APOSTILA

1ª Edição, provisória e sujeita à revisão, preparada por ocasião do lançamento da plataforma euricosantidigital



UM RECONHECIMENTO DA MAGISTRATURA,
PROTAGONISTA ESSENCIAL DO CENTRO DO SISTEMA

O Juiz:
do Peito ao Sistema

Espectador imparcial e guardião da Emenda Cidadã: a Nova República do Empreendedorismo, do passado que aprisiona ao futuro que liberta, rumo ao desenvolvimento econômico e social do Brasil

PARA A NOVA PRÁTICA ORIENTADA PELA EC 132

Melhorar o Brasil? Sim, nós podemos!

Aos juízes, desembargadores, ministros e operadores do direito de todo o Brasil.

Prof. PhD Eurico Marcos Diniz de Santi

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Idealizador do Projeto Nossa Reforma Tributária, arquiteto e designer jurídico do modelo constitucional original da reforma tributária do Brasil sobre o consumo (CBS/IBS/Seletivo). Professor da FGV Direito SP, Prêmio Jabuti, fundador do NEF/FGV e do CCiF.

São Paulo · Novembro de 2026

Data de corte das referências: 8 de novembro de 2026

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Dedicatória

1ª Edição · São Paulo, 15/11/2026, aos 137 anos da Proclamação da República

◆

A Fernando Haddad, Geraldo Alckmin, Marina Silva, Ciro Gomes, João Amoêdo e Guilherme Boulos: apoiadores de primeira hora do Projeto "Nossa Reforma Tributária", na qualidade de candidatos à Presidência da República nas eleições de 2018.

Há políticos de alto nível no Brasil: a Rodrigo Maia, a Davi Alcolumbre, a Rodrigo Pacheco, a Baleia Rossi, a Aguinaldo Ribeiro, a Luiz Carlos Hauly, a Reginaldo Lopes, a Alexis Fonteyne, a João Doria e a Eduardo Braga e, em especial, a Arthur Lira, liderança decisiva na aprovação da reforma, que, não obstante sua situação em relação ao governo da época, entendeu que a reforma tributária não era projeto de governo, era projeto de Estado.

Aos juízes *(figuras centrais da autopoiesis do direito, ex vi da Teoria dos Sistemas de Luhmann), à magistratura, à nova Federação Autônoma & Cooperativa, ao alvorecer de uma nova justiça cidadã, impessoalmente, representada pelo simbólico advento da primeira mulher eleita, em 53 anos, para presidir a AJUFE, Dra. Ana Lya Ferraz, e à Reforma Tributária feminina, simbolicamente feminina, gramaticalmente feminina e concretamente cidadã, marcada pelos atributos: da Cooperação, do Cuidado, da Integração, da Transparência, da Reciprocidade, da Mediação, da Concretização da Justiça e da Capacidade de Gerar o Novo.*

Às mulheres notáveis *que me ensinaram, cada qual ao seu jeito, a magia da gramática feminina, eixo fundamental da Reforma Tributária: Sônia Sampaio Ferraz (amiga, irmã e mãe por afinidade eletiva), Lúcia Valle Figueiredo (in memoriam), Regina Helena Costa (parceira da "primeira nota dez" no doutorado da PUC-SP, marca que conquistamos, na mesma semana, no ano da virada do século XX), Anelize Lenzi Ruas de Almeida, Elena Estevão, Vanessa Rahal Canado, Lina Santin, Cristiane Pires McNaughton, Fernanda Pacobahyba, Camilla Cavalcanti, Simone Tebet, Tabata Amaral, Melina Rocha, Fátima Cartaxo, Rita Nolasco, Cris Schmidt e a todas as minhas amadas ex-namoradas, na pessoa de Lúcia Reisewitz, que me presenteou com minha afilhada única e meu orgulho: artista, performer, cantora e agora top model, Valentina Reisewitz...*

Ao meu "Encontro com Homens Notáveis" *que, mesmo sem saber, emprestaram sua luz a essa minha inusitada trajetória de servir, exercendo de forma inovadora o meu ofício de Jurista: Geraldo Ataliba (in memoriam), Paulo de Barros Carvalho (in memoriam), Ary Oswaldo Mattos Filho (in memoriam), Omar Ali Shah (in memoriam), Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Celso Antônio Bandeira de Mello, Celso Fernandes Campilongo, Pedro Taques, José Tostes, Isaias Coelho, Miguel Abuhab (pai do Split Payment), Bernard Appy, Nelson Machado, Paulo Perez, George Bezerra e a meu Pai, Érico de Santi (in memoriam), sempre orgulhoso de seu ofício de ferramenteiro por 35 anos na Volkswagen do Brasil, em São Bernardo do Campo.*

À memória de minha mãe, Olimpia *(devota de N. Sa. Aparecida), e à Santa da Nossa Reforma Tributária: Santa Rita de la Feria, padroeira da Reforma Tributária do Brasil.*

À Tropa de Elite dos Auditores Fiscais *das três esferas do novo Federalismo Cooperativo do Brasil, homenagem que presto aos líderes Robinson Barreirinhas (RFB), Fernando Mombelli, Roni Peterson, Marcos Flores, Flávio César Mendes de Oliveira (CGIBS), Kleber Cabral (Unafisco), Rodrigo Spada (Afresp e Febrafite), Cassio Vieira (Febrafite), Décio Padilha, Rafael Fonteles, André Horta, Gilberto Perre, Luiz Claudio Gomes, Ângelo de Angelis, Rodrigo Frota, Ricardo Oliveira, Manoel Procópio, Alberto Macedo e Artur Mattos.*

Aos Samurais, membros da SERT Highlanders, *a* **Robson Dias (SERPRO)** *e aos meus amigos do peito: Gabriel Ivo, Oziel Estevão, Luiz Peroba, Gustavo Valverde, Paulo Ayres, Paulo Caliendo, Felipe Venâncio, Rosset, Pio, Pamponet, Paulo Goes, Leo Alvin, Renato Lopes Becho, Paulo Conrado et alii...*

A Marcelo Neves, Gilmar Ferreira Mendes *(parceiro de pódio do Prêmio Jabuti de 2008)* **e Torquato Castro**, *meus professores germanistas, que me introduziram à Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann e motivaram a sua compreensão.*

A Paulo Dantas (PD), a Flávio Weidman e a Luiz Schmidt, *profissionais do Cinema, da Publicidade, da Criação, do amor à 7ª Arte, e meus parceiros no Projeto de Comunicação da Reforma Tributária aos novos Taxpayers do Sistema CBS, ainda, mas por pouco tempo, ignorados e desinformados...*

A Marcos Cintra, Everardo Maciel, Gustavo Brigagão, Ives Gandra da Silva Martins, Humberto Ávila, Edvaldo Brito e Roque Carrazza, *queridos amigos, pela gentileza comigo e pelas terríveis críticas à Reforma Tributária do Brasil: o projeto ficou melhor graças a vocês...*

A Armando Monteiro (CNI), Paulo Skaf (FIESP), Luigi Nese (CNS), Carlos Ary Sundfeld, Oscar Vilhena (diretor da FGV Direito SP), ao Prof. Gustavo Sá e Silva (in memoriam), que me instigou com a missão da Escola, "Melhorar o Brasil", e ao Prof. Carlos Ivan Simonsen Leal (Presidente da FGV e idealizador da Escola como Think Tank, conectando Direito & Desenvolvimento):

◆

SIM, AS INSTITUIÇÕES IMPORTAM.

Melhorar o Brasil!? Sim, Nós Podemos! *(Thank you, Barack Obama)*

Sumário

Nota sobre o título 7

Introdução geral: o porquê de cada Título e de cada capítulo 13

Título I. Abertura: o espectador imparcial e a carta ao magistrado 34

- O espectador imparcial: o lugar de onde escrevo 35
- Carta ao magistrado 38
- A Reforma Tributária é feminina 40
- Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS 44
- Cidadania fiscal: o sentido mais profundo da reforma 48

Título II. A Emenda Cidadã e a República do Empreendedorismo 54

- Nota de leitura 55
- 1. O erro genético de 1965 57
- 2. Uma conversa com Adam Smith 60
- 3. As sete Constituições e as quatro cláusulas pétreas 67
- 4. A fotografia do sistema atual: quem é o contribuinte 80
- 5. O efeito cascata nas empresas 83
- 6. O diagnóstico detalhado: as dez deformidades do sistema herdado 100
- 7. A patologia é histórica: as Constituições brasileiras e a tributação 117
- 8. A República sem cidadãos 124
- 9. Síntese do diagnóstico 127
- 10. Nota de pesquisa: é possível reforçar uma cláusula pétrea? 129
- 11. A ponte para a segunda parte 134
- 12. O eixo da virada: da patologia à vacina 136
- 13. As dez vacinas 140
- 14. O fim do manicômio tributário 158
- 15. Conclusão: o giro 161

Título III. Teoria analítica e lógica jurídica na reforma tributária 177

- Nota editorial ao Título III 178
- Parte I. O contexto: por que teoria analítica na reforma tributária 179
  - 1. A lógica nasceu nos tribunais 180
  - 2. A escola analítica de Buenos Aires 182
  - 3. Como ler o texto do livro 186
- Parte II. O texto do livro 187
  - 4. Lógica jurídica e sistema no direito: o texto do livro 188
- Parte III. As quatro lacunas na reforma tributária 216
  - 5. A tipologia revisitada 217
  - 6. Lacunas normativas na reforma 220
  - 7. Lacunas de conhecimento na reforma 222
  - 8. Lacunas de reconhecimento na reforma 224
  - 9. Lacunas axiológicas na reforma 227
  - 10. As quatro lacunas e a dependência de trajetória 230
  - 11. Conclusão: ver o sistema 232

Título IV. A dependência de trajetória: o grande risco da reforma 233

- Nota de leitura 234
- 1. O problema: a interpretação que sobrevive à lei 235
- 2. A genealogia do conceito 236
- 3. O caso brasileiro: por que 1965 durou sessenta anos 240

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4. O núcleo teórico: a dependência de trajetória como inconsistência dinâmica 243
5. O caso empírico: do Convênio ICM 66/88 à Lei Kandir 247
6. As duas dependências de trajetória da reforma 249
7. A virada reflexiva: o Normoscópio voltado para dentro 253
8. Sair da caverna 255
9. O teste do precedente 258
10. Conclusão: o desenho é o destino 261
11. Mapa de riscos: os temas com índice de vício de trajetória 262

Título V. O sistema, sua gênese e quem o julga 271

Cap. 1. O sistema que morre: sessenta anos de deformidades 272
Cap. 2. Da FGV à Emenda 132: a reforma por quem a fez 285
Cap. 3. Não há texto sem contexto: a enunciação registrada como fonte 310
Cap. 4. A Emenda 132 entre as cláusulas pétreas 319
Cap. 5. Os quatro conceitos que mudaram de sentido 327
Cap. 6. Dependência de trajetória e o teste do precedente 334
Cap. 7. Hierarquia, legalidade e regulamento 343
Cap. 8. A administração tributária 3.0 e o novo litígio 352
Cap. 9. O Comitê Gestor do IBS: um ente original 358
Cap. 10. Quem julga o quê: o mapa da competência 366
Cap. 11. A reforma no debate público: o que está em jogo em 2027 376
Cap. 12. Como usar esta apostila 381

Título VI. Fontes-objeto: CCiF e PEC 45 382

Sumário do Título VI 384
Parte introdutória: a nova doutrina das fontes do direito 386
Parte I: o Centro de Cidadania Fiscal 391
Parte II: as notas técnicas do CCiF (I a XXXI) 407
Parte III: as exposições de motivos e os pareceres da PEC 45 1037

Título VII. Do peito ao sistema: o colégio dos autores 2013

Resumo executivo e abertura do Título VII 2014
Primeiro movimento: a base moral 2034
Cap. 1. Amor, moral e direito (Comte-Sponville) 2035
Cap. 2. Adam Smith: o espectador imparcial 2038
Cap. 3. Henry Corbin e Mônica Cromberg 2046
Segundo movimento: o sistema e a cognição 2052
Cap. 4. Maturana e Varela 2053
Cap. 5. Yuval Noah Harari 2062
Cap. 6. Niklas Luhmann 2067
Cap. 7. Jürgen Habermas 2076
Cap. 8. Marcelo Neves 2080
Terceiro movimento: a teoria do direito 2084
Cap. 9. Hans Kelsen: a pirâmide, a moldura e a escolha 2085
Cap. 10. H. L. A. Hart 2088
Cap. 11. Alchourrón e Bulygin: sistemas normativos e lacunas 2093
Cap. 12. Ricardo Guibourg: a minha grande referência 2102
Cap. 13. Atienza e Ruiz Manero: ilícitos atípicos e falácias 2107
Cap. 14. Frederick Schauer 2114
Quarto movimento: as instituições e os mestres 2118
Cap. 15. Direito e Desenvolvimento: Trubek e North 2119
Complemento ao Cap. 15: David Trubek 2128
Cap. 16. John Braithwaite 2131

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Cap. 17. Murphy e Nagel: o mito da propriedade 2145
Cap. 18. As novas fontes do direito 2148
Cap. 19. O Normoscópio 2155
Cap. 20. Lourival Vilanova e Pontes de Miranda 2158
Conclusão do Título VII: dez proposições 2161

Título VIII. Certidão de óbito do contencioso do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI 2170

Certidão de óbito do contencioso tributário do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI 2171
As deformidades do sistema herdado 2188

Título IX. A administração tributária a partir de 1º/1/2027 2205

Apresentação do Título IX 2206
Deverá ser a administração tributária a partir do dia 01/01/2027 2207
O estado da arte do debate em 2026: artigos do ano véspera 2226
Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar 2227
Os textos de 2026 sobre o Sistema CBS/IBS 2236
Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS 2237
Integração tecnológica CBS/IBS: imperativo constitucional e vedação de sistemas autônomos paralelos 2241
CBS/IBS na base de cálculo do ICMS: o leading case e o absurdo jurídico da tese 2254
O giro antropocêntrico, a República do Empreendedorismo e a NT da Emenda Cidadã 2269
Adiar 2027? O pedido de adiamento, a medida provisória do Seletivo e a transparência dos 11,3% 2300

Título X. O Curso RFB/CFC em 18 módulos 2323

O curso RFB/CFC à margem: introdução, módulos e proposições 2324
Introdução · A inspiração 2325
Os dezoito módulos e os seus instrutores 2330
Método · As proposições numeradas 2333
Cap. 1. Módulo 1 · Normas Gerais da Tributação do Consumo 2334
Cap. 2. Módulo 2 · A CBS no Comércio Internacional: importação e exportação de bens materiais 2337
Cap. 3. Módulo 3 · Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS (FCBF) 2339
Cap. 4. Módulo 4 · Cadastro 2341
Cap. 5. Módulo 5 · Obrigações Acessórias 2342
Cap. 6. Módulo 6 · Apuração Assistida 2343
Cap. 7. Módulo 7 · Compensação, Ressarcimento, Restituição e Transferências 2345
Cap. 8. Módulo 8 · Simples Nacional, MEI e Obrigações Acessórias 2346
Cap. 9. Módulo 9 · Economia Digital 2347
Cap. 10. Módulo 10 · Regimes Diferenciados e Específicos 2348
Cap. 11. Módulo 11 · Planos de Assistência à Saúde e Concursos de Prognósticos 2349
Cap. 12. Módulo 12 · Serviços Financeiros 2350
Cap. 13. Módulo 13 · Bens Imóveis 2351
Cap. 14. Módulo 14 · Agronegócio e Cooperativismo Agrícola 2352
Cap. 15. Módulo 15 · Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio 2353
Cap. 16. Módulo 16 · Combustíveis e Energia Elétrica 2354
Cap. 17. Módulo 17 · Imposto Seletivo 2355
Cap. 18. Módulo 18 · Temas Complementares e Aplicação Prática (Casos Especiais) 2356

Texto em construção sujeito a revisão e registro

Os números remetem à paginação contínua desta apostila, indicada no alto de cada página.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

NOTA SOBRE O TÍTULO

Um reconhecimento da magistratura, protagonista essencial do centro do sistema

O Juiz: do Peito ao Sistema

Espectador imparcial e guardião da Emenda Cidadã: a Nova República do Empreendedorismo, do passado que aprisiona ao futuro que liberta, rumo ao desenvolvimento econômico e social do Brasil

PARA A NOVA PRÁTICA ORIENTADA PELA EC 132

Melhorar o Brasil? Sim, nós podemos!

◆

1. Reconhecer a magistratura

Esta apostila não pretende ensinar ao juiz o que ele deve ser. Pretende reconhecer o que ele já é.

Tercio Sampaio Ferraz Jr. ensinou que o problema central da dogmática jurídica é a decidibilidade: o direito moderno existe para tornar possível decidir conflitos sem suprimi-los, e o juiz é quem carrega essa tarefa até o fim. Na transição para o Sistema CBS/IBS, a tarefa ganha uma escala inédita. Não há precedentes, não há tradição administrativa, não há doutrina sedimentada; há um texto constitucional novo e uma pressão antiga para lê-lo com o dicionário do passado. Reconhecer a magistratura é reconhecer que, nesse cenário, o juiz já ocupa o lugar decisivo, e que o peso desse lugar cresceu.

Protagonista essencial, aqui, tem sentido preciso. Protagonista, porque nenhum outro ator do sistema tem o dever de decidir todos os casos que lhe chegam. Essencial, porque sem essa decisão a Emenda Cidadã ficaria entregue à periferia, onde a política e a economia falam mais alto que o direito. O protagonismo que esta apostila reconhece não é o da criatividade, mas o da fidelidade: o juiz é protagonista quando protege o texto e o sentido da Emenda contra quem pretende reescrevê-los. Não é a lei que precisa do juiz para existir; é a Reforma que precisa do juiz para dar certo.

2. A capa: as Impartial Spectator

A capa não é um retrato do autor. É a declaração do lugar de onde ele fala.

Apareço na capa com o casaco escuro, o jabô de renda e a peruca do século XVIII, o tempo de Adam Smith. A escolha não é vaidade nem fantasia; é método. Esta apostila pede ao juiz que se coloque no lugar do espectador imparcial, o terceiro bem informado e desinteressado que Smith descreveu na Teoria dos sentimentos morais. Seria incoerente pedir ao leitor uma posição que o autor não assumisse primeiro. Por isso a assumo, e na capa, antes da primeira página.

Para eliminar assimetrias de informação, compartilho aqui, publicamente, todos os meus arquivos pessoais sobre a história, o processo narrativo, os produtos, os artigos, os fundamentos e o “Colégio de Autores” que influenciaram o design jurídico da Reforma Tributária.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

É, de resto, uma posição à qual estou acostumado desde 1995. Lançamento tributário, a dissertação de mestrado que defendi na PUC/SP naquele ano e publiquei no ano seguinte, foi escrito sem tomar partido, nem pelo Fisco nem pelo contribuinte, mas pela estrutura da norma; a Academia Brasileira de Direito Tributário o premiou como livro do ano, e as suas categorias passaram a circular na doutrina. A tese de doutorado na PUC/SP, Decadência e prescrição no direito tributário (2000), a primeira nota dez da casa, seguiu o mesmo método e chegou à jurisprudência: o Superior Tribunal de Justiça passou a fundamentar nela a contagem dos prazos decadenciais, como no REsp 989.421/RS, relatado pelo Ministro Luiz Fux em 2008.

Escolhi os objetos pela mesma razão. Sempre preferi as teses que permitiam trabalhar sem tomar partido: o lançamento, que é ato administrativo; a decadência e a prescrição, que são o tempo do direito; a teoria da norma e das fontes. Evitei o direito material, terreno em que a doutrina tantas vezes escreve com o cliente ao lado, e confesso que sentia uma espécie de vergonha alheia diante de teses tão tendenciosas. Na advocacia, a regra foi a mesma: nunca exerci a advocacia de partido, nem atuei como advogado em face de qualquer ente público ou privado. Atuei como parecerista, nos casos que escolhi. Foi nos pareceres que vi os problemas. Os sete capítulos iniciais do Kafka nasceram de pareceres, e o livro anuncia o método já na apresentação: demonstrar, "mediante o estudo de 7 casos concretos, as deformidades institucionais", tanto as do contribuinte "que maneja a lei para obter desonerações" quanto as do governo "que flexibiliza a legalidade" (p. 29-30).

Em 2008, o Curso de direito tributário e finanças públicas, que organizei na FGV Direito SP, recebeu o Prêmio Jabuti de melhor livro de direito e marcou outra forma de mudar o direito: pelo método do caso, do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. Foi enfrentando os casos que me dei conta da incoerência do sistema. A incoerência virou crise, a crise virou o meu burnout, e do burnout nasceu Kafka, alienação e deformidades da legalidade (2014), finalista entre os dez do Prêmio Jabuti. Esse livro foi a pedra fundamental da Reforma Tributária.

A sua última página já continha o programa. Ali escrevi que "o maior desafio da justiça na tributação não é o direito e seus conceitos, abstratos e vagos, mas a difícil conexão entre direito e democracia"; que "a tecnologia da informação permite hoje a criação de um federalismo cooperativo em rede", capaz de permitir "a realização concreta do princípio da não-cumulatividade aplicado simultaneamente a todas as bases tributáveis do consumo e circulação de bens"; e que era "hora de avançar sobre novas tecnologias em que a mera informação do fato gerador permite o oferecimento de uma guia nacional para o pagamento de todos os tributos incidentes de forma integrada". O livro terminava com as palavras que hoje estão na capa: "sim, melhorar o Brasil. Nós podemos!" (Kafka, alienação e deformidades da legalidade, p. 564).

Desde 2014, quando o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP lançou o projeto que resultou na PEC 45, o exercício foi sempre o mesmo: colocar-se no lugar do contribuinte, do Fisco, da União, dos Estados, dos Municípios e do cidadão, e perguntar que regra cada um aceitaria se não soubesse em que lugar estaria. A Reforma nasceu desse gesto. Esta apostila o repete diante da magistratura.

A legenda vem em inglês, as Impartial Spectator, por fidelidade às palavras do próprio Smith. E vem com um limite que a peruca torna visível. Na tradição inglesa, a peruca é o

© Eurico Marcos Diniz de Santi

traje do juiz; aqui, é o traje de quem observa. O espectador imparcial analisa, pesa e expõe as suas razões, assinaladas como tese do autor. Quem decide continua sendo o juiz. Visto o traje do espectador; a toga é da magistratura.

3. Um título longo para uma tarefa longa

Este título é longo porque a tarefa do juiz na transição é longa.

Poderia ser curto. Bastaria dizer "o juiz e a Reforma Tributária". Mas um título curto esconderia o que esta apostila pretende mostrar: que o juiz brasileiro, federal ou estadual, a partir de 2027, não aplicará apenas uma lei nova; guardará uma ordem constitucional nova, contra pressões antigas. Cada segmento do título responde a uma pergunta: de onde vem o juízo, onde ele opera, o que ele protege e contra o quê.

Por isso o título central começa pelo juiz. O Juiz: do Peito ao Sistema. A palavra vem antes de tudo porque a apostila é dele, e porque o percurso que o título descreve é o seu: começa na consciência de quem julga e termina na decisão que estabiliza o sistema. O sujeito do título é o sujeito da transição.

4. "Do peito": a origem do juízo

Todo julgamento começa dentro de quem julga.

Adam Smith chamou de espectador imparcial o "homem dentro do peito", a voz interior que nos obriga a olhar a própria conduta com os olhos de um terceiro bem informado e desinteressado. Na Teoria dos sentimentos morais, essa voz é o antídoto contra o autoengano e o fundamento das regras gerais da justiça. É dela que nasce a imparcialidade que se espera do juiz: não a ausência de convicção, mas a capacidade de trocar de lugar com todos os envolvidos antes de decidir. O peito é o lugar onde a justiça se forma; o sistema, o lugar onde ela se cumpre.

5. "Ao sistema": o juiz no centro

O juiz é o centro do sistema porque é o único que não pode deixar de decidir.

Niklas Luhmann substituiu a pirâmide, com o legislador no topo e o juiz na base, por uma geografia de centro e periferia. Na periferia estão a legislação e os contratos, expostos à política e à economia. No centro estão os tribunais, obrigados pela proibição da denegação de justiça a converter em decisão todo caso que lhes chega, mesmo diante de lacunas, antinomias e textos sem precedentes. Estar no centro não é estar acima: é ser o ponto em que o sistema jurídico preserva a sua identidade, filtrando pelo código do direito o que chega pelo código do poder ou do dinheiro. O movimento do título, do peito ao sistema, é o movimento do juízo moral à decisão institucional.

6. "Guardião da Emenda Constitucional Cidadã"

A Emenda 132 é cidadã porque tomou o cidadão como medida.

Ulysses Guimarães chamou de Constituição Cidadã a Carta de 1988. A Emenda Constitucional 132 completa essa promessa no campo em que ela mais falhou: a tributação do consumo. Ao reconhecer que quem paga o tributo é o cidadão, e não a empresa que o recolhe, a Emenda operou um giro antropocêntrico. Tributo calculado por fora e informado ao consumidor, devolução às famílias de baixa renda, legislação única e vedação de benefícios casuísticos: cada um desses institutos faz do cidadão a

© Eurico Marcos Diniz de Santi

medida da constitucionalidade. O juiz guarda a Emenda quando lê cada dispositivo à luz dessa medida.

7. "A Nova República do Empreendedorismo"

A Reforma foi feita para quem produz, investe e emprega.

Joseph Schumpeter viu no empreendedor o agente da destruição criadora, aquele que combina recursos de maneira nova e, assim, move a economia. Durante décadas, o sistema tributário brasileiro puniu esse agente: a cumulatividade, a guerra fiscal e o contencioso transformaram o planejamento tributário na atividade mais rentável do país. A Nova República do Empreendedorismo inverte essa lógica. Com base ampla, crédito integral, cobrança no destino e neutralidade, a decisão de investir volta a ser decisão de mercado, e não de engenharia fiscal. Guardar essa república é impedir que o imposto volte a decidir pelo empresário, e protegê-la é tarefa do centro, não da periferia.

8. "Do passado que aprisiona ao futuro que liberta"

O maior risco da Reforma não está no texto novo. Está no hábito velho.

Douglass North mostrou que as instituições resistem à mudança das regras formais: organizações, rotinas e modelos mentais formados sob o regime anterior continuam a operar sobre o novo. Em 1989, o Convênio ICM 66/88 levou para o ICMS as restrições do antigo sistema e esvaziou, por via infralegal, a não cumulatividade que a Constituição acabara de prometer. É essa a assombração que ronda o Sistema CBS/IBS: regulamentos, interpretações e práticas que reproduzem as categorias do ICMS, do PIS/Cofins e do IPI sob nomes novos. O passado aprisiona quando decide por nós sem que o percebamos. O juiz que reconhece essa herança liberta o futuro que a Emenda prometeu: protege o que ela é e percebe o que tenta desfigurá-la.

9. "Rumo ao desenvolvimento econômico e social do Brasil"

A Reforma não é um fim. É um meio para o desenvolvimento.

Amartya Sen definiu o desenvolvimento como a expansão das liberdades reais de que as pessoas desfrutam. A Emenda 132 serve a esse fim em duas frentes. Na econômica, liberta o investimento da cumulatividade, da guerra fiscal e do contencioso, e devolve ao mercado a decisão de onde e como produzir. Na social, liberta o cidadão da opacidade, ao mostrar quanto paga, e alivia as famílias de baixa renda pela devolução do imposto. O futuro que liberta é exatamente esse: um país em que o tributo deixa de ser obstáculo ao crescimento e à justiça. O juiz que guarda a Emenda guarda, em última análise, o desenvolvimento que ela tornou possível.

10. Quem guarda o guardião?

Juvenal perguntou quem vigiaria os vigias. Esta apostila responde em duas partes.

Vigia o juiz, em primeiro lugar, o espectador imparcial que ele carrega no peito. Vigia-o, em segundo lugar, o próprio sistema: a genealogia documentada da Reforma, as notas técnicas, as exposições de motivos e os pareceres que registram por que cada escolha foi feita. Por isso esta apostila reúne, ao lado da doutrina, as fontes da Emenda. O juiz que conhece a origem da Reforma não precisa adivinhar o seu sentido; precisa apenas ser fiel a ele.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11. A nova prática: a análise é do autor; a resposta, do juiz

Esta apostila não responde às perguntas da magistratura. Analisa-as.

Gadamer mostrou que toda compreensão tem a estrutura de uma pergunta: só entende um texto quem descobre a pergunta a que ele responde. A magistratura conhece essa verdade melhor do que ninguém. Todo processo chega ao juiz como pergunta, e só o juiz tem o dever de respondê-la. Por isso as perguntas desta apostila são mantidas genuínas, tal como a transição as formula, sem a pretensão de encerrá-las. O que ofereço é a análise: o mapa das fontes, das leituras possíveis, dos sinais do sistema velho e dos fundamentos da EC 132 que cada pergunta mobiliza. Quem analisa ilumina o caminho; quem decide escolhe o passo.

Também eu me coloco, nesta obra, no lugar do espectador imparcial de Adam Smith. Fui coautor intelectual da PEC 45, e por isso mesmo devo ao leitor uma regra de lealdade: onde a análise se converte em posição, ela vem assinalada como tese do autor, para ser examinada e, se for o caso, recusada. Uma apostila que respondesse pelo juiz faria dele um executor de doutrina; uma apostila que analisa com ele o reconhece como autor da decisão. A pergunta é da transição; a análise é minha; a resposta é da magistratura.

12. Um chamado à magistratura

Nenhuma reforma sobrevive sem juiz.

O Congresso aprovou a Emenda. O Comitê Gestor e a Receita Federal constroem a sua operação. Os contadores aprendem a apurá-la. Mas a última palavra sobre o que a Reforma é, e sobre o que ela não pode ser, será dada por quem julga. A magistratura, federal e estadual, que decidir as primeiras causas da CBS e do IBS terá nas mãos algo que nenhuma geração de juízes brasileiros teve: a oportunidade de fixar, desde a origem, o sentido de um sistema tributário inteiro. Os precedentes de 2027 serão lidos em 2050.

Rui Barbosa advertiu, na Oração aos Moços, que a justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. A advertência ganha outra dimensão na transição: o juiz que hesita deixa o espaço livre para a periferia, e a periferia preenche o vazio com os hábitos do passado. Decidir bem e decidir a tempo é, aqui, a mesma virtude.

Há um orgulho legítimo nesse ofício, e esta apostila o assume sem pudor. Não o orgulho do poder, mas o da responsabilidade: o de saber que a promessa feita ao cidadão em 20 de dezembro de 2023 depende, em grande medida, da coragem, da técnica e da imparcialidade de quem veste a toga. A independência judicial não existe para proteger juízes; existe para proteger o cidadão. Na Reforma Tributária, proteger o cidadão é guardar a Emenda que o tomou como medida. Esse é o lugar que a história reserva à magistratura. Cabe a ela ocupá-lo.

Síntese

O título é longo; a promessa é curta. Do reconhecimento vem o lugar do juiz; do peito, a imparcialidade; do sistema, a obrigação de decidir; da Emenda Cidadã, a medida; da Nova República do Empreendedorismo, o propósito; da memória do passado, a liberdade do futuro; do desenvolvimento, o sentido de tudo; das perguntas, o método;

© Eurico Marcos Diniz de Santi

das respostas, o juiz; da capa, o lugar de quem escreve. A Emenda foi escrita para o cidadão. Caberá ao juiz garantir que ela seja lida por ele. O Parlamento deu à Reforma o seu texto; a magistratura lhe dará a sua história.

Em 2013, encerrei um artigo no Consultor Jurídico, "Contribuinte brasileiro não pode ser visto como potencial criminoso", com uma frase simples: "sim, para melhorar o Brasil". Treze anos depois, a pergunta continua a mesma, e a resposta, agora, está escrita na Constituição. Melhorar o Brasil? Sim, nós podemos.

Eurico Marcos Diniz de Santi
Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.
as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

INTRODUÇÃO GERAL

O porquê de cada Título e de cada capítulo

Um mapa para o juiz que vai dizer o que o Sistema CBS/IBS é

◆

Diante da lei está um porteiro. A esse porteiro chega um homem do campo e pede para entrar na lei.
Franz Kafka, "Diante da lei", 1915 (tradução livre do autor)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Introdução geral: o porquê de cada Título e de cada capítulo

Toda apostila longa deve ao leitor um mapa. Esta deve mais, porque o leitor é juiz.

O homem do campo de Kafka passou a vida diante da porta da lei sem saber que ela era só dele. O juiz, federal ou estadual, que receber, a partir de 2027, os primeiros processos da CBS e do IBS não pode ficar à porta. Precisa saber por onde entrar, o que vai encontrar em cada sala e por que cada sala existe. Esta introdução é esse mapa. Justifica cada Título, explica a razão de cada capítulo e resume, em poucas linhas, o que o leitor vai encontrar. Quem tiver pressa pode lê-la sozinha e escolher o caminho; quem tiver tempo pode usá-la como roteiro de leitura do começo ao fim.

Nesta apostila, compartilho os meus arquivos pessoais da história da reforma, para que todos possam avaliar, compreender e opinar sobre a reforma com simetria de informações públicas, aqui, tão somente sistematizadas. Os documentos são de todos; a seleção, a organização e a análise são a minha contribuição.

Os direitos autorais desta apostila são reservados nos termos do art. 7º, XIII, da Lei 9.610/1998, que protege as compilações que, “por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual”. A proteção recai sobre a obra de compilação e, como ressalva o § 2º do mesmo artigo, não abarca “os dados ou materiais em si mesmos”. Os atos oficiais reproduzidos não são objeto de proteção (art. 8º, IV), e os textos de terceiros conservam a autoria e os direitos de seus titulares. Por isso o sinal © aparece apenas nas páginas de composição própria desta apostila; não aparece nos documentos oficiais nem nos documentos de terceiros reproduzidos em fac-símile.

Registro, por lealdade ao leitor, o lugar de onde escrevo. Nunca exerci a advocacia de partido, nem atuei como advogado em face de qualquer ente público ou privado. A minha atuação sempre foi a do professor, do pesquisador e do parecerista, nos casos e nos temas que escolhi. É desse lugar, sem parte a representar, que ofereço esta apostila a quem julga e a quem leva ao juiz as perguntas da nova prática.

A obra é extensa porque o objeto é novo. Escrevi no prefácio da segunda edição de Reforma Tributária para Você, Contribuinte que ainda não há prática, aplicação ou jurisprudência sobre o Sistema CBS/IBS e que estamos, por isso, "diante da oportunidade histórica de construir, de forma antecipada, a dogmática" que guiará a interpretação dos novos tributos (p. 10). Esta apostila leva a mesma tese ao centro do sistema, onde ela se decide: a magistratura. A dogmática antecipada só existe quando alguém a aplica, e quem a aplica com autoridade é o juiz.

1. Três perguntas que organizam a apostila

A apostila responde a três perguntas, nesta ordem: quem julga, o que se julga e com que fontes se julga.

A primeira pergunta é sobre o juiz. Antes de qualquer norma, há uma pessoa que decide, e Adam Smith ensinou que ela decide melhor quando consulta o espectador

imparcial que carrega dentro do peito. Por isso a apostila começa pelo juiz e pelos autores que formam o seu olhar. A segunda pergunta é sobre o objeto. O Sistema CBS/IBS não é o ICMS com outro nome; é outro sistema, com outra gramática, outra administração e outro contencioso. Por isso a apostila descreve a sua gênese, os seus conceitos e as suas instituições. A terceira pergunta é sobre as fontes. Não há texto sem contexto, e a reforma deixou uma enunciação registrada incomumente rica: notas técnicas, justificativas, pareceres, regulamentos, um curso oficial da Receita Federal e uma década de debate público. Por isso a apostila reúne as fontes e analisa as perguntas sem respondê-las pelo juiz.

Do peito ao sistema: o título da apostila resume esse percurso. Começa no homem dentro do peito e termina no ecossistema de regras, máquinas e instituições que a EC 132 desenhou. Entre um ponto e outro, o juiz atravessa a teoria, a história, a técnica e a prática. Das três perguntas, o método; das fontes, a prova; das perguntas em aberto, a responsabilidade de quem decide.

2. A arquitetura: dez Títulos

A ordem dos Títulos não é cronológica. É a ordem de um raciocínio judicial.

O quadro abaixo apresenta a arquitetura proposta. Cada linha indica o Título, a pergunta que ele responde e a sua natureza: texto autoral, coletânea de fontes, repertório teórico ou fonte oficial sistematizada.

Título	Pergunta que responde	Natureza
Nota sobre o título	Quem escreve e de que lugar?	Pré-textual
I. Abertura: o espectador imparcial e a carta ao magistrado	Para quem e por que esta apostila?	Autoral
II. A Emenda Cidadã e a República do Empreendedorismo	Que reforma o juiz vai julgar, e por que os direitos mudaram de titular?	Autoral, constitucional
III. Teoria analítica e lógica jurídica na reforma tributária	Com que instrumentos o juiz enxerga o sistema?	Autoral, metodológico
IV. A dependência de trajetória: o grande risco da reforma	Como o passado tenta sobreviver dentro do novo sistema?	Autoral, preventivo
V. O sistema, sua gênese e quem o julga	O que é o Sistema CBS/IBS e quem decide sobre ele?	Autoral, dogmático
VI. Fontes-objeto: CCiF e PEC 45	Qual é a enunciação registrada da reforma?	Coletânea de fontes
VII. Do peito ao sistema: o colégio dos autores	Com que olhar o juiz deve ler a reforma?	Repertório teórico
VIII. Certidão de óbito do contencioso do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI	O que morre e o que nasce no contencioso?	Autoral e dossiê
IX. A administração tributária a partir de 1º/1/2027	Como o Fisco vai operar o novo sistema?	Fontes e artigos
X. O Curso RFB/CFC em 18 módulos	Como a administração lê a lei que vai aplicar?	Fonte oficial sistematizada

A sequência tem lógica própria. Os Títulos I e II formam a convicção: dizem para quem a apostila foi escrita e que reforma o juiz vai julgar, a Emenda Cidadã, que

© Eurico Marcos Diniz de Santi

transferiu ao cidadão os direitos que eram corporativos. Os Títulos III e IV entregam as ferramentas: a teoria analítica e a lógica jurídica, para ver o sistema, e a dependência de trajetória, para ver o tempo do sistema e o passado que tenta sobreviver dentro dele. Os Títulos V a VII formam o fundamento: a gênese e as instituições do sistema, as fontes-objeto e o colégio dos autores. Os Títulos VIII a X descrevem o objeto em movimento: o contencioso que morre ao lado do que nasce, a administração que operará o sistema e a leitura oficial da Receita Federal. A apostila termina no Título X, com a leitura que a própria administração anunciou em público antes de aplicar a lei; depois dela, a palavra é do juiz. Os dispositivos da EC 132, da LC 214 e da LC 227 são transcritos no próprio texto, onde são examinados.



Mapa da apostila: os dez Títulos em quatro tempos, com a página em que cada um começa.

3. O fio que costura: a obra do autor como enunciação registrada

Esta apostila não começa do zero. Continua uma conversa de três décadas.

Em todos os Títulos, o texto dialoga com Reforma Tributária para Você, Contribuinte (2ª edição, Thomson Reuters, 2026), que funciona como obra-base. O diálogo é deliberado. O livro da Thomson Reuters foi escrito para o contribuinte, empresário e consumidor; este é escrito para quem julga o contribuinte. Os temas são os mesmos, mas a pergunta muda: lá, o que a reforma garante a você; aqui, como o juiz deve proteger essa garantia. Ao fim de cada resumo, uma linha indica onde o tema

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aparece no livro da Thomson Reuters e nos meus artigos, para que o leitor possa seguir o fio.

Três passagens do livro da Thomson Reuters são a espinha dorsal desta obra. A primeira é o capítulo dos princípios (Título I, Capítulo I, p. 237 a 258), onde mostro que simplicidade, transparência, neutralidade e isonomia, formulados pelo CCiF desde a Nota Técnica 1, chegaram à Constituição no art. 145, § 3º, e no art. 156-A, § 1º. Fomos, como escrevi ali, "mais felizes do que podíamos imaginar" (p. 241): os princípios saíram da lei complementar projetada e entraram no texto constitucional. A segunda é o § 16 da Introdução (p. 197 a 232), sobre a enunciação registrada como fonte do direito, que fundamenta todo o Título VI. A terceira é o Título III da obra (p. 611 e seguintes), sobre a administração tributária 3.0, que fundamenta os Títulos VIII e IX.

Os artigos completam o fio. Cito ao longo desta apostila os textos que publiquei no JOTA, no Portal da Reforma Tributária, no Consultor Jurídico e no Migalhas entre 2008 e 2026, e também os publicados na Folha, no Valor e no Correio Popular. Somam-se a eles as obras que formam a minha trajetória e que a Nota sobre o título descreve: Lançamento Tributário (1996), Decadência e Prescrição no Direito Tributário (2000), o Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas (2008), Kafka, alienação e deformidades da legalidade (2014), Lógica jurídica e sistema no direito e as notas técnicas do CCiF. Cito-me muito, e o leitor tem o direito de saber por quê. Não é vaidade; é rastreabilidade. Quem participou do desenho deve deixar registrado onde disse o quê, para que o juiz possa conferir e, se for o caso, discordar.

4. Uma apostila para ler e para perguntar: a versão para inteligência artificial

Esta apostila foi preparada para ser lida por juízes e consultada com o auxílio de inteligência artificial.

O volume é grande porque as fontes são muitas, e nenhum magistrado tem tempo de percorrer milhares de páginas antes de despachar. Por isso, ao lado da edição em PDF, oferecemos uma versão amigável para inteligência artificial: o mesmo conteúdo, convertido em texto estruturado, dividido em arquivos por Título, com identificadores estáveis para cada capítulo, seção e pergunta. O juiz pode carregar esses arquivos num assistente de inteligência artificial autorizado pelo seu tribunal e fazer perguntas diretamente à apostila: o que a nota técnica do CCiF dizia sobre o contencioso do IBS, que precedentes a apostila considera de subsistência duvidosa, onde o autor marca uma tese pessoal, o que o curso da Receita Federal disse sobre a apuração assistida.

A arquitetura foi pensada para colaborar com a máquina sem trair o método da apostila. Cada arquivo abre com um cabeçalho que informa a natureza do texto: direito vigente, fonte oficial, proposta institucional, artigo de opinião ou tese do autor. Um arquivo de instruções, a ser carregado primeiro, orienta o assistente a citar sempre o Título, o capítulo e a seção de onde tirou cada informação, a distinguir o que é norma do que é opinião, a respeitar a data de corte das

© Eurico Marcos Diniz de Santi

referências e, sobretudo, a analisar sem decidir. Um índice geral e um glossário de conceitos e siglas completam o pacote, para que a máquina encontre o que procura e o juiz possa conferir o que ela encontrou.

Três cautelas acompanham a oferta. A primeira é de ambiente: no trabalho jurisdicional, a apostila deve ser carregada apenas em ferramentas que o tribunal autorize. A segunda é de verificação: a inteligência artificial resume e relaciona, mas pode errar, e toda informação que for usada numa decisão deve ser conferida na fonte indicada. A terceira é de responsabilidade: a apostila não responde às perguntas que formula, e o assistente também não deve fazê-lo. A análise é da apostila; a decisão, do juiz.

Nota sobre o título da apostila

Antes do primeiro Título, o leitor precisa saber quem fala e de que lugar.

A Nota sobre o título explica a hierarquia do título e da capa. O juiz está no título central porque é o protagonista do centro do sistema; o espectador imparcial está no subtítulo porque é o lugar de onde escrevo; a Emenda Cidadã está no subtítulo porque é o objeto que a magistratura passa a guardar; e a frase final, "Melhorar o Brasil? Sim, nós podemos!", é a mesma com que encerrei o Kafka em 2014 e o prefácio da segunda edição de Reforma Tributária para Você, Contribuinte (p. 10). A nota explica também a capa: visto o traje de Adam Smith porque assumo, como faço desde 1995, a posição de quem observa sem tomar partido. Descreve a trajetória que justifica essa posição, das teses neutras sobre lançamento, decadência e prescrição ao Kafka, e registra que nunca exerci a advocacia de partido, nem atuei como advogado em face de qualquer ente público ou privado.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Prefácio da 2ª edição (p. 7 a 10) e Introdução, § 8.7, sobre a última página do Kafka (p. 54); Kafka, alienação e deformidades da legalidade, p. 29-30 e 564.*

Título I. Abertura: o espectador imparcial e a carta ao magistrado

Uma apostila para juízes deve começar dizendo ao juiz por que foi escrita para ele.

O Título I é a porta de entrada. Não ensina técnica; estabelece a relação entre o autor e o leitor. Parte de uma premissa que Charles Evans Hughes formulou em 1907: a Constituição é o que os juízes dizem que ela é. Se é assim, a EC 132 será o que a magistratura disser que ela é, e quem desenhou o sistema deve entregar a quem vai interpretá-lo o melhor registro possível do que foi desenhado e por quê. O Título reúne cinco textos que preparam o leitor para o resto da obra.

O espectador imparcial. Apresenta o método da apostila. Smith descreveu o juiz interior que permite a cada um ver a própria conduta como a veria um terceiro bem informado e desinteressado. É a posição que assumo: participei da obra e procuro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

julgá-la como se não a tivesse feito. O texto distingue análise de advocacia e anuncia que as minhas posições aparecerão sempre marcadas como tese do autor.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Portal da Reforma Tributária, "Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária" (5/8/2026) e "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS" (28/5/2026).*

Carta ao magistrado. Dirige-se ao magistrado, federal ou estadual, em primeira pessoa. Explica que a apostila é escrita por quem desenhou o sistema para quem vai dizer o que ele é, e que a transição exige do juiz uma atenção especial às categorias herdadas, que tendem a sobreviver à lei que as revogou.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 1.3, "Todas as autoridades devem obedecer à EC 132/23?" (p. 31).*

A Reforma Tributária é feminina. Registra a posse da primeira mulher na presidência da Ajufe em 53 anos e lê o processo da EC 132 pela perspectiva de gênero: as mulheres que conduziram etapas decisivas e a gramática de cuidado, cooperação e transparência que o sistema adotou. O marco institucional da Ajufe e o marco constitucional da reforma coincidem no tempo, e o texto explica por que a coincidência não é acaso.

Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS. Mostra que a segurança jurídica, promessa descumprida do sistema herdado, ganha no novo sistema uma forma concreta: o motor de regras que aplica a legislação pré-interpretada pelo Fisco. O que era promessa vira procedimento; o que era surpresa vira parametrização.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre o motor de regras (p. 578); Portal da Reforma Tributária, "Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS" (27/8/2026).*

Cidadania fiscal: o sentido mais profundo da reforma. Reúne, em ordem de argumento, o que escrevi sobre cidadania fiscal em doze anos, do Kafka à segunda edição de Reforma Tributária para Você, Contribuinte. A tese é que a transparência do imposto por fora devolve ao cidadão a informação de quanto paga, e com ela a possibilidade de cobrar o Estado e votar com consciência fiscal.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Prefácio (p. 7) e Título I, Capítulo I, § 3, Transparência (p. 244); Portal da Reforma Tributária, "Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã" (19/9/2026) e "11,3% não é tributo: é transparência" (31/10/2026).*

Título II. A Emenda Cidadã e a República do Empreendedorismo

Antes de julgar a reforma, o juiz precisa saber que reforma é esta.

O Título II dá à apostila a densidade constitucional que faltava ao seu tema. Tem duas partes e uma conclusão. A primeira faz o diagnóstico do sistema herdado: começa pelo erro genético de 1965, conversa com Adam Smith sobre o que é liberalismo e sobre o que ele diria do sistema que o Brasil manteve até 2023,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

reconstitui a história das sete Constituições e das quatro cláusulas pétreas, mostra que as empresas não pagavam o imposto, repassavam-no, explica em detalhe o efeito cascata e inventaria as dez deformidades. A segunda mostra a vacina que a Emenda 132 encontrou para cada uma. A conclusão é o giro: os direitos que eram corporativos passaram a ser do cidadão, protegidos por cláusulas pétreas, e Receita Federal, empresas e população alinharam-se institucionalmente ao empreendedorismo.

Primeira parte: o diagnóstico. O erro genético, Adam Smith, as cláusulas pétreas, a fotografia de quem paga, a cascata com os quadros da ABIMAQ, a ilusão da alíquota e o artigo sobre os 11,3%, as dez deformidades e a história constitucional da tributação.

Segunda parte: a vacina. O eixo da virada e as dez vacinas, cada uma com o texto da norma e o que ela muda para quem julga.

Conclusão: o giro. Do pleito corporativo ao direito difuso do cidadão, a Receita Federal que ensina antes de aplicar e a República do Empreendedorismo.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução e Capítulos I a III; Nota Técnica XXXI do CCiF, A Emenda Cidadã (2026).*

Título III. Teoria analítica e lógica jurídica na reforma tributária

Sem lógica, o juiz decide sobre um sistema que não consegue ver.

O Título III tem três partes. A primeira contextualiza o meu livro Lógica jurídica e sistema no direito na tradição da teoria analítica, sobretudo na escola de Buenos Aires de Alchourrón e Bulygin, e mostra por que ela é a ferramenta certa para a transição: o sistema como sequência no tempo, a aplicabilidade das normas que deixaram de pertencer ao sistema, os limites do modelo e a formalização do raciocínio jurídico. A segunda reproduz, como capítulo, a parte teórica do livro: o Prefácio, a Introdução e os Capítulos 1 e 2, com as tabelas de verdade originais. A terceira aprofunda as quatro lacunas, normativas, de conhecimento, de reconhecimento e axiológicas, e as aplica à Emenda 132, à LC 214 e à LC 227.

Parte I: o contexto. Alchourrón e Bulygin, Navarro e Moreso, Ruiz Manero e Guibourg aplicados à reforma.

Parte II: o texto do livro. O Normoscópio, a lógica proposicional e a tipologia das quatro lacunas.

Parte III: as quatro lacunas na reforma. A ordem das perguntas, a permissão fraca e a forte, os termos de penumbra da LC 214 e da LC 227, as falácias que vestem a lacuna axiológica e as lacunas como portas da dependência de trajetória.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Lógica jurídica e sistema no direito (2024); Decadência e prescrição no direito tributário (2000); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.1 (p. 124).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Título IV. A dependência de trajetória: o grande risco da reforma

O risco não é que a Emenda 132 seja revogada; é que seja aplicada com a cabeça do sistema que ela extinguiu.

O Título IV trata do problema central da transição. Reconstrói a genealogia do conceito, de David e Arthur a North, Pierson, Hathaway, Pistor e Trebilcock e Prado; explica por que o modelo de 1965 durou sessenta anos; apresenta a dependência de trajetória como inconsistência dinâmica de sistemas normativos, com Hart, Kelsen e Alchourrón e Bulygin; mostra o caso do Convênio ICM 66/88; distingue a dependência votada no texto constitucional da que entrou pela regulamentação; propõe o Normoscópio voltado para dentro, a saída da caverna e o teste do precedente. Fecha com um mapa dos temas da EC 132, da LC 214 e da LC 227 com maior índice de vício de trajetória.

O núcleo teórico. A captura da regra de câmbio, a inversão da pirâmide e a antinomia diacrônica.

O mapa de riscos. Catorze temas, com os dispositivos transcritos e a fundamentação da leitura correta.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, § 12.5; Conjur, Path dependence como inconsistência dinâmica de sistemas normativos (2026); Portal da Reforma Tributária, Sair da caverna (2026).*

Título V. O sistema, sua gênese e quem o julga

Antes de julgar o sistema que nasce, o juiz precisa conhecer o que morre e como o novo foi feito.

O Título V é o núcleo dogmático da apostila. Seus doze capítulos percorrem o caminho que o juiz percorrerá ao receber um processo da CBS ou do IBS: de onde vem o sistema, como interpretar os seus textos, qual o seu lugar na Constituição, quais conceitos mudaram de sentido, que armadilhas a trajetória deixou, qual a hierarquia das fontes, como funciona a nova administração, o que é o Comitê Gestor, quem é competente para julgar e o que está em jogo no debate público. O último capítulo ensina a usar a apostila.

Capítulo 1. O sistema que morre: sessenta anos de deformidades. Inventaria as dez deformidades do sistema de 1965, recebido pela Constituição de 1988, que a EC 132 enfrentou. O juiz precisa conhecê-las porque as categorias, os precedentes e os hábitos que as partes trarão aos autos vêm delas.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 13, "O Ovo da Serpente" (p. 69) e § 14.1, "Fim do Manicômio jurídico tributário" (p. 74); Kafka, alienação e deformidades da legalidade (2014); JOTA, "Arquitetura da destruição: o ICMS e seus 8.709.120 sistemas" (24/6/2015); Portal da Reforma Tributária, "Anatomia da complexidade: a legislação do ICMS paulista exige 7 níveis de sepultura" (19/8/2026).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. Da FGV à Emenda 132: a reforma por quem a fez. Conta a história da reforma, do NEF ao CCiF, da PEC 45 à EC 132. Não como homenagem, mas como método: o juiz que conhece as alternativas rejeitadas lê o texto aprovado com mais precisão.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 8 (p. 40), § 9, sobre os heróis do federalismo cooperativo e a carta do Comsefaz (p. 55-56) e § 14.2 a § 14.17, sobre a evolução narrativa de cada tema da Nota Técnica 1 à EC 132 (p. 78 a 122); JOTA, "Nossa reforma tributária" (5/12/2024).*

Capítulo 3. Não há texto sem contexto: a enunciação registrada como fonte. Mostra que a reforma tem uma enunciação incomumente documentada e que as justificativas, os relatórios e as notas técnicas são fontes de cognição do sentido dos textos aprovados.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 16 (p. 197 a 232), com os relatórios de Baleia Rossi, João Roma, Aguinaldo Ribeiro e Eduardo Braga, e Capítulo XIV, § 2, "Não há texto sem contexto" (p. 447).*

Capítulo 4. A Emenda 132 entre as cláusulas pétreas. Enfrenta a pergunta que interessa a quem exerce controle de constitucionalidade: a EC 132 ameaça as cláusulas pétreas ou as fortalece? A tese é que fortalece a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos individuais.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XVIII, sobre os mitos da ameaça ao federalismo (p. 569) e Introdução, § 10.2 (p. 63); Portal da Reforma Tributária, série sobre a nova estatura da Federação, do voto, da separação dos Poderes e dos direitos individuais (4, 8, 10 e 13/9/2026); JOTA, "PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo" (20/5/2019).*

Capítulo 5. Os quatro conceitos que mudaram de sentido. Não cumulatividade, preço, contribuinte e alíquota atravessam a fronteira de 2027 com o mesmo som e outro significado. O capítulo funciona como dicionário de transição.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo III, sobre a não cumulatividade (p. 287), Introdução, § 15.5.1, sobre as definições do art. 3º da LC 214 (p. 154) e § 15.5.9 (p. 185); JOTA, "Novo fato gerador do século 21 na Matrix do Comitê Gestor do IBS/CBS" (18/3/2025).*

Capítulo 6. Dependência de trajetória e o teste do precedente. Aplica North à jurisprudência: quando um precedente do sistema herdado pode ser usado para o novo, e quando reproduz uma lógica que a EC 132 revogou. Propõe um teste em perguntas para o juiz.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 13.5.1 e § 13.5.2 (p. 73-74); Portal da Reforma Tributária, "Sair da caverna: por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o sistema CBS/IBS" (23/10/2026).*

Capítulo 7. Hierarquia, legalidade e regulamento. Mostra que o sistema herdado tinha uma pirâmide no papel e um labirinto na prática, e que o novo restaura a hierarquia e acrescenta um degrau que a teoria clássica não conhecia: o código que calcula o tributo.

> **Diálogo com a obra do autor:** *JOTA, "O significado da publicação conjunta do Regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor" (30/4/2026), "The law is in the air" (7/5/2026) e "A*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Declaração de Regimes Específicos (DeRe) e a tradução da reforma tributária em código" (7/7/2026).

Capítulo 8. A administração tributária 3.0 e o novo litígio. Explica a passagem do lançamento por homologação para o lançamento por declaração assistido e mostra como essa passagem muda o objeto do litígio: menos interpretação, mais fato e prova.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título III, Capítulos XXIV a XXVIII (p. 611 e seguintes), em especial o Capítulo XXVII, sobre o fim da maldição do lançamento por homologação (p. 635); JOTA, "O novo lançamento por declaração 3.0" (17/6/2025) e "Confissão de fato x confissão de dívida" (20/10/2025).*

Capítulo 9. O Comitê Gestor do IBS: um ente original. Mostra que o Comitê Gestor não é autarquia, nem órgão estadual, nem consórcio, nem um novo Confaz, e que a sua natureza original tem consequências diretas para a competência e o processo.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 13.5 (p. 72) e Capítulo XXV (p. 617); JOTA, "Comitê gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária" (31/3/2025), "Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS" (7/4/2026) e "O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro" (9/4/2026).*

Capítulo 10. Quem julga o quê: o mapa da competência. Descreve o direito vigente sobre a competência para julgar a CBS e o IBS, as decisões divergentes de 2026, a atuação do STJ, a ADI 8.013, a Fase 2 do CESTF e o anteprojeto de jurisdição tributária compartilhada elaborado no CNJ. Os autores do Título VII votam sobre o desenho, e o capítulo apresenta, como tese do autor, a manifestação cooperativa: a participação de um colega da outra Justiça em cada caso, sem voto, para manifestação; o juiz estadual nas causas da CBS, o juiz federal nas do IBS. Fecha com as perguntas que o juiz federal e o juiz estadual decidirão sem precedente.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XXV, § 4, sobre o contencioso tributário (p. 620) e Capítulo XXII, sobre a cooperação entre os entes federados (p. 601); Nota Técnica XX do CCiF, "Contencioso Administrativo do IBS".*

Capítulo 11. A reforma no debate público: o que está em jogo em 2027. Reproduz, editada, a entrevista à Folha de S.Paulo sobre os pedidos de adiamento da CBS para 2028 e mostra como o debate pode chegar aos tribunais.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulos XXI e XXII, sobre a Pax brasileira, o papel do TCU e a proibição de aumento de carga (p. 591 e 601); JOTA, "A reforma tributária que a campanha não pode revogar: sete perguntas e respostas" (14/10/2026) e "Chamar a Emenda 132/2023 de reforma tributária é um equívoco" (10/9/2026).*

Capítulo 12. Como usar esta apostila. Explica como percorrer os Títulos e o padrão de método que os atravessa: as fontes primárias, a enunciação registrada, o teste do precedente, as questões em aberto e a marcação da tese do autor.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Título VI. Fontes-objeto: a doutrina das fontes, as notas técnicas do CCiF e a PEC 45

Não há sentido do texto sem o contexto em que ele surgiu.

O Título VI é a prova documental da apostila. Reúne, na íntegra, as fontes de cognição que explicam por que cada regra da EC 132 foi escrita como foi. A razão é teórica e prática. Teórica, porque a nova doutrina das fontes, desenvolvida no § 16 da Introdução de Reforma Tributária para Você, Contribuinte, reconhece a enunciação registrada como fonte que vincula o intérprete. Prática, porque o juiz que tiver dúvida sobre o sentido de um dispositivo encontrará aqui a nota técnica que o propôs, a justificativa que o explicou e o parecer que o levou a voto.

Parte introdutória. A nova doutrina das fontes do direito. Apresenta as três vozes da enunciação registrada: a nota técnica propõe, a justificação explica, o parecer decide o texto que vai a voto.

Parte I. O Centro de Cidadania Fiscal. Conta a história, o estatuto e a atuação do CCiF no debate da reforma.

Parte II. As notas técnicas do CCiF. Reproduz as notas técnicas I a XXXI, da proposta original de 2017 às notas sobre o contencioso administrativo, o Comitê Gestor, a Zona Franca de Manaus e a inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS e do ISS.

Parte III. As exposições de motivos e os pareceres da PEC 45. Reproduz a justificativa original da PEC 45/2019 e os relatórios que conduziram o texto até a promulgação.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.2, sobre o registro da enunciação enunciada em notas técnicas (p. 124), § 15.4.1, sobre os princípios firmados na primeira nota técnica do CCiF em 2016 (p. 133) e § 16.14 a § 16.20 (p. 222 a 232).*

Título VII. Do peito ao sistema: o colégio dos autores

O juiz não lê a lei com os olhos vazios. Lê com os autores que formaram o seu olhar.

O Título VII é o repertório teórico da apostila. Vem logo depois das Fontes-objeto por uma razão de método: depois de conhecer a enunciação registrada da reforma, o juiz encontra aqui, para consulta, os autores que fundamentam o percurso. Muitos deles já foram usados nos Títulos anteriores; o resumo de cada um fica à mão quando ele precisar. Reúne vinte capítulos, cada um dedicado a um autor ou a um par de autores, e cada um aberto por uma epígrafe de Kafka. A razão da escolha é simples: a transição do sistema herdado para o Sistema CBS/IBS não é só uma mudança de regras; é uma mudança de modelo mental. Para enxergar o novo sistema, o juiz precisa de lentes que a dogmática tributária tradicional não oferece. A dogmática do sistema herdado usava os princípios na metalinguagem da ciência do direito, para

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tornar coerente um caos que não era coerente. Na EC 132, os princípios moldaram o próprio sistema, antes das regras. Essa inversão pede outra teoria.

Os capítulos estão organizados em quatro movimentos, por ordem de argumento e não de data. O primeiro trata da base moral: o amor, a virtude e o espectador imparcial. O segundo trata do sistema e da cognição: como os sistemas vivos, as sociedades e o direito se reproduzem. O terceiro trata da teoria do direito: normas, regras, lacunas, ilícitos e argumentação. O quarto trata das instituições: desenvolvimento, conformidade, justiça fiscal, fontes e, para fechar, os mestres que me formaram. No Capítulo 10 do Título V, esses autores votam, um a um, sobre o desenho da competência para julgar a CBS e o IBS.

Primeiro movimento: a base moral

Capítulo 1. Amor, moral e direito: a ordem das coisas. Parte do Pequeno tratado das grandes virtudes, de André Comte-Sponville, obra fundamental para a minha vida, a minha filosofia e o meu estilo de escrita. Onde há amor, a moral é desnecessária; onde falta amor, vem a moral; onde falta a moral, vem o direito. O capítulo situa o direito tributário no último degrau dessa escada e mostra que um bom sistema é aquele que precisa de menos direito porque confia mais na cooperação.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, §§ 8.3 e 8.4, "Entre a angústia de Sponville, o labirinto de Kafka e a Terapia de Choque da PEC 45" e "O Salto de Kafka para Sponville: A Cura pelo Real" (p. 45-46); JOTA, "Zelotes Vs. Calotes: entre Amor, Moral e Direito" (26/3/2015).*

Capítulo 2. Adam Smith: o espectador imparcial. Apresenta a Teoria dos sentimentos morais (1759), anterior à Riqueza das nações e indispensável para lê-la. O homem dentro do peito é o juiz interior que corrige o amor-próprio. O capítulo mostra por que a reforma do consumo, que desonera a produção e tributa só o consumo final, é smithiana em sentido profundo: libera a divisão do trabalho e confia na simpatia, na cooperação e na justiça como virtudes públicas.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Portal da Reforma Tributária, "Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária" (5/8/2026).*

Capítulo 3. Henry Corbin: orientação contra o impessoal. Recorre a Corbin, com Cromberg e Heidegger, para pensar a orientação do sujeito diante de um mundo que tende ao impessoal. Para o juiz, a pergunta é como manter a orientação interior quando o sistema se torna máquina, código e parametrização. A resposta do capítulo é que a máquina não dispensa o juiz; torna mais visível a sua responsabilidade.

Segundo movimento: o sistema e a cognição

Capítulo 4. Maturana e Varela: a árvore do conhecimento. Apresenta a autopoiese e o acoplamento estrutural. Todo conhecer é fazer, e todo sistema vivo se reproduz a partir dos próprios elementos. O capítulo prepara a leitura do ecossistema da EC 132 como um conjunto de sistemas acoplados: direito, tecnologia, administração e economia.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 5. Yuval Noah Harari: as ficções que cooperam. Mostra que a cooperação em larga escala depende de ficções compartilhadas, entre elas o dinheiro, o Estado e o direito, e que as redes de informação podem servir tanto à verdade quanto ao controle. A EC 132 é uma nova ficção compartilhada, e uma rede de informação de escala inédita; o capítulo pergunta como garantir que sirva à cooperação e não à vigilância.

Capítulo 6. Niklas Luhmann: o direito como sistema autopoiético. Explica o direito como sistema que opera pelo código lícito e ilícito, fechado na operação e aberto na cognição. O capítulo lê o Sistema CBS/IBS como acoplamento estrutural entre direito, economia e tecnologia, e prepara os dois capítulos seguintes, que discutem a legitimidade e o risco de constitucionalização simbólica.

> **Diálogo com a obra do autor:** *JOTA, "Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil" (7/4/2026).*

Capítulo 7. Jürgen Habermas: entendimento, mundo da vida e legitimidade. Apresenta a ação comunicativa e a tese de que a legitimidade do direito moderno nasce de procedimentos em que os afetados podem tomar parte como participantes de um discurso racional. O capítulo lê a EC 132 como reforma de legitimidade incomum: uma década de debate público, notas técnicas abertas, audiências e relatórios registrados. Para o juiz, a enunciação registrada não é só fonte de sentido; é a marca da legitimidade democrática do texto que ele aplica.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 16.1, sobre as notas técnicas do CCiF e o alinhamento com a Consultoria Legislativa (p. 197) e § 9.1, sobre a carta de apoio do Comsefaz (p. 56).*

Capítulo 8. Marcelo Neves: constitucionalização simbólica e transconstitucionalismo. Apresenta a constitucionalização simbólica, em que o texto constitucional serve mais para a retórica do que para a orientação real das condutas, e a alopoiese, em que o direito se deixa invadir por códigos estranhos a ele. O capítulo pergunta se a EC 132 corre esse risco e responde que foi desenhada para evitá-lo: regras exaustivas, prazos, travas de carga e um sistema operacional que aplica a lei. Discute ainda o transconstitucionalismo como chave para o diálogo entre a Justiça Federal e a Justiça Estadual na aplicação de uma legislação comum.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 1.2 e § 1.3, sobre como a mudança do texto constitucional transformou o sistema e o dever de todas as autoridades de obedecer à EC 132 (p. 30-31), e § 10.1, sobre a resistência de juristas à reforma (p. 61).*

Terceiro movimento: a teoria do direito

Capítulo 9. Hans Kelsen: a pirâmide, a moldura e a escolha. Apresenta a construção escalonada da ordem jurídica, a norma fundamental e a interpretação como moldura dentro da qual o aplicador escolhe. O capítulo mostra que a EC 132 restaurou a pirâmide que o sistema herdado havia invertido, e que a moldura da LC 214 é mais estreita do que qualquer outra na história tributária brasileira. Menos espaço de escolha, mais responsabilidade por ela.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.3, sobre emenda, lei complementar e lei ordinária (p. 129); JOTA, "Via-crúcis, funeral, luto pelo CTN e o poder do sistema CBS/IBS na EC 132/23" (3/8/2026).*

Capítulo 10. H. L. A. Hart: o reconhecimento, a textura aberta e o marcador do jogo. Apresenta a união de regras primárias e secundárias, a regra de reconhecimento, a textura aberta da linguagem e a figura do marcador do jogo, cuja decisão é final sem ser infalível. Para o juiz da transição, o capítulo mostra onde a textura aberta da LC 214 exige escolha e onde o sistema já fechou a resposta.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 4, sobre princípios, regras e a função social da dogmática (p. 581).*

Capítulo 11. Alchourrón e Bulygin: Normative Systems e as lacunas normativas. Dá destaque às lacunas normativas: o caso que o sistema não soluciona. A partir de Normative Systems, o capítulo distingue lacunas normativas, de conhecimento, de reconhecimento e axiológicas, e mostra como a EC 132, ao definir conceitos e regras exaustivas, fechou lacunas que o sistema herdado deixava abertas por desenho.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Portal da Reforma Tributária, "Lacunas, regras e reconstrução: a reforma tributária brasileira como projeto de filosofia" (7/5/2026); Lógica jurídica e sistema no direito, capítulo 2.*

Capítulo 12. Ricardo Guibourg: a minha grande referência. Guibourg tem um capítulo só para ele porque é a minha grande referência. Herdeiro da escola analítica de Buenos Aires, a mesma de Alchourrón e Bulygin, ensinou-me que pensar o direito é, antes de tudo, pensar com clareza: definir os termos, separar a linguagem do objeto da metalinguagem, distinguir o que a norma diz do que gostaríamos que dissesse. De Lógica, proposición y norma a El fenómeno normativo, de Derecho, sistema y realidad a Pensar en las normas, a sua obra une três coisas que raramente andam juntas: rigor lógico, preocupação com a realidade e coragem de aplicar a informática à decisão jurídica, que ele antecipou em Informática jurídica decisoria. O capítulo mostra por que Guibourg é o autor que melhor explica o Sistema CBS/IBS: um sistema em que a norma é definida com precisão, convertida em regra de negócio e aplicada por máquina, e em que a pergunta decisiva deixa de ser o que a lei quer dizer para ser se o código diz o que a lei diz. É a ponte entre a lógica deôntica de Alchourrón e Bulygin e o motor de regras da EC 132; quando a norma vira código, Guibourg ensina o que resta ao juiz.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre o motor de regras e a legislação pré-interpretada (p. 578) e Introdução, § 15.1.1 (p. 124); Lógica jurídica e sistema no direito, capítulos 1 e 2; JOTA, "A Declaração de Regimes Específicos (DeRe) e a tradução da reforma tributária em código" (7/7/2026).*

Capítulo 13. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero: ilícitos atípicos e a guerra das falácias. Descreve em detalhe a tese de Ilícitos atípicos: abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder são condutas que respeitam a letra da regra e violam os princípios que a justificam. O capítulo relaciona essa tese com a nota do CCiF de 2016, que definiu as diretivas de simplicidade, transparência, neutralidade e isonomia e as transformou em regras do sistema. Os princípios moldaram o sistema;

© Eurico Marcos Diniz de Santi

não serviram para enfeitar o caos. O capítulo descreve ainda La guerra de las falacias e as principais falácias do discurso tributário e das notícias falsas contra a reforma.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo I, "Os novos princípios informadores do Sistema Tributário Nacional" (p. 237 a 258), Introdução, § 3, "Que é Fake News vs. Que é Realidade?" (p. 33), § 10, sobre os argumentos de oposição (p. 60) e Capítulo XVIII, "Como não cair em afirmações falaciosas" (p. 569); Migalhas, "Reforma da qualidade do sistema tributário" (29/4/2016); JOTA, "7 mitos sobre o IVA" (4/3/2019).*

Capítulo 14. Frederick Schauer: jogando pelas regras. Explica por que regras são generalizações entrincheiradas que valem mesmo quando a sua justificação falha no caso concreto. O capítulo mostra que o Sistema CBS/IBS é um sistema de regras por escolha, desenhado para reduzir a discricionariedade, e discute quando o juiz pode, e quando não pode, ir além da regra em nome do seu propósito.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre a aplicação parametrizada e automática da legislação (p. 578); JOTA, "The law is in the air: o regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil" (7/5/2026).*

Quarto movimento: as instituições e os mestres

Capítulo 15. David Trubek e Douglass North: Direito e Desenvolvimento. Trubek fundou o movimento Direito e Desenvolvimento e foi o seu primeiro crítico; North explicou por que as instituições reproduzem escolhas passadas mesmo quando perderam a razão de ser. O capítulo mostra que a escola do NEF começou com Trubek e que a dependência de trajetória é o maior risco da transição: aplicar com perfeição técnica a lógica de um sistema extinto.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 8, "Conversas de divã" (p. 40) e § 13.5.1, "A Lógica da Inércia Institucional" (p. 73); Migalhas, "Contaminação do sistema CBS/IBS pela Maldição do Path Dependence" (27/7/2026); Portal da Reforma Tributária, "Imposto Seletivo: da maldição do path dependence à correção institucional" (27/7/2026).*

Capítulo 16. John Braithwaite: a regulação responsiva. Apresenta a pirâmide da regulação responsiva: começar pela persuasão e pela cooperação e reservar a sanção para quem recusa cooperar. O capítulo mostra que o Sistema CBS/IBS, com apuração assistida e programas de conformidade, é um sistema responsivo, e que o juiz tem papel próprio nessa pirâmide.

> **Diálogo com a obra do autor:** *JOTA, "São Paulo na era da modernidade do fisco responsivo" (12/7/2017) e "Cinco aspectos do pró-conformidade" (12/12/2018); JOTA, "Princípios que devem orientar o sistema de sanções do IBS e da CBS" (5/5/2025).*

Capítulo 17. Liam Murphy e Thomas Nagel: o mito da propriedade. Mostra que não existe renda antes do tributo: a propriedade é criação do sistema jurídico que inclui a tributação. A tese desmonta a retórica de que todo tributo é expropriação e desloca a pergunta para a justiça do sistema como um todo. O capítulo a aplica à transparência do imposto por fora: o cidadão só avalia a justiça do que paga quando sabe quanto paga.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo I, §§ 3 e 4, Transparência e Justiça Tributária (p. 244 e 247) e Introdução, § 12, sobre a falácia da invisibilidade estimada (p. 68); Portal da Reforma Tributária, "11,3% não é tributo: é transparência" (31/10/2026).*

Capítulo 18. As novas fontes do direito. Apresenta a nova doutrina das fontes: a enunciação registrada, as notas técnicas, as justificativas e os pareceres como fontes de cognição que vinculam o intérprete. É a ponte teórica para o Título VI.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 16, sobre a enunciação registrada (p. 197 a 232), com a teoria de Paulo de Barros Carvalho, de Gabriel Ivo e de José Luiz Fiorin.*

Capítulo 19. O Normoscópio. Retoma o instrumento de análise que propus em Lógica jurídica e sistema no direito para reconhecer, identificar e sistematizar normas jurídicas. O capítulo mostra como usá-lo para ler a LC 214 e a LC 227 com a precisão de quem separa enunciado, norma e sistema.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.1, sobre o design jurídico da reforma como resultado de dez anos de mestrado e doutorado na PUC-SP (p. 124).*

Capítulo 20. Lourival Vilanova e Pontes de Miranda: os mestres. Fecha o Título com os mestres de quem vem a minha formação lógica e dogmática: Vilanova, com as estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, e Pontes de Miranda, com os cinco primeiros volumes do Tratado de Direito Privado, onde estão a teoria do fato jurídico, os planos da existência, da validade e da eficácia e a incidência. E termina onde a minha trajetória começou.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Lançamento Tributário (1996) e Decadência e Prescrição no Direito Tributário (2000); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.1 (p. 124).*

Título VIII. Certidão de óbito do contencioso tributário do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI

O contencioso tributário brasileiro não morreu de velhice; morreu de reforma. E outro, diferente e muito melhor, está nascendo.

O Título VIII declara um óbito e anuncia um nascimento. Morre o contencioso do sistema herdado, que discutia o que era mercadoria, o que era serviço, quem podia tributar e qual crédito valia, e que acumulou um estoque próximo de três quartos do PIB. Nasce o contencioso da CBS e do IBS, que discutirá fatos, prova e a correta parametrização das regras, sobre uma base ampla, uma legislação única e uma apuração assistida. Menos teses, mais fatos; menos guerra de competências, mais cooperação; menos litígio de interpretação, mais controle de execução. O juiz precisa saber o que morre para não ressuscitá-lo, e o que nasce para recebê-lo.

Capítulo 1. O contencioso tributário está morto. Reproduz o artigo do JOTA que formula a tese: a litigiosidade era estrutural, nascia do direito material, e só uma mudança do direito material poderia superá-la.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. A autópsia da morte do contencioso tributário. Projeta sobre a reforma o mapeamento do contencioso corporativo feito pelo InsperTax em 2023 e organiza as causas em cinco grupos estruturais, com os números e as soluções.

Capítulo 3. O dossiê das deformidades do sistema herdado. Identifica, em dez categorias, cada problema do sistema extinto e a resposta da EC 132, com um quadro-síntese de problema e solução.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.2, "Fim do lançamento por homologação" (p. 578), Capítulo XXV, § 4, "Contencioso Tributário" (p. 620) e Capítulo XXVII (p. 635); JOTA, "O contencioso tributário está morto" (15/5/2026) e "A autópsia da morte do contencioso tributário" (19/5/2026); JOTA, "O iluminado ou a maldição do lançamento por homologação" (17/5/2015).*

Título IX. A administração tributária a partir de 1º de janeiro de 2027

A administração de 2027 não será a de 1965 com computadores melhores. Será outra administração.

O Título IX existe porque o juiz não julga leis em abstrato; julga atos de uma administração. Se a administração muda de natureza, muda o objeto do controle judicial. O Título reúne a Nota Técnica XXVIII do CCiF, que propõe o Sistema Nacional de Fiscalização Integrado, e os artigos do ano véspera, em que registrei em tempo real o estado da arte do debate.

Nota Técnica XXVIII do CCiF: o SINAFI. Parte do dever constitucional de integração das administrações tributárias e propõe um sistema nacional de fiscalização compartilhada entre União, Estados e Municípios. Auditores das três esferas trabalham juntos, sobre a mesma base, com a mesma lei.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.3, "Criação do SINAFI" (p. 579) e Capítulo XXVIII, "O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0" (p. 643).*

O estado da arte do debate em 2026: artigos do ano véspera. Reúne os artigos de 2026, ano-teste em que a CBS e o IBS circularam com alíquotas simbólicas, e fecha com "Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar", escrito a partir da conversa com o Serpro: o risco de implantação está sendo governado com método, e nenhuma empresa deixará de faturar por causa do sistema.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XXIII, "Os fogos de 2026 que repelem o manicômio tributário" (p. 605); Portal da Reforma Tributária, "Os fogos de 2026" (12/1/2026).*

Os quatro capítulos que encerram o Título. Registram os testes de 2026, na ordem em que o magistrado deve enfrentá-los. O primeiro trata dos sistemas paralelos de CBS e IBS, com o artigo em homenagem a Isaias Coelho e a Nota Técnica do CCiF sobre a integração tecnológica: um único motor de regras, uma única calculadora, um único documento fiscal. O segundo trata da inclusão da CBS e do IBS na base do ICMS, com o leading case da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, a íntegra da liminar e a Nota Técnica XXIX. O terceiro trata do fundamento:

© Eurico Marcos Diniz de Santi

"A República do Empreendedorismo" e a Nota Técnica XXXI sustentam que a EC 132 deslocou o centro do sistema para o cidadão. O quarto trata do calendário: o pedido de adiamento da CBS, a alíquota de referência de 11,3% e a Medida Provisória 1.399/2026, que fixa as alíquotas do Imposto Seletivo.

> **Diálogo com a obra do autor:** *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIII, sobre o absurdo da inclusão do IBS e da CBS nas bases do ICMS e do ISS (p. 437) e Capítulo XXIX, sobre os dois sistemas paralelos (p. 649); Portal da Reforma Tributária, "CBS/IBS na base de cálculo do ICMS e o leading case favorável ao contribuinte" (25/9/2026) e "O grande realinhamento invisível, mas constitucional, a favor do empreendedorismo" (15/10/2026).*

Título X. O Curso RFB/CFC em 18 módulos

Pela primeira vez, a administração explicou em público, antes de aplicar, como lê a lei que vai aplicar.

O Título X sistematiza os dezoito módulos do curso promovido pela Receita Federal e pelo Conselho Federal de Contabilidade entre maio e setembro de 2026. A razão de incluí-lo é dupla. Primeiro, porque é uma fonte inédita: a interpretação da administração registrada antes da aplicação, o que permite ao juiz confrontar o ato concreto com a leitura que o próprio Fisco anunciou. Segundo, porque é a prova empírica de uma tese que defendi no Portal da Reforma Tributária, que serve de introdução ao Título: a inusitada união entre os agentes da voz da legalidade concreta pública e os agentes privados que aplicam a lei. Cada capítulo traz a ficha do módulo, com data, local e instrutores identificados, e sistematiza as proposições em numeração decimal, ao modo do Tractatus de Wittgenstein: cada proposição, um enunciado; cada subproposição, um desdobramento; à margem, as glosas do autor.

Mód.	Tema	O que o capítulo sistematiza	Diálogo com a obra do autor
1	Normas gerais da tributação do consumo	O desenho geral do Sistema CBS/IBS: fato gerador, base, sujeição passiva, não cumulatividade e extinção dos débitos.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulos I a III (p. 237 a 296).
2	A CBS no comércio internacional	Importação e exportação de bens materiais, o Portal Único Siscomex e o cálculo da CBS no comércio exterior.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 14.8 (p. 101) e § 15.5.11 (p. 189).
3	Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS	Como serão compensados os benefícios onerosos do ICMS concedidos até 2032.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo V, § 8 (p. 350).
4	Cadastro	O cadastro com identificação única, a integração com o Sinter e a inscrição de pessoas físicas.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.5.10 (p. 188).
5	Obrigações acessórias	Os documentos fiscais eletrônicos como fonte da apuração e o fim da declaração como instrumento de constituição.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XXVII (p. 635); JOTA, "Desvendando o futuro do sistema da CBS" (2/6/2025).
6	Apuração assistida	A apuração feita pelo Fisco a partir dos documentos e a posição do contribuinte diante dela.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo IV, § 4.2 (p. 307).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Mód.	Tema	O que o capítulo sistematiza	Diálogo com a obra do autor
7	Compensação, ressarcimento, restituição e transferências	O direito ao crédito vinculado ao pagamento e a devolução dos saldos credores em prazo certo.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 14.7 (p. 99), § 15.5.8 (p. 184) e Capítulo IV, § 3 (p. 305).
8	Simples Nacional, MEI e obrigações acessórias	A opção pelo regime regular dentro do Simples e o nanoempreendedor.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XI (p. 411).
9	Economia digital	Plataformas, bens imateriais e a responsabilidade das plataformas digitais.	JOTA, "Internet das coisas (IoT): a tributação na era digital" (6/2/2017) e "Streaming, publicidade digital e ISS" (22/1/2018).
10	Regimes diferenciados e específicos	As reduções de alíquota e os regimes específicos previstos na LC 214.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 14.11 (p. 107) e § 14.17 (p. 121).
11	Planos de saúde e concursos de prognósticos	Os regimes específicos de dois setores com base de cálculo própria.	JOTA, "A Declaração de Regimes Específicos (DeRe)" (7/7/2026).
12	Serviços financeiros	A tributação pela margem e as particularidades do setor financeiro.	JOTA, "A Declaração de Regimes Específicos (DeRe)" (7/7/2026).
13	Bens imóveis	O regime específico das operações com imóveis, redutor de ajuste e redutor social.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo X (p. 401); JOTA, "Reforma tributária e o setor imobiliário e de construção" (30/4/2025).
14	Agronegócio e cooperativismo agrícola	O produtor rural não contribuinte, o crédito presumido e as cooperativas.	Nota Técnica X do CCiF, "Tributação da Produção Agrícola no IBS".
15	Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio	O diferencial competitivo mantido pela EC 132 e as suas controvérsias.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulos VIII, IX e XIV a XVI (p. 381 a 536); JOTA, "Soluções para a Zona Franca de Manaus" (26/5/2026).
16	Combustíveis e energia elétrica	A monofasia dos combustíveis e a tributação da energia.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulos VI e VII (p. 359 a 380); JOTA, "Reforma tributária, neutralidade e o setor de energia" (30/5/2025).
17	Imposto Seletivo	A extrafiscalidade restrita e a reserva de lei complementar.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XVII (p. 537); Portal da Reforma Tributária, "O Imposto Seletivo e o processo legislativo da EC 132/2023" (25/6/2026).
18	Temas complementares e casos especiais	A aplicação prática em casos que combinam vários regimes.	Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX (p. 577).

Síntese: o mapa e o caminho

Um mapa não substitui a viagem. Mas evita que o viajante passe a vida diante da porta.

Esta introdução justificou cada Título e resumiu cada capítulo. O leitor sabe agora que a apostila começa pelo juiz e pela reforma que ele vai julgar, entrega as ferramentas para ver o sistema e o seu tempo, descreve a gênese e as instituições do

© Eurico Marcos Diniz de Santi

novo sistema, reúne as fontes e os autores que o explicam e termina com o objeto em movimento: o contencioso que morre, a administração que nasce e a leitura que a Receita Federal anunciou em público antes de aplicar a lei. Sabe também que o texto dialoga, do começo ao fim, com Reforma Tributária para Você, Contribuinte e com os artigos que registram a reforma em tempo real, para que cada afirmação possa ser conferida.

O homem do campo de Kafka morreu sem entrar, e só no fim soube que aquela porta tinha sido feita para ele. Esta porta também foi feita para o juiz. A diferença é que, desta vez, o porteiro não impede a entrada; entrega o mapa. Do peito, o juízo; do sistema, as regras; do juiz, a palavra final.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO I

Abertura

O espectador imparcial, a carta ao magistrado, a reforma feminina e a cidadania fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O espectador imparcial: o lugar de onde escrevo

Adam Smith, a Teoria dos sentimentos morais e o método desta obra

Quem escreve sobre uma lei que ajudou a desenhar não é imparcial. Pode, contudo, escolher o lugar de onde olha. Fui coautor intelectual da PEC 45, sou advogado e parecerista, e os senhores julgarão causas em que teses como as minhas serão sustentadas por uma parte e contestadas pela outra. Não me apresento, portanto, como neutro. Apresento-me como alguém que decidiu colocar-se, nesta análise, no lugar que Adam Smith chamou de espectador imparcial. Este capítulo explica o que isso significa, por que o escolhi e o que essa escolha exige de mim em cada página que se segue.

Adam Smith publicou a *Teoria dos sentimentos morais* em 1759, dezessete anos antes de *A riqueza das nações*, e a revisou até a sexta edição, de 1790, ano de sua morte.[1] O livro parte de uma constatação simples: julgamos a conduta dos outros pela simpatia, isto é, pela capacidade de imaginar-nos no lugar de quem age e de perguntar se, naquela situação, sentiríamos o mesmo. A simpatia não é piedade. É o método pelo qual o juízo moral se forma: colocar-se na situação do outro antes de aprová-lo ou condená-lo.

O problema começa quando o julgado somos nós. Smith reconhece que, sem sair de nós mesmos, "jamais podemos inspecionar nossos próprios sentimentos e motivos".[2] A única saída é afastar-nos da posição natural e olhar a própria conduta com os olhos de um terceiro: alguém informado de todas as circunstâncias, mas sem interesse no resultado. Esse terceiro é o espectador imparcial. Não é um indivíduo concreto. É uma posição que se constrói, um ponto de vista que se aprende a ocupar.

Smith dá a esse terceiro um nome forte: "a razão, o princípio, a consciência, o habitante do peito, o homem interior, o grande juiz e árbitro de nossa conduta". E diz por que ele é indispensável: "unicamente o olho desse espectador imparcial pode corrigir as falsas representações do amor de si".[3] Eis o meu risco declarado. O amor de si do autor tende a ver na própria obra um sistema perfeito, a ler a crítica como incompreensão e a tomar a tese que defende pelo direito que vige. Contra esse viés não basta a boa-fé. É preciso um método.

Smith acrescenta uma observação que dá sentido a esta apostila: "frequentemente é necessário que o espectador real desperte o homem que o peito encerra".[4] O espectador interior não se basta. Precisa ser despertado por espectadores reais, que

[1] SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais, ou Ensaio para uma análise dos princípios pelos quais os homens naturalmente julgam a conduta e o caráter, primeiro de seus próximos, depois de si mesmos*. Tradução de Lya Luft. São Paulo: Martins Fontes, 1999. A primeira edição inglesa é de 1759; a sexta e última revista pelo autor, de 1790.

[2] SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais*, cit., p. 139 (Parte III, cap. 1). As citações da tradução de Lya Luft seguem a paginação indicada em: FRÖHLICH, Sandro. Simpatia e espectador imparcial: conceitos fundamentais para discussões éticas e políticas. *Direito, Estado e Sociedade*, Rio de Janeiro, PUC-Rio, n. 59, p. 491-518, jul./dez. 2021.

[3] SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais*, cit., p. 166 (Parte III, cap. 3).

[4] SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais*, cit., p. 185 (Parte III, cap. 3).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

leem, discordam e cobram coerência. Os magistrados brasileiros, federais e estaduais, são, para esta apostila, esses espectadores reais. Escrevo diante deles, e não apenas para eles. Cada afirmação que faço aqui pode ser verificada, contestada e, se for o caso, rejeitada por quem tem o dever institucional de decidir.

Desse lugar decorrem três regras de método, que valem para toda a apostila. A primeira: toda controvérsia é exposta com seus dois lados, e a posição contrária à minha aparece com os seus melhores argumentos, não com os piores. A segunda: quando escrevo como autor de tese, e não como descritor do direito vigente, a passagem vem marcada como **tese do autor**. A terceira: as referências distinguem o que é direito vigente, proposta institucional, pedido em tramitação, decisão liminar e julgamento de mérito. Descrever, opinar e prever são atos diferentes, e o leitor tem o direito de saber, a cada parágrafo, qual deles estou praticando.

O espectador imparcial não é indiferente. Smith distingue a beneficência, que embeleza a convivência, da justiça, que a sustenta: a justiça é "o principal pilar que sustenta todo o edifício".[5] Imparcialidade, portanto, é equidistância entre as partes, não equidistância entre a legalidade e o arbítrio. O espectador imparcial que procuro ocupar não é neutro diante da Constituição. É imparcial diante de quem litiga sob ela: o Fisco que exige, a empresa que recolhe e o cidadão que paga o tributo no preço.

O mesmo Smith, ao tratar dos tributos em *A riqueza das nações*, enunciou quatro máximas: igualdade, certeza, comodidade e economia. Sobre a segunda, escreveu que a certeza do que cada um deve pagar é matéria de tamanha importância que um grau considerável de desigualdade é mal menor do que um pequeno grau de incerteza.[6] Duzentos e cinquenta anos depois, a Emenda 132 escreveu no art. 145, § 3º, os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação. O espectador imparcial de 1759 e o legislador constituinte de 2023 olham para o mesmo ponto: o contribuinte que precisa saber o que deve, quando deve e por quê.

Amartya Sen retomou o espectador de Smith para propor o que chama de imparcialidade aberta: o juízo justo deve ouvir também as vozes distantes, de fora do grupo que decide, para escapar dos preconceitos locais.[7] No tema desta obra, há duas vozes distantes que não podem faltar. A primeira é a experiência dos mais de cento e setenta países que adotam o IVA, que não está nos autos, mas explica o desenho. A segunda é a do consumidor, que suporta o tributo e raramente é parte. O contribuinte de fato não está no processo; está no preço. O espectador imparcial é, também, quem lembra que ele existe.

Esta escolha conversa com a dedicatória que abre a apostila, à magistratura, à justiça cidadã e à Reforma Tributária feminina. Têmis dá a ordem; Diké julga o caso; e

[5] SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais*, cit., Parte II, seção II, cap. 3. Tradução livre do autor.

[6] SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Livro V, cap. II, parte II. Tradução livre do autor.

[7] SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, especialmente o capítulo 6, "Imparcialidade aberta e fechada".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

a venda nos olhos da Justiça é invenção tardia, do Renascimento. O espectador de Smith não tem venda: vê tudo, conhece as circunstâncias, mas não tem interesse no resultado. É essa a postura que peço ao leitor que me cobre. Já ensaiei o exercício de outro modo, ao imaginar uma entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária.[8] Aqui o proponho como regra de leitura.

Escrevo como autor, mas peço para ser lido como testemunha. O autor defende; a testemunha relata; o juiz decide. Esta obra pretende ficar no meio: relatar com fidelidade o que foi decidido no processo da Emenda 132, expor com honestidade o que ainda está em disputa e deixar a decisão com quem a Constituição incumbiu de tomá-la.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisão

[8]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária. *Portal da Reforma Tributária*, 5 ago. 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Carta ao magistrado

Esta apostila é escrita por quem desenhou o sistema para quem vai dizer o que ele é. Charles Evans Hughes, antes de presidir a Suprema Corte dos Estados Unidos, resumiu essa relação numa frase de 1907: vivemos sob uma Constituição, mas a Constituição é o que os juízes dizem que ela é. A Emenda Constitucional 132 será, em boa medida, o que a magistratura brasileira disser que ela é. Só depois de acabada a reforma me dei conta da origem e da evolução das cláusulas pétreas da CF88. Parece-me que a tributação no destino, a transparência, a não cumulatividade e o fato de o Sistema CBS/IBS apresentar-se como um tributo sobre o consumo ensejam uma conexão formidável com o art. 1º da CF88, com o princípio "no taxation without representation" e com a ideia de "República", e colocam em cena um ator esquecido: o povo brasileiro, do qual emana todo o poder.

Meu lugar de fala precisa ser declarado. Em 2001, nos seminários de formação da FGV Direito SP, recebi a missão que a Escola anunciava aos seus fundadores: melhorar o Brasil. Em 2009 fundei o Núcleo de Estudos Fiscais. Em 2014, no NEF, idealizei o projeto Nossa Reforma Tributária, lançado com um manifesto de cinco compromissos: a mesma carga tributária, para evitar a polarização entre esquerda e direita; melhor qualidade da tributação do consumo; desoneração plena do setor produtivo; segurança jurídica; e transição sem aumento de carga. Em 2015, convidei Bernard Appy, Isaias Coelho e Nelson Machado para fundarmos o Centro de Cidadania Fiscal, que formulou, a pedido do então presidente da Câmara, Rodrigo Maia, o texto que viria a ser a PEC 45/2019. Fui, portanto, coautor intelectual do que hoje está nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição.*

Quando comecei, estava convencido de que trabalhava por direitos das empresas. Relendo a Constituição depois da promulgação, como professor e não mais como autor de projeto, mudei de convicção: os direitos que a reforma realiza pertencem ao cidadão que paga o tributo no preço. A empresa deixou de ser titular do ônus e passou a ser a engrenagem que o transporta. Essa retratação orienta tudo o que segue.

Declaro também o limite desse lugar de fala. Sou advogado e parecerista, mas nunca exerci a advocacia de partido. Ainda assim, os senhores julgarão causas em que teses como as minhas serão sustentadas por uma parte e contestadas pela outra. Por isso esta apostila adota uma regra visível: toda controvérsia é exposta com seus dois lados, e minha posição, quando aparece como opinião e não como descrição do direito vigente, vem marcada como tese do autor. O que se oferece aqui não é uma conclusão pronta. É um método.

O método parte de uma pergunta que o juiz, federal ou estadual, fará muitas vezes a partir de 2027: quando um precedente formado no regime de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS pode orientar uma decisão sobre a CBS, o IBS ou o Imposto Seletivo? Responder exige três competências que o Título V procura entregar. A primeira é reconhecer que o sistema é novo, e não uma reforma do anterior. A segunda é reconstruir a norma a

* Do autor: "Dez lições sobre CBS/IBS a partir da expressão 'perdeu, playboy'" (JOTA, 27 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

partir de sua gênese, porque não há texto sem contexto. A terceira é saber, antes de decidir o mérito, quem julga e a quem a decisão alcança.

O Título V tem doze capítulos. Os quatro primeiros contam de onde viemos: o sistema que morre, a história de quem fez a reforma, as fontes que registram cada escolha do Congresso e o lugar da Emenda 132 entre as cláusulas pétreas. Os três seguintes oferecem as ferramentas de leitura: os conceitos que mudaram de sentido, a dependência de trajetória com o teste do precedente e a hierarquia das normas que separa a lei do regulamento e do código de computador. Os cinco últimos tratam da aplicação: a administração tributária digital, o Comitê Gestor do IBS, o mapa da competência jurisdicional, o debate público sobre 2027 e as instruções de uso desta apostila.

Boa parte do texto retoma, revisados para este público, livros, artigos e dossiês que publiquei entre 2014 e 2026, em especial Reforma Tributária para Você, Contribuinte (2ª edição, 2026), Kafka, alienação e deformidades da legalidade (2014) e a obra coletiva que coordenei, Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil, que chamo de Bíblia Amarela. As notas de rodapé preservam as referências originais. Cada capítulo indica, ao final, as obras de onde partiu.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Reforma Tributária é feminina

◆

Gênero no processo da Emenda 132 e a primeira mulher na presidência da Ajufe em 53 anos

1. Uma posse que é também um marco

Em 10 de junho de 2026, no Auditório Externo do Superior Tribunal de Justiça, em Brasília, a juíza federal Ana Lya Ferraz da Gama Ferreira tomou posse como presidente da Associação dos Juízes Federais do Brasil (Ajufe) para o biênio 2026-2028. Pela primeira vez em 53 anos de história da entidade, fundada em 1972, uma mulher assumiu a presidência.[9] Ela sucedeu o juiz federal Caio Marinho, que conduziu a Associação no biênio 2024-2026.

A eleição ocorrera em 7 de abril de 2026, por meio eletrônico. Candidata pela chapa única "Ajufe em Frente", Ana Lya recebeu 1.222 dos 1.298 votos, 94,14% de aprovação.[10] Cuiabana, juíza federal desde 2011, atuou em Campo Grande e em São Paulo antes de assumir, em 2016, a titularidade da 2ª Vara Federal de Cáceres (MT), na fronteira com a Bolívia. É pós-graduada em Direito Público com ênfase em Direito Tributário e mestre em Direito Penal Tributário pela PUC-SP. Entre 2019 e 2020, ensinou interpretação de texto numa escola municipal de Cáceres.[11]

Na cerimônia, o presidente do STJ, ministro Herman Benjamin, lembrou que a vara da nova presidente "não é exatamente ali na esquina; é na fronteira do Brasil, no Brasil profundo", onde ela chegava "em inúmeros voos, de madrugada, sempre com muita alegria e com compromisso de prestar jurisdição". E concluiu: "É este o modelo que nós queremos no nosso Brasil".[12]

A história da magistratura federal começa, aliás, com uma mulher. Maria Rita Soares de Andrade, advogada sergipana e mulher negra, foi nomeada em 1967 a primeira juíza federal do Brasil, na 4ª Vara Federal do Rio de Janeiro.[13] Pioneiras ocuparam depois cargos na diretoria da Ajufe; a presidência, porém, esperou mais de meio século.

---

[9] AJUFE. Ana Lya Ferraz toma posse como a primeira mulher na presidência da Ajufe. Brasília, 10 jun. 2026. Disponível em: https://www.ajufe.org.br/imprensa/noticias/ana-lya-ferraz-toma-posse-como-a-primeira-mulher-na-presidencia-da-ajufe. No mesmo sentido: PODER360. Ajufe elege presidente mulher pela 1ª vez. Disponível em: https://www.poder360.com.br/poder-justica/ajufe-elege-presidente-mulher-pela-1a-vez/; e VEJA. Pela primeira vez, Associação dos Juízes Federais do Brasil tem uma mulher na presidência. Disponível em: https://veja.abril.com.br/brasil/pela-primeira-vez-associacao-dos-juizes-federais-do-brasil-tem-uma-mulher-na-presidencia/.

[10] AJUFE. Notícia sobre a eleição da diretoria para o biênio 2026-2028, realizada em 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.ajufe.org.br/imprensa/noticias.

[11] AJUFE, notícia sobre a eleição, cit., seção "Sobre a presidente eleita".

[12] AJUFE, Ana Lya Ferraz toma posse como a primeira mulher na presidência da Ajufe, cit.

[13] Sobre Maria Rita Soares de Andrade, ver ALMA PRETA. A 1ª juíza federal do Brasil foi uma mulher negra: conheça Maria Rita Soares de Andrade. Disponível em: https://almapreta.com.br/sessao/cultura/a-1a-juiza-federal-do-brasil-foi-uma-mulher-negra-conheca-maria-rita-soares-de-andrade/.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. A pergunta certa

Ana Lya recusou a leitura fácil do próprio marco. “Muitas pessoas me perguntaram o significado de ser a primeira mulher a presidir uma entidade tão importante como a Ajufe”, disse. A pergunta, a seu ver, precisava ser outra: “O que significa uma mulher assumir a presidência da Ajufe num momento da história da magistratura federal brasileira e dessa realidade do próprio país?”.[14]

Proponho uma resposta. Significa assumir a presidência da Ajufe no ano véspera da entrada em vigor do Sistema CBS/IBS, quando os juízes federais e estaduais passarão a dizer o que a Emenda 132 é. E significa fazê-lo no momento em que o direito tributário brasileiro troca de gramática. Sustento há anos que a Reforma Tributária é feminina.[15] A posse de Ana Lya dá a essa tese um rosto e uma data.

3. Os traços de gênero no processo da Emenda 132

Não se trata de essencialismo. Nenhuma qualidade é natural de um sexo. Trata-se de identificar, no processo e no texto da Emenda 132, marcas que o próprio constituinte associou à igualdade de gênero e qualidades que a cultura costuma chamar de femininas: cuidado, cooperação, transparência, reciprocidade. Elas aparecem em três planos.

Na gênese. A PEC 45 foi escrita por um grupo em que mulheres tiveram papel decisivo. Vanessa Rahal Canado, então diretora do Centro de Cidadania Fiscal, atualizou com Bernard Appy a proposta que Rodrigo Maia pediu para apresentar; a PEC 45 foi protocolada em 3 de abril de 2019, “coincidindo com o aniversário de Vanessa”, como registra o próprio Maia.[16] Melina Rocha foi a grande referência intelectual do IVA dual, o desenho que tornou a reforma politicamente viável.[17] No Senado, a senadora Eliziane Gama propôs explicitar a relação entre direito tributário e meio ambiente, preocupação que a Emenda acolheu ao positivar a defesa do meio ambiente entre os princípios do art. 145, § 3º.[18] E a tese que demonstrou ser a cidadania fiscal o paradigma da reforma é de uma mulher: Laura Romano Campedelli.[19]

No texto. A Emenda 132 é a primeira emenda tributária a nomear a igualdade entre homens e mulheres como critério de avaliação da própria lei. O art. 9º, § 11, determina que a avaliação quinquenal dos regimes diferenciados examine “o impacto da legislação dos tributos (...) na promoção da igualdade entre homens e

---

[14] AJUFE, Ana Lya Ferraz toma posse como a primeira mulher na presidência da Ajufe, cit.

[15] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, § 6º, p. 42: “a Reforma Tributária do Brasil sobre o consumo, além de feminina é antropocêntrica”.

[16] CANADO, Vanessa Rahal; MAIA, Rodrigo. Uma história sobre a reforma tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil*. São Paulo, 2025, p. 147.

[17] SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., p. 623, nota 16.

[18] SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., p. 257-258, sobre a Emenda nº 158 à PEC 110/2019, da senadora Eliziane Gama.

[19] CAMPEDELLI, Laura Romano. *Cidadania fiscal como novo paradigma para o debate sobre tributação no Brasil*. Tese (Doutorado). São Paulo: FGV Direito SP, 2024.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

mulheres".[20] O mesmo art. 9º incluiu os "produtos de cuidados básicos à saúde menstrual" entre os bens com tratamento favorecido (§ 1º, VI), e a Lei Complementar nº 214/2025 reduziu a zero as alíquotas da CBS e do IBS sobre absorventes, tampões, calcinhas absorventes e coletores menstruais.[21] O art. 145, § 4º, manda que as alterações da legislação tributária busquem atenuar efeitos regressivos, e o cashback do art. 156-A, § 5º, VIII, devolve tributo às famílias de baixa renda. Essas famílias têm rosto: em fevereiro de 2025, 83,52% das famílias beneficiárias do Bolsa Família tinham uma mulher como responsável.[22] Quando o tributo volta, volta, em regra, para as mãos de uma mulher.

Na gramática. A velha tributação era belicosa: guerra fiscal, autuação, emboscada interpretativa. A nova é cooperativa: Comitê Gestor no lugar do federalismo predatório, apuração assistida no lugar do auto de infração surpresa, imposto por fora no lugar da opacidade, crédito vinculado ao pagamento no lugar da desconfiança. É a gramática que desenvolvo no texto seguinte.

4. Têmis dá a lei; Diké a aplica

Os gregos representaram a justiça com duas deusas. Têmis é a ordem: a lei estabelecida, a norma que organiza o mundo. Diké, sua filha, é o julgamento: a justiça aplicada ao caso, a decisão que dá a cada um o que é seu. A diferença entre as duas atravessa toda esta apostila.

A Emenda 132 é obra de Têmis. Ela deu ao país uma lei única, um regulamento único, princípios novos e uma gramática nova. Mas nenhuma lei se aplica sozinha. A partir de 1º de janeiro de 2027, caberá à magistratura, federal e estadual, fazer o trabalho de Diké: dizer, caso a caso, se a cobrança respeita a lei, se a multa tem antecedente, se o cidadão foi assistido ou emboscado.

Ana Lya disse na posse que "independência judicial não existe para proteger juízes. Existe para proteger a sociedade" e que "a confiança institucional não é um patrimônio dos juízes. É um patrimônio da democracia".[23] É a mesma tese que a cidadania fiscal sustenta no campo tributário: a transparência não existe para proteger o Fisco, existe para proteger o cidadão; a segurança jurídica não é patrimônio das grandes empresas, é patrimônio de quem paga o tributo no preço.

A coincidência tem sentido. No ano em que a reforma feminina sai do papel, a magistratura federal escolhe, pela primeira vez, uma mulher para presidir a sua associação, juíza de fronteira, formada em direito tributário e professora de interpretação de texto. Têmis escreveu a lei; Diké a aplicará. A reforma é feminina na norma; que seja feminina também no julgamento.

---

[20] BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, art. 9º, §§ 10 e 11.

[21] BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, art. 147.

[22] BRASIL. Agência Gov. Programas sociais fortalecem autonomia das mulheres no país. Brasília, mar. 2025. Disponível em: https://agenciagov.ebc.com.br/noticias/202503/programas-sociais-fortalecem-autonomia-das-mulheres-no-pais.

[23] AJUFE, Ana Lya Ferraz toma posse como a primeira mulher na presidência da Ajufe, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS

◆

A Reforma Tributária é feminina: simbolicamente feminina, concretamente cidadã.[24]

A segurança jurídica sempre foi a promessa não cumprida do sistema tributário brasileiro. Durante seis décadas, prometemos legalidade e entregamos surpresa; prometemos previsibilidade e entregamos o maior contencioso tributário do planeta. A Reforma Tributária do consumo, materializada na EC 132/2023, na LC 214/2025 e nos regulamentos harmonizados da CBS e do IBS, propõe inverter essa equação por meio de duas inovações que se completam: uma tecnológica, o motor de regras; outra simbólica e institucional, aquilo que venho chamando de gramática feminina da reforma.

Da legalidade abstrata à legalidade concreta e blindada

O sistema nascido da EC 18/1965 operava sob o que se pode chamar de legalidade abstrata: o direito dos livros, dos manuais e das teses, revelado ao contribuinte apenas no momento do auto de infração. A "maldição do lançamento por homologação" transferia ao particular todo o risco interpretativo de um emaranhado de mais de 5.600 legislações de ICMS e ISS, sob pena de multas de até 150%, aplicáveis anos depois do fato. Como na parábola kafkiana, o contribuinte passava a vida diante da Porta da Lei sem jamais poder entrar.[25]

A segurança jurídica, nesse ambiente, era artigo de luxo: acessível apenas a quem podia pagar por bancas sofisticadas, pareceres e planejamentos agressivos. Para o pequeno empresário e para o cidadão comum, restavam a insegurança como regra e a autuação como destino.

O novo modelo propõe a legalidade concreta: a norma interpretada antecipadamente pela própria fonte, RFB e Comitê Gestor do IBS, publicada antes da ocorrência do fato gerador e incorporada aos sistemas digitais de escrituração. A interpretação autêntica antecipada e compartilhada elimina o elemento surpresa que alimentava o litígio. A lei deixa de habitar exclusivamente os códigos para viver na contabilidade, nas notas fiscais eletrônicas que funcionam como lançamento de ofício constitutivo do débito do fornecedor, o qual, adimplido pela compensação, pela apuração ou pelo split payment, torna-se crédito do adquirente (B2B).

---

[24] Publicado originalmente em: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS. *Portal da Reforma Tributária*, Opinião, 27 ago. 2026. Disponível em: https://app.reformatributaria.com/p/seguranca-juridica-motor-de-regras-e-a-gramatica-feminina-do-sistema-cbs-ibs. Texto revisto para esta apostila, sem alteração de conteúdo.

[25] Sobre a parábola "Diante da Lei" e as deformidades da legalidade no sistema anterior, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, § 7.3, p. 48-52.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O motor de regras: quando Vilanova encontra o algoritmo (a lei)

O instrumento operacional dessa transição é o motor de regras: a parametrização computacional da legislação da CBS e do IBS, disponibilizada como calculadora pública e de código aberto. Lourival Vilanova ensinava que a abstração é a condição de possibilidade da ciência jurídica, e é precisamente essa abstração rigorosa que permite traduzir a norma em código-fonte, com hipótese, consequência e subsunção verificáveis.[26]

Pontes de Miranda, por sua vez, formulou há sete décadas a teoria da cisão dos fatos jurídicos. O split payment é sua tradução digital: no exato milissegundo da liquidação financeira, a tecnologia cinde o valor da mercadoria e o valor do tributo. O dinheiro do Fisco vai para o Fisco; o crédito do adquirente nasce líquido, certo e vinculado ao efetivo recolhimento, o que extingue, de um só golpe, a fraude das notas frias e o represamento burocrático de créditos.

O resultado é uma mutação epistemológica: a verdade tributária deixa de ser disputa narrativa entre teses e passa a ser verificação de integridade de dados dentro de um sistema comunitário e transparente. Quando a regra é clara, pública e calculada na origem, a segurança jurídica deixa de depender da sorte do julgamento para decorrer do próprio desenho do sistema. É a segurança jurídica *by design*.

Não se trata de ingenuidade tecnocrática. Os desafios são reais: a harmonização plena entre os sistemas da CBS e do IBS; a operacionalização do split payment sem asfixiar o fluxo de caixa das empresas; o rigor nos regimes específicos; e, sobretudo, o império da legalidade, que deve impedir que normas infralegais recriem, pela porta dos fundos, o segredo e o arbítrio que a reforma expulsou pela porta da frente. O motor de regras só gera segurança se a regra que o alimenta for única, pública e estável.*

A gramática feminina da reforma

Há, porém, uma dimensão da segurança jurídica que nenhum algoritmo entrega sozinho: a qualidade da relação entre Estado e cidadão. E é aqui que proponho uma chave de leitura que sempre repito com convicção: a Reforma Tributária é feminina.[27]

Essa aproximação simbólica não se dá por uma suposta "essência natural da mulher", o que reproduziria estereótipos, mas pelas qualidades culturalmente associadas ao feminino que estão inscritas na própria arquitetura institucional do novo sistema.

A velha tributação foi construída como território de conquista: cada ente defendia sua competência, cada Fisco protegia sua arrecadação, cada contribuinte procurava sobreviver ao conflito. Era uma gramática belicosa, de guerra fiscal, de autuação, de emboscada interpretativa. A reforma introduz outra gramática, fundada em valores estruturalmente distintos.

---

[26] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977.

[27] A mesma chave de leitura aparece em SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., § 6º, p. 42: "a Reforma Tributária do Brasil sobre o consumo, além de feminina é antropocêntrica: coloca o ser humano no centro do universo, da filosofia, da moral, do direito e da tributação".

* Do autor: "Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS" (Portal da Reforma Tributária, 27 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

- **Cooperação**: o federalismo predatório cede lugar à gestão compartilhada do Comitê Gestor do IBS, substituindo a descoordenação de milhares de legislações por regra única.
- **Integração**: CBS e IBS compartilham base de cálculo, fato gerador e regulamento harmonizado; um IVA dual na administração, mas igual na norma.
- **Cuidado**: o sistema desloca-se da perspectiva exclusiva do Estado arrecadador para a proteção do contribuinte, com apuração assistida, orientação prévia e conformidade cooperativa.
- **Transparência**: o imposto "por fora" revela, pela primeira vez, quanto cada cidadão paga em cada consumo.
- **Reciprocidade**: o crédito financeiro amplo estabelece correspondência e confiança entre débito e crédito, fornecedor e adquirente.
- **Mediação**: a lógica binária do conflito permanente é superada por estruturas compartilhadas de decisão.
- **Concretização da justiça**: cashback social, cesta básica desonerada e tributação no destino aproximam a arrecadação das necessidades reais das pessoas.
- **Capacidade de gerar o novo**: a reforma não remenda tributos antigos; gesta uma nova linguagem institucional, em transição gradual, sem ruptura destrutiva.

É a feminilidade em pleno exercício de sua potência criadora: aquela que acolhe as diferenças, organiza a pluralidade e transforma a disputa em cooperação. A capacitação conjunta promovida por RFB, CFC e Fenacon, formando dezenas de milhares de contadores e auditores na nova lógica, é a expressão pedagógica dessa gramática: capacitar pessoas é humanizar pessoas.

Gramática, aqui, não é ornamento retórico: é o conjunto de regras que organiza a linguagem pela qual Estado e sociedade se comunicam. Mudar a gramática é mudar o que é possível dizer e, portanto, o que é possível fazer na relação tributária.

Conclusão: a segurança jurídica como relação

A convergência entre motor de regras e gramática feminina revela que a segurança jurídica do modelo CBS/IBS não é apenas técnica; é relacional. A tecnologia garante a precisão do cálculo; a nova gramática institucional garante que essa precisão sirva ao cidadão, e não contra ele. O auditor fiscal torna-se gestor de integridade de dados; o contador, garantidor da legalidade; o contribuinte, protagonista da cidadania fiscal.

O contencioso que se alimentava da opacidade perde seu combustível. Aos que ainda apostam na exploração de brechas, o sistema responde com a clareza de uma lei única, interpretada antes do fato e calculada no pagamento. A segurança jurídica deixa de ser promessa para tornar-se código-fonte: escrito, testado e compartilhado. E essa segurança tem, agora, uma gramática nova: cooperativa, transparente, acolhedora. Simbolicamente feminina. Concretamente, cidadã.*

* Do autor: "Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS" (Portal da Reforma Tributária, 27 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Cidadania fiscal: o sentido mais profundo da reforma

Este capítulo é uma coletânea. Reúne, em ordem de argumento e não de data, o que escrevi sobre cidadania fiscal ao longo de doze anos, desde *Kafka, alienação e deformidades da legalidade* (2014) até a segunda edição de *Reforma Tributária para Você, Contribuinte* (Thomson Reuters, 2026), passando pelas pesquisas do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, pelas notas técnicas do Centro de Cidadania Fiscal e pela tese de doutorado que tive a honra de coorientar. A tese que atravessa todos esses textos é uma só: a reforma tributária do consumo não é, no fundo, uma reforma de tributos; é uma reforma da relação entre o Estado e o cidadão que paga.

1. Uma palavra: cidadania

Em 2026, preparando uma das muitas palestras para afastar mitos sobre o Sistema CBS/IBS, recebi de Fábio Silva Alves, membro do Conselho do CCiF, uma pergunta que me custou exatamente uma hora: “Professor, se tiver que expressar em uma palavra o que representa essa Reforma para o Brasil e para você, qual seria e por quê?”. Respondi: “Cidadania”.[28]

E expliquei por quê: “a Reforma Tributária do Brasil sobre o consumo, além de feminina é antropocêntrica: coloca o ser humano no centro do universo, da filosofia, da moral, do direito e da tributação, considerando o ser humano (pessoa física, na linguagem do direito) como o principal valor e medida de todas as coisas”.[29]

O desafio do design jurídico, registrei no mesmo lugar, foi “realinhar funções, direitos e responsabilidades no Sistema Tributário brasileiro: tratar pessoa física como pessoa física contribuinte final deste imposto sobre o consumo, tratar CNPJ como CNPJ, tratar Fisco como Fisco, tratar Parlamento como Parlamento, tratar Judiciário como Judiciário”, restituindo a um “não-Sistema Tributário” o status de “Sistema tributário” e a uma histórica “não-Federação brasileira” o de “Federação brasileira cooperativa”.[30] Cidadania, nesse sentido, é o nome do realinhamento: cada ator no seu lugar, e o cidadão no centro.

Para o magistrado, a primeira consequência é hermenêutica. Lourival Vilanova me advertiu, num sonho que relato no livro, que “a conotação despista a denotação”.[31] Quem lê a Emenda 132 com a conotação do sistema antigo vê empresas pagando tributo; quem lê com a denotação do sistema novo vê o cidadão pagando no preço e a empresa transportando o ônus.

---

[28] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026, § 6º, p. 42. Doravante citado como *RTV*.

[29] *RTV*, § 6º, p. 42.

[30] *RTV*, § 6º, p. 42-43.

[31] *RTV*, § 6º, p. 42.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. Do pagamento por submissão à contribuição de cidadãos

A cidadania fiscal nasce de uma crítica. Em 2014 escrevi *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*, lendo diariamente o escritor tcheco enquanto sistematizava as deformidades do direito tributário brasileiro.[32] O subtítulo já anunciava o programa: o controle social como caminho, a cidadania fiscal como destino.

Isaias Coelho deu ao livro o prefácio que melhor resume a virada. "Historicamente, tributo significa pagamento por submissão, contribuição extraída de povos ocupados e oprimidos *manu militari* por poderes imperiais." E completou: "A tributação somente começa a ser justificada quando se transforma em contribuição de cidadãos para a causa comum. Pressupõe liberdade política, tratamento igualitário, cidadania."[33] Num governo de cidadãos, escreveu, "as organizações públicas não existem senão para servir às pessoas", e "arrecadar bem inclui arrecadar com justiça, com propriedade, com transparência, com amor".[34]

A última das dez conclusões do livro, que transcrevo na segunda edição de *RTV*, propunha uma reforma tributária pela transparência dos atos de interpretação do direito: "É preciso, entretanto, que haja pleno conhecimento das 'regras do jogo' mediante sua ampla disseminação. Não das regras estabelecidas na estática legislação tributária, mas das regras concretamente aplicadas no dia a dia." E fechava: "O maior desafio da justiça na tributação não é o direito e seus conceitos, abstratos e vagos, mas a difícil conexão entre direito e democracia."[35]

Doze anos depois, a interpretação autêntica antecipada, a apuração assistida e o curso gratuito da Receita Federal com o CFC e a Fenacon realizam exatamente essa conclusão: a regra concretamente aplicada passou a ser pública antes do fato.

3. O direito de saber: transparência como estratégia de segurança jurídica

A segunda fonte da cidadania fiscal é empírica. O Núcleo de Estudos Fiscais nasceu em 2009 para estudar tributação e desenvolvimento e esbarrou, desde o início, num muro: a dificuldade de acesso à informação detida pela administração tributária. Transformamos o obstáculo em objeto: "a transparência do processo de concretização normativa, especialmente na esfera administrativa, tornou-se o principal tema das pesquisas do NEF".[36]

Três diálogos interdisciplinares deram forma à tese. Com Joseph Stiglitz, aprendemos que, para haver segurança jurídica, "não basta conhecermos o que diz a lei abstrata,

---

[32]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. 2014; 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020. Sobre a gênese do livro, *RTV*, § 7.3, p. 48.

[33]COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit., p. 87.

[34]COELHO, No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 88.

[35]*RTV*, § 7.7, p. 57, transcrevendo a 10ª conclusão de SANTI, *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit.

[36]SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 24. Doravante citado como *TFD*.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

temos o direito de conhecer (*Right to Know*) o conteúdo de decisões concretas".[37] Com James Alm, aprendemos a superar o "paradigma do crime", segundo o qual o Fisco aumentaria a arrecadação apenas com detecção e punição.[38] Com Manuel Castells e John Braithwaite, aprendemos que, na sociedade em rede, a pergunta de Juvenal, quem vigiará os vigilantes, admite uma resposta circular: "permitir que todos sejam capazes de responsabilizar a todos", situando a punição "como um último recurso a ser utilizado".[39]

Daí a tese central daquele percurso: "na sociedade da informação, dar transparência ao processo da concretização da norma tributária é a melhor estratégia para garantir segurança jurídica".[40] Ela é também uma resposta ao dilema deixado por Kelsen no último capítulo da *Teoria pura do direito*: se a norma geral é apenas uma moldura com várias interpretações possíveis, a estabilidade do sentido não virá da precisão do texto, mas da publicidade do modo como as autoridades o aplicam.[41]

A segunda edição de *RTV* resume o ponto com a definição de Ann Florini: sem transparência, "o cidadão é incapaz de exercer o controle da legalidade: ele não tem acesso às informações mínimas para verificar se a atuação do Estado está em conformidade ou não ao Direito".[42]

4. A cidadania fiscal no design da PEC 45

A terceira fonte é normativa. Quando o CCiF desenhou o modelo que se tornaria a PEC 45/2019, a cidadania fiscal entrou como princípio de projeto. A transparência foi definida assim: "para que os contribuintes saibam quanto estão pagando de impostos, dando visibilidade à complexa relação entre direito, economia e política, de modo a empoderar o verdadeiro titular do ônus da carga tributária, o cidadão, e aprofundar o exercício da cidadania fiscal nas eleições".[43]

Os instrumentos vieram em seguida: "Não-cumulatividade e alíquota uniforme são instrumentos para garantir a transparência e o efetivo exercício da cidadania fiscal dos cidadãos e governantes. A alíquota única garante o empoderamento do cidadão no debate político sobre carga tributária. Quando houver necessidade de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota de maneira uniforme, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços."[44]

---

[37] *TFD*, p. 26 e 29, com apoio em STIGLITZ, Joseph. *On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life*. Oxford Amnesty Lecture. Oxford, 1999.

[38] *TFD*, p. 27, com apoio em ALM, James et al. *Tax morale and tax evasion in Latin America*. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007.

[39] *TFD*, p. 30-31, com apoio em BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898; e CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

[40] *TFD*, p. 25.

[41] *TFD*, p. 32-34.

[42] *RTV*, p. 249, com apoio em FLORINI, Ann. Introduction: the battle over transparency. In: FLORINI, Ann (ed.). *The Right to Know: Transparency for an Open World*. New York: Columbia University Press, 2007, p. 5.

[43] *RTV*, § 13.2, p. 82; e p. 249, com apoio em SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Ensaios de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)*. São Paulo: Max Limonad, 2021, p. 24-25.

[44] *RTV*, p. 249.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Emenda 132 positivou esse programa no art. 145, § 3º: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. E o destino da receita, com o critério populacional na distribuição, "fortalece a cidadania fiscal, pois alinha a arrecadação com a demanda efetiva por serviços públicos onde vivem os contribuintes".[45] O cidadão passa a ver quanto paga, a quem paga e onde o dinheiro fica. Quem vê, cobra; quem cobra, vota.

Por isso afirmei, no prefácio da segunda edição, que apoiar a Constituição e a reforma tributária "é dever das autoridades de Estado, dos empresários, dos advogados e a forma mais legítima e verdadeira de se exercer a cidadania fiscal".[46]

5. A confirmação acadêmica: a tese de Laura Campedelli

Uma ideia só se torna conceito quando resiste à pesquisa alheia. Laura Romano Campedelli, em tese de doutorado defendida na FGV Direito SP sob orientação de José Garcez Ghirardi e coorientação deste autor, chegou por caminho próprio à mesma conclusão: a cidadania fiscal foi "o paradigma que justificou e estruturou o novo desenho normativo de tributação estabelecido pela EC 132/2023".[47]

A contribuição mais útil ao juiz é a síntese conceitual. Laura reconstrói a polissemia da doutrina, que ora define cidadania fiscal como proteção da liberdade e da propriedade contra o Fisco, ora como direito de participar do debate tributário, ora como justiça redistributiva, ora como relação cooperativa, e mostra que essas acepções não se excluem: compõem uma "fórmula" com conteúdo e forma. O conteúdo são os direitos cívicos, políticos e sociais; a forma são os atributos de imparcialidade, reflexividade e proximidade que devem reger as relações entre Fisco e contribuinte.[48]

E a consequência dogmática é decisiva: a criação do IBS e da CBS representa "um processo de internalização da noção de cidadania fiscal como norma de competência tributária", de modo que os §§ 3º e 4º do art. 145 e os arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, passam a conter, como comando subjacente, a noção de cidadania.[49] Para o magistrado, isso significa que a cidadania fiscal não é retórica de preâmbulo: é parâmetro de validade das normas que regulamentam o novo sistema.

6. A definição: saber, consentir, acompanhar, contribuir

Em outubro de 2026, na nota técnica do CCiF sobre a Emenda Cidadã, propus a definição que hoje considero madura: "Cidadania fiscal é a condição jurídica da pessoa que, colocada no centro da ordem constitucional como fundamento e finalidade do poder de tributar, reconhece-se coproprietária da coisa pública e, por isso, tem o direito de saber quanto paga, o direito de consentir no que paga e o direito

[45] *RTV*, p. 579.

[46] *RTV*, Prefácio da 2ª edição, p. 10.

[47] CAMPEDELLI, Laura Romano. *Cidadania fiscal como novo paradigma para o debate sobre tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023*. Tese (Doutorado em Direito e Desenvolvimento). São Paulo: FGV Direito SP, 2024, p. 26.

[48] CAMPEDELLI, *Cidadania fiscal como novo paradigma*, cit., p. 62-65 e 174.

[49] CAMPEDELLI, *Cidadania fiscal como novo paradigma*, cit., item 3.3, p. 171-172.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

de acompanhar em que se gasta o que paga, e tem o dever de contribuir segundo a sua capacidade."[50]

Saber, consentir, acompanhar, contribuir: três direitos e um dever, todos com fundamento constitucional expresso. A mesma nota extrai as consequências: "a transparência deixa de ser princípio programático para ser direito subjetivo, oponível a quem cobra; a legalidade tributária deixa de ser garantia formal para ser consentimento material, o que exige que a lei seja compreensível para quem a paga; o contencioso deixa de ser o modo normal de relação entre o cidadão e o fisco para ser patologia, e a cooperação do art. 145, § 3º, passa a ser o modo normal; e o agente fiscal deixa de ser agente do governo de plantão para ser agente de Estado, servidor do cidadão".[51]

A cidadania fiscal, diz ainda a nota, "é o poder de ver o poder". À pergunta de Juvenal, *quis custodiet ipsos custodes*, a resposta republicana é "o cidadão, com a nota na mão e o voto na urna".[52]

7. Direitos humanos, a mesma causa: a referência de Luís Roberto Barroso

A cidadania fiscal é um capítulo dos direitos humanos, e poucos articularam essa gramática no direito brasileiro com a autoridade de Luís Roberto Barroso, ministro do Supremo Tribunal Federal de 2013 a 2025, presidente da Corte e do CNJ, aposentado em outubro de 2025. Antes da toga, como advogado, levou ao Supremo as grandes causas de direitos fundamentais do nosso tempo: a união homoafetiva (ADPF 132), a interrupção da gestação de fetos anencéfalos (ADPF 54) e a pesquisa com células-tronco. Na doutrina, deu à dignidade humana conteúdo mínimo e operacional: valor intrínseco, autonomia e valor comunitário.[53] E nomeou os três papéis das cortes constitucionais: contramajoritário, representativo e, esporadicamente, iluminista, quando promovem avanços civilizatórios que ainda não reuniram maioria.[54]

Na jurisdição, três julgados fazem dele referência obrigatória. Na ADPF 708, sob sua relatoria, o Supremo afirmou que os tratados sobre direito ambiental são espécie do gênero tratados de direitos humanos e têm status supranacional.[55] Na ADPF 709, também relatada por ele, determinou à União plano de enfrentamento da Covid-19 para os povos indígenas, com participação do Conselho Nacional de Direitos Humanos.[56] Na ADPF 347, como redator do acórdão, fixou que o estado de coisas

---

[50]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária*. Nota Técnica. São Paulo: CCiF, 8 out. 2026, item XIII, p. 24.

[51]CCiF, *A Emenda Cidadã*, cit., item XIII, p. 24.

[52]CCiF, *A Emenda Cidadã*, cit., item XIII, p. 23-24, com apoio em JUVENAL, *Sátiras*, VI, 347-348; e PETTIT, Philip. *Republicanism: A Theory of Freedom and Government*. Oxford: Oxford University Press, 1997, cap. 2.

[53]BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Trad. Humberto Laport de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

[54]BARROSO, Luís Roberto. Contramajoritário, representativo e iluminista: os papéis dos tribunais constitucionais nas democracias contemporâneas. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 2171-2228, 2018.

[55]STF, Plenário, ADPF 708 (Fundo Clima), Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento concluído em 1º/7/2022.

[56]STF, Plenário, ADPF 709 MC-Ref, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 5/8/2020.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

inconstitucional do sistema carcerário exige a atuação cooperativa das autoridades, das instituições e da comunidade.[57]

Cooperação e defesa do meio ambiente são princípios do sistema tributário desde a Emenda 132 (art. 145, § 3º); a dignidade é fundamento da República (art. 1º, III). A Emenda Cidadã e os julgados de Barroso falam, portanto, a mesma língua. O juiz que aplicar a devolução às famílias de baixa renda, a desoneração do essencial e a transparência do tributo estará decidindo sobre direitos humanos. Os direitos humanos não são o limite externo do tributo; são a razão interna da reforma.

8. O que a cidadania fiscal pede ao juiz

A coletânea termina onde começa o trabalho do magistrado. Dela extraio cinco diretrizes para esse trabalho.

- **Ler a norma pelo cidadão.** Diante de duas interpretações possíveis, prefira a que permite ao cidadão saber quanto paga, a quem paga e por quê. A transparência do art. 145, § 3º, é direito subjetivo, não recomendação.
- **Exigir lei compreensível.** Legalidade é consentimento material. Norma que ninguém consegue conhecer não pode ser cumprida, e o que não pode ser cumprido não pode ser punido.
- **Tratar o contencioso como patologia.** A cooperação é o modo normal da relação tributária. O litígio deve ser exceção, e a decisão judicial deve preservar os canais de assistência e autorregularização que o sistema criou.
- **Proteger quem seguiu o sistema.** O contribuinte que confirmou a apuração assistida e observou os atos normativos agiu sob a interpretação do próprio Estado (CTN, arts. 100, parágrafo único, e 146).
- **Reservar a sanção ao topo da pirâmide.** A punição severa é para o recalcitrante e o fraudador; para o bom contribuinte, assistência; e para ninguém, sanção sem possibilidade lógica e empírica da conduta.

Durante sessenta anos, o contribuinte brasileiro viveu como o homem do campo diante da Porta da Lei, esperando uma entrada que nunca lhe era concedida. A Emenda 132 abriu a porta e mudou o porteiro de lado. Cabe agora ao Judiciário garantir que ela não volte a se fechar. A reforma não fez do contribuinte um súdito mais eficiente; fez dele um cidadão.*

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

as Impartial Spectator (A.S., TSM)

[57] STF, Plenário, ADPF 347, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ o acórdão Min. Roberto Barroso, j. 4/10/2023.

* Do autor: "O Portal que se abriu: parabéns a estes 2 anos de festa e profunda contribuição da nova linguagem da reforma tributária" (Portal da Reforma Tributária, 12 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO II

A Emenda Cidadã e a República do Empreendedorismo

Primeira parte: Adam Smith, as cláusulas pétreas e o diagnóstico do sistema herdado

O erro de desenho, a conversa com Adam Smith, as sete Constituições e as cláusulas pétreas, quem paga, o efeito cascata nas empresas, as dez deformidades e a história constitucional do problema.

Texto da 1ª Edição em construção colaborativa, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota de leitura

O caminho desta primeira parte

Esta é a primeira parte do Título II. O seu objeto é o diagnóstico do sistema herdado, mas o percurso começa por duas conversas que preparam o olhar: uma com Adam Smith, outra com a história constitucional brasileira.

O itinerário tem nove itens e uma nota de pesquisa. O primeiro identifica a causa: o erro genético de 1965. O segundo é uma conversa com Adam Smith, construída a partir das suas obras: o que é liberalismo, o que ele diria do sistema que o Brasil manteve de 1965 a 2023 e o que pensa da Emenda brasileira. O terceiro percorre as sete Constituições brasileiras pela linha das quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, mostra por que elas existem e por que, no campo tributário, nunca foram respeitadas, e sustenta que a Emenda 132, como veículo introdutor, integrou a essas cláusulas um conjunto de normas que lhes dá corpo. O quarto tira a fotografia do sistema atual e responde a uma pergunta cuja resposta a lei escondia: quem paga. O quinto mostra como o efeito cascata opera dentro das empresas, com os quadros que apresentei à indústria brasileira de máquinas e equipamentos em novembro de 2026.[1] O sexto faz o diagnóstico detalhado, em dez deformidades, a partir do *Dossiê técnico* que preparei sobre o sistema herdado. O sétimo mostra que a patologia é histórica, percorrendo a tributação nas Constituições de 1824 a 1988. O oitavo explica por que a blindagem constitucional não bastou. O nono recolhe o diagnóstico. Fecha a parte uma nota de pesquisa, o item 10, sobre a pergunta que a segunda parte terá de responder: é possível reforçar uma cláusula pétrea, e o reforço pode retroceder? Nela estão a posição de Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins e o dossiê sobre Canotilho e o efeito catraca.

Os itens 3 e 8 reproduzem, quase integralmente, o texto da Nota Técnica XXXI do Centro de Cidadania Fiscal, *A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária*, de 8 de outubro de 2026, na parte em que ela reconstitui a história da Federação, do voto, da separação dos Poderes e dos direitos do contribuinte.[2]

O item 11 fecha a primeira parte com uma ponte. A segunda parte, que começa em seguida, mostra como a Emenda 132 superou cada uma das dez deformidades: para cada patologia, a sua vacina, com o texto da norma e o que ela muda para quem julga. O item 15 conclui o Título com o giro: os direitos que eram corporativos passaram a ser do cidadão, protegidos por cláusulas pétreas, e Receita Federal, empresas e população alinharam-se institucionalmente ao empreendedorismo. A fundamentação completa da proibição de retrocesso virá depois.

---

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Nossa Reforma Tributária: gênese, nova racionalidade, novos conceitos e nova prática*. Apresentação à Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). São Paulo, 13 de novembro de 2026. Os quadros sobre o efeito cascata reproduzidos neste Título vêm dessa apresentação.

[2] A Nota Técnica XXXI foi escrita em homenagem ao Ministro André Mendonça e está reproduzida, na íntegra, em outro Título desta apostila.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nas notas de rodapé, uso cinco abreviaturas.[3] Mantenho as regras de método do Título I: as controvérsias aparecem com os seus dois lados, e o que é leitura minha vem marcado como **tese do autor**.

Rascunho da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

[3] **RTV**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte (Empresário e Consumidor)*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026. **CCiF**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2023. **AC**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. Salvador: JusPodivm, 2025, com indicação do autor do capítulo. **ICMS-GF**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: FGV Direito SP / Max Limonad, 2020. **CAMPEDELLI, Tese**: CAMPEDELLI, Laura Romano. Tese de doutorado. São Paulo: FGV Direito SP, 2024.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1. O erro genético de 1965

Um país pioneiro copiou a ideia certa no formato errado

1.1 A causa é constitucional

O problema era constitucional. Não era de gestão, não era de alíquota, não era de fiscalização. Era de desenho.

Em 1965 o Brasil foi pioneiro e errou ao mesmo tempo. A Emenda Constitucional 18 trouxe a não cumulatividade da França, que acabara de inventar o imposto sobre o valor agregado. Mas a França era um Estado unitário, e o Brasil fatiou o imposto em três competências. Escrevi que a reforma "copiou erroneamente o IVA de um país unitário (a França) para dividir e separar artificialmente indústria, mercadorias e serviços".[4] E resumi: "O que era uma unidade na França foi fatiado no Brasil em três competências distintas: IPI (União), ICMS (Estados) e ISS (Municípios)."[5]

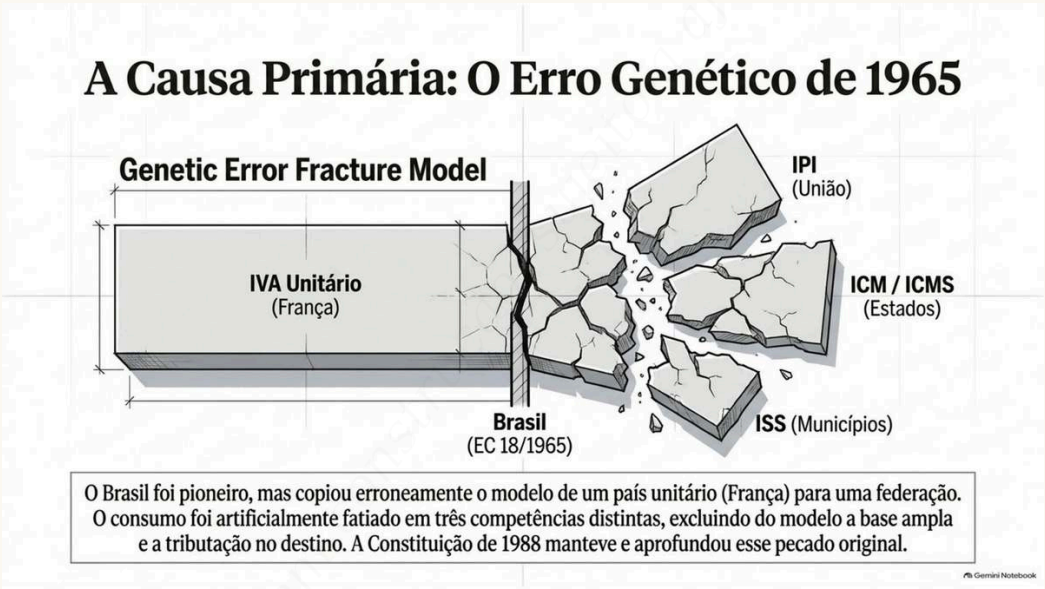


Figura 1. A causa primária: o erro genético de 1965. O IVA unitário francês, ao chegar ao Brasil pela EC 18/1965, foi fraturado em IPI (União), ICM/ICMS (Estados) e ISS (Municípios).

O quadro mostra uma viga inteira, o IVA unitário, e os estilhaços em que ela se partiu ao atravessar o Atlântico. Cada estilhaço recebeu um dono. A indústria ficou com a União, a circulação de mercadorias com os Estados, os serviços com os Municípios. A mesma realidade econômica, o consumo, passou a ser tributada por pedaços, segundo fronteiras que a economia desconhece.

Bernard Appy data o desenho com precisão: "O desenho básico do sistema brasileiro de tributação do consumo foi definido em meados dos anos sessenta do século passado." E registra o que ficou de fora: "base ampla de incidência e tributação no

[4] RTV, Prefácio da 2ª edição, p. 9.

[5] RTV, § 12.1, p. 73.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

destino”.[6] Sérgio Gobetti completa o retrato do IVA primitivo, um modelo baseado no “deficiente critério que restringe o crédito ao imposto pago sobre insumos fisicamente incorporados no produto final, a base restrita que não alcança os serviços e o princípio da origem nas operações interestaduais”.[7]

Três defeitos de nascença, portanto: o crédito físico, a base partida e a origem. Cada um deles se tornará, nas páginas seguintes, uma família de deformidades.

1.2 Becker e o mundo anterior a 1965

Uma precisão cronológica é indispensável. Alfredo Augusto Becker publicou a *Teoria geral do direito tributário* em 1963, dois anos antes da Emenda 18.[8] As expressões célebres do livro, o manicômio jurídico tributário, os efeitos da demência, o sistema dos fundamentos óbvios, não foram escritas contra o modelo de 1965. Diagnosticavam o mundo anterior: a descoordenação entre as pessoas políticas, a sobreposição de incidências, a tributação em cascata do velho imposto de vendas e consignações e a ausência de uma teoria capaz de dar unidade ao fenômeno tributário.

A Emenda 18 e o Código Tributário Nacional de 1966 foram respostas a esse quadro. Reorganizaram competências, substituíram impostos cumulativos por impostos construídos sob a técnica da não cumulatividade e deram ao direito tributário uma gramática nacional.

Daí a ironia histórica, que é o ponto de partida deste diagnóstico. O que nasceu como reforma transformou-se em tradição. O ICM virou ICMS. Multiplicaram-se as legislações estaduais, os benefícios, os regimes especiais, as restrições ao crédito, os conflitos entre origem e destino. A tributação federal do consumo fragmentou-se entre IPI, PIS e Cofins. Em sessenta anos, o sistema que curou o manicômio de 1963 reconstruiu, com outros materiais, o manicômio de 2023. Becker não condenou de antemão a Emenda 18. O seu método é que permite ver como ela envelheceu: cada solução fragmentária, editada sem que se soubesse qual era o problema, aumentava a complexidade que pretendia reduzir.

1.3 A Constituição de 1988 recebeu e aprofundou

A Constituição de 1988 não corrigiu o erro. Recebeu e aprofundou. “O pecado original foi mantido e aprofundado pela Constituição Federal de 1967 e pela Constituição Federal de 1988.”[9]

Laura Campedelli chega ao mesmo ponto pela via acadêmica: as práticas tributárias brasileiras “revelavam um pecado de origem”, e a Constituição de 1988 “apenas

[6] AC, Bernard Appy, p. 33.

[7] AC, Sérgio Gobetti, p. 209.

[8] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

[9] RTV, p. 38.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

‘recepcionou’ o sistema tributário então vigente”.[10] Lembra também o preço político da reforma de 1964 a 1966: “o abandono dos objetivos de equidade na tributação”.[11]

Em um ponto, 1988 regrediu. A Constituição “limitou ainda mais a eficácia do mecanismo de não-cumulatividade, ao determinar o estorno de créditos também para as operações ANTERIORES”.[12] A Emenda 23, de 1983, havia aberto essa porta. A Constituição de 1988 a escancarou.

O constituinte ampliou a base do imposto estadual, que passou de ICM a ICMS ao absorver combustíveis, energia, minerais, transportes e comunicações. Ampliou a autonomia de Estados e Municípios para legislar sobre a sua fatia. E a União, para compensar a perda relativa de receita, expandiu contribuições sobre o faturamento que não partilhava e que se sobrepuseram aos impostos. O resultado foram cinco tributos, três esferas e milhares de legislações sobre o mesmo fato.

Uso para esse período a imagem de Ingmar Bergman: o ovo da serpente. Através da membrana fina já se via o réptil formado. Em 1965 estavam postos todos os elementos da guerra fiscal, da cumulatividade e do contencioso de competência. Em 1988, a serpente saiu do ovo.

1.4 Sessenta anos para decidir quem cobra

A medida do problema está no próprio Supremo Tribunal Federal. A Corte só julgou o Tema 816 da repercussão geral, sobre a incidência de ISS ou de ICMS na industrialização por encomenda, em fevereiro de 2025, “60 anos após a publicação da EC 18 de 1965, que criou o ICM/ICMS e o ISS”.[13] Sessenta anos para decidir quem cobra.

O veredicto que proponho é este: “a causa do pior Sistema Tributário do mundo nestes últimos 60 anos foi a vigência das regras desse vetusto modelo constitucional”.[14] A expressão de Becker, escrita para o mundo de 1963, voltou a descrever com exatidão o mundo de 2023: um sistema em que a mesma operação podia ser, ao mesmo tempo, serviço para o Município, mercadoria para o Estado e produto industrializado para a União.

Essa premissa importa ao julgador por uma razão prática, que reaparecerá em toda a apostila. Se a causa era constitucional, os sintomas não eram desvios de conduta de contribuintes ou de fiscais. Eram efeitos necessários do desenho. O contencioso tributário brasileiro não nasceu da má-fé de uma parte nem do excesso da outra. Nasceu da Constituição.

Antes de descer aos sintomas, convém ouvir quem primeiro formulou os critérios pelos quais um sistema tributário deve ser julgado.

[10] CAMPEDELLI, Tese, p. 174.

[11] CAMPEDELLI, Tese, p. 69.

[12] ICMS-GF, p. 51.

[13] RTV, p. 77.

[14] RTV, p. 38.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. Uma conversa com Adam Smith

◆

O que é liberalismo, o que ele diria do sistema herdado e o que pensa da Emenda brasileira

2.1 Por que conversar com Smith

No Título I pedi emprestado a Adam Smith o lugar do espectador imparcial. Volto a ele agora de outro modo: proponho uma conversa. As respostas que seguem são um exercício de imaginação filosófica, construído a partir da *Teoria dos sentimentos morais*, de 1759, e de *A riqueza das nações*, de 1776, com as passagens de Smith indicadas nas notas.[15]

A conversa não é ornamento. É método. Smith não conheceu o ICMS, mas conheceu coisa parecida: o imposto espanhol que incidia sobre toda venda e se repetia a cada revenda, as alfândegas internas que separavam as províncias da França, a vexação dos coletores que visitavam lojas e fábricas. Perguntar o que Smith diria do sistema herdado e da Emenda 132 é submetê-los ao teste do autor que primeiro formulou, com precisão que ninguém superou, os critérios pelos quais um tributo deve ser julgado.

2.2 O senhor é lembrado como pai da economia. Mas o seu primeiro livro é de filosofia moral. Por quê?

“Porque não existe mercado antes da moral. Abri a *Teoria dos sentimentos morais* com uma constatação: por mais egoísta que se suponha o homem, há em sua natureza princípios que o fazem interessar-se pela sorte dos outros.[16] Chamei isso de simpatia, a capacidade de nos colocarmos no lugar alheio. É ela que torna possível a confiança, e é a confiança que torna possível a troca, o contrato, o crédito e, permitam-me acrescentar, o tributo. Um sistema tributário é, antes de tudo, um arranjo de sentimentos morais: ou organiza a confiança entre o cidadão e o Estado, ou organiza a desconfiança.

“Revisei esse livro até o fim da vida; a sexta edição, com uma parte inteiramente nova, saiu em 1790, o ano da minha morte. Os historiadores alemães do século XIX inventaram uma contradição entre o Smith da simpatia e o Smith do interesse próprio. Os editores de Glasgow mostraram que os dois livros são partes de um

[15] Desenvolvi este exercício em SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O que Adam Smith diria da Reforma Tributária: as quatro máximas, a alcavala e o espectador imparcial diante da Emenda Constitucional 132/2023*, e nas entrevistas imaginárias *Adam Smith conversa com o Brasil* e *Entrevista com Adam Smith: o espectador imparcial e a Reforma Tributária do Brasil*, esta em homenagem a George Bezerra, que me apresentou o conceito de espectador imparcial e o fez guia do Centro de Cidadania Fiscal por doze anos. As citações seguem a edição de Glasgow: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, ed. R. H. Campbell, A. S. Skinner e W. B. Todd, Oxford: Clarendon Press, 1976 (WN, por livro, capítulo, seção e parágrafo); *The Theory of Moral Sentiments*, ed. D. D. Raphael e A. L. Macfie, Oxford: Clarendon Press, 1976 (TSM, por parte, seção, capítulo e parágrafo). As traduções são livres; as edições brasileiras de referência são SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, 2 v.; e SMITH, Adam. *Teoria dos sentimentos morais*. Trad. Lya Luft. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

[16] TSM I.i.1.1.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

mesmo sistema.[17] Escrevi que a justiça é o pilar principal que sustenta todo o edifício e que, se for removida, a grande, a imensa fábrica da sociedade humana se desfaz em átomos.[18] O mercado é um andar desse edifício. Não é o alicerce."

2.3 Professor Smith, afinal, o que é o liberalismo?

"Antes de responder, uma advertência. Não confundam liberalismo com egoísmo, com ausência de Estado ou com a simples defesa dos interesses do mercado. Jamais disse que uma sociedade pudesse ser fundada exclusivamente no interesse próprio. A liberdade só prospera onde há justiça, confiança, instituições e respeito pelo outro.

"Chamei de sistema de liberdade natural o arranjo em que todo homem, desde que não viole as leis da justiça, fica perfeitamente livre para buscar o seu próprio interesse à sua maneira. Ao soberano restam três deveres: proteger a sociedade da violência externa; proteger cada membro da sociedade da injustiça ou da opressão de qualquer outro, por meio de uma administração exata da justiça; e manter as obras e instituições públicas que nenhum particular teria interesse em manter.[19] Reparem no segundo dever. Ele não é pequeno. É o dever de impedir que a força, a fraude e o privilégio substituam a concorrência.

"O liberalismo que defendo não é a liberdade do mais poderoso. É a liberdade disciplinada pela justiça. Sem justiça, o mercado converte-se em privilégio. Sem instituições, a concorrência transforma-se em captura. Sem moralidade, o interesse próprio degenera em egoísmo."*

2.4 Então o seu adversário não era o Estado?

"O meu adversário era o privilégio. Dediquei um livro inteiro de *A riqueza das nações*, o quarto, a demolir o sistema mercantil: monopólios, subsídios, proibições e favores que os negociantes obtinham dos governos e apresentavam como interesse nacional.

"Escrevi que pessoas do mesmo ofício raramente se reúnem, mesmo para diversão, sem que a conversa termine em uma conspiração contra o público ou em algum artifício para elevar os preços.[20] A frase é citada com frequência. Outra é mais importante para os senhores, que julgam leis tributárias. Ao concluir o primeiro livro, adverti que toda proposta de nova lei ou regulação de comércio vinda dos que vivem do lucro deve sempre ser ouvida com grande precaução e nunca adotada senão depois de longo e cuidadoso exame, não só com a atenção mais escrupulosa, mas com a mais desconfiada, porque vem de uma ordem de homens cujo interesse nunca é exatamente o mesmo do público, que têm geralmente interesse em enganar e até em oprimir o público, e que, em muitas ocasiões, o enganaram e oprimiram.[21]

"Não sou contra os empresários. Sou contra o empresário que troca a concorrência pelo favor do soberano. Essa é a diferença entre o liberalismo e o seu simulacro."

[17] RAPHAEL, D. D.; MACFIE, A. L. Introduction. In: SMITH, Adam. *The Theory of Moral Sentiments*. Oxford: Clarendon Press, 1976, p. 20-25.

[18] TSM II.ii.3.4.

[19] WN IV.ix.51.

[20] WN I.x.c.27.

[21] WN I.xi.p.10.

* Do autor: "Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária" (Portal da Reforma Tributária, 5 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.5 O que o senhor diria do sistema tributário que o Brasil manteve de 1965 a 2023?

> “Vejo um sistema em que cada participante aprendeu a olhar a tributação exclusivamente do ponto de vista de sua própria posição. A União defendia sua arrecadação; os Estados, o ICMS; os Municípios, o ISS; os setores econômicos, seus benefícios; as administrações tributárias, suas competências; os advogados, as categorias jurídicas que dominavam; e os contribuintes, as oportunidades de sobrevivência em um labirinto normativo. Todos podiam apresentar razões aparentemente legítimas. O problema é que quase ninguém conseguia observar o conjunto.”

“Na *Teoria*, expliquei que só conseguimos julgar a nossa conduta quando nos dividimos em duas pessoas, a que age e a que observa, e escutamos o homem dentro do peito, o grande juiz e árbitro da conduta, que nos examina com os olhos de um terceiro informado e desinteressado.[22] O sistema que os senhores descrevem era o reino do espectador parcial. E repare que falta alguém na lista: quem pagava no fim. O consumidor não tinha bancada, nem entidade, nem lugar no processo. Era o único participante sem posição a defender, porque não sabia que participava.

“Quando cada novo problema é respondido com outra exceção, outro benefício, outra obrigação acessória e outro contencioso, a competição deixa de depender da capacidade de produzir melhor. Passa a depender da habilidade de interpretar normas, obter regimes especiais, deslocar estabelecimentos e explorar divergências entre autoridades. Isso não é livre mercado. É uma economia condicionada por privilégios legais, assimetrias de informação e custos de transação produzidos pelo próprio Estado. No meu tempo, chamávamos isso de sistema mercantil.”

2.6 E as suas quatro máximas da tributação?

“Fixei quatro máximas antes de examinar qualquer tributo.[23] O sistema herdado violava as quatro.”

[22] TSM III.2.32 e III.3.4.

[23] WN V.ii.b.3-6.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 1. As quatro máximas de Adam Smith (1776) diante do sistema ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI

Máxima	O que Smith escreveu	Como o sistema herdado a violava
Igualdade	Contribuir “na proporção de suas respectivas capacidades, isto é, na proporção da renda de que respectivamente gozam sob a proteção do Estado”	A forma jurídica da operação decidia quanto se pagava: mercadoria, serviço, produto industrializado ou receita tinham tributos e cargas diferentes; os pobres pagavam proporcionalmente mais
Certeza	O tributo “deve ser certo, e não arbitrário”; tempo, forma e quantia devem ser “claros e simples para o contribuinte e para qualquer outra pessoa”	Vinte e sete legislações de ICMS, milhares de ISS, convênios, decretos e o lançamento por homologação, que transferia ao contribuinte o dever de interpretar sob risco de multa
Comodidade	O tributo deve ser cobrado “no tempo ou na forma em que seja mais provavelmente conveniente ao contribuinte pagá-lo”	Declarações redundantes em formatos diferentes para três esferas; 1.500 horas por ano de conformidade na empresa média
Economia	O tributo deve “tirar e manter fora do bolso do povo o mínimo possível além do que traz ao tesouro público”	Cumulatividade que obstruía ramos inteiros, custo de conformidade, multas que arruinavam e a vexação do exame fiscal

“A certeza é a que mais importa aos senhores. Escrevi que a certeza do que cada indivíduo deve pagar é, em matéria de tributação, questão de tão grande importância que um grau muito considerável de desigualdade não é mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza.[24] A incerteza põe o contribuinte sob o poder do coletor e encoraja a insolência e favorece a corrupção de uma classe de homens que é naturalmente impopular mesmo quando não é insolente nem corrupta. Dizem-me que o contencioso tributário do Brasil chegou a três quartos do produto nacional. Não conheço medida mais eloquente da minha advertência.

“Quanto à economia, enumerei quatro modos de violá-la: a multidão de coletores; o tributo que obstrui a indústria do povo; as confiscações e penalidades que arruínam quem foi tentado a fraudar; e a vexação. Sobre esta última escrevi que, ao sujeitar o povo às frequentes visitas e ao odioso exame dos coletores, o tributo pode expô-lo a muito incômodo, vexação e opressão desnecessários, e que, embora a vexação não seja, estritamente falando, uma despesa, ela equivale à despesa com que cada homem se disporia a resgatar-se dela.[25] Os senhores chamam isso de custo de conformidade.”

2.7 O senhor conheceu o efeito cascata?

“Conheci, e tinha nome: a alcavala da Espanha, cobrada sobre a venda de toda espécie de propriedade e repetida cada vez que a propriedade era vendida. A sua cobrança exigia uma multidão de funcionários para vigiar o transporte das

[24] WN V.ii.b.4.

[25] WN V.ii.b.6.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

mercadorias não só de uma província a outra, mas de uma loja a outra; sujeitava todo fazendeiro, todo fabricante, todo comerciante e lojista às contínuas visitas e exames dos coletores; e, onde se estabelecia, nada podia ser produzido para venda distante. Ustáriz atribuiu à alcavala a ruína das manufaturas da Espanha.[26]

“E conheci a guerra fiscal. A França do meu tempo tinha alfândegas entre as províncias e tributos diferentes de uma região a outra. Na Grã-Bretanha, ao contrário, o comércio interno era quase perfeitamente livre, e escrevi que essa liberdade do comércio interior, efeito da uniformidade do sistema de tributação, era talvez uma das principais causas da prosperidade britânica, sendo todo grande país necessariamente o melhor e mais extenso mercado para a maior parte das produções de sua própria indústria.[27] O Brasil, pelo que me contam, reinventou a alcavala com quatro nomes e a alfândega interna com vinte e sete.”

2.8 E o que o senhor acha da Emenda Constitucional 132, que o Brasil promulgou em 2023?

“Deixem-me aplicar o método, e não dar um veredicto: o veredicto pertence aos brasileiros. Começo pelo processo. Pergunto se ele suportaria o olhar de um observador informado e desinteressado. Pelo que sei, a proposta não nasceu num gabinete fechado, mas de anos de estudos publicados em notas técnicas abertas ao escrutínio; foi debatida por parlamentos eleitos em mais de uma legislatura, aprovada por três quintos das duas Casas, em dois turnos, sob governos de orientações opostas. Isso me interessa, porque distingui duas coisas que os homens confundem: o desejo de ser louvado e o desejo de ser digno de louvor.[28] Quem busca apenas aplauso esconde os fundamentos. Quem busca ser digno de aprovação os publica, porque convoca o espectador imparcial como juiz.

“Passo às máximas. A base ampla, que alcança bens, direitos e serviços com alíquota uniforme, é a igualdade aplicada ao consumo: cada um contribui na proporção do que consome, sem que a forma jurídica da operação decida quanto se paga. Uma lei complementar única, um regulamento único e uma interpretação uniformizada no lugar de milhares de textos são a certeza convertida em arquitetura. O recolhimento no próprio fluxo do pagamento e a apuração feita pela administração são a comodidade elevada à técnica. E a não cumulatividade plena, com crédito sobre tudo o que a empresa adquire, é a revogação da alcavala. Acrescento a desoneração das exportações: escrevi que, de todos os incentivos ao comércio exterior, os chamados drawbacks, a devolução dos tributos internos pagos sobre o que se exporta, parecem os mais razoáveis.[29] E a receita no lugar do consumo: escrevi que as obras de interesse local são sempre mais bem mantidas por uma receita local, sob uma

[26] WN V.ii.k, seção sobre os tributos incidentes sobre a venda de mercadorias. A referência é a Gerónimo de Uztáriz, *Theórica y práctica de comercio y de marina*, 1724. O número do parágrafo na edição de Glasgow deve ser conferido na edição impressa.

[27] WN V.ii.k, na comparação entre o sistema britânico e as alfândegas internas da França.

[28] TSM III.2.1-2.

[29] WN IV.iv.1-3.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

administração local, e que os abusos dessa administração costumam ser insignificantes perto dos que ocorrem na receita de um grande império.[30]

"Dizem-me também que a Emenda criou a devolução do tributo às famílias mais pobres. Confesso admiração: é a simpatia, o colocar-se no lugar do outro, convertida em tecnologia fiscal."

2.9 E as exceções, os regimes favorecidos que a Emenda manteve?

"São a marca dos negociantes que mandei ouvir com a mais desconfiada atenção. Mas não os julgo como julgaria o sistema antigo. Na última edição da *Teoria* escrevi sobre o homem de sistema, que imagina poder arranjar os membros de uma grande sociedade com a mesma facilidade com que a mão arranja as peças sobre um tabuleiro de xadrez, esquecendo que, no grande tabuleiro da sociedade humana, cada peça tem um princípio de movimento próprio.[31] E escrevi sobre Sólon: o legislador prudente, quando não pode estabelecer o melhor sistema de leis, procura estabelecer o melhor que o povo pode suportar.[32]

"Uma alíquota uniforme é o único desenho que respeita o movimento próprio de cada peça, em vez de conduzi-la; o balcão de benefícios era a mão do homem de sistema. Se a política impôs algumas reduções, e se elas estão escritas na própria Constituição, iguais para todos e com a alíquota dos demais subindo para pagá-las à vista de todos, não chamaria isso de virtude. Chamaria de Sólon. O homem de sistema, porém, não morre com a promulgação. Renasce no regulamento, no ato infralegal, na tentação de reordenar as peças ao velho arranjo. Vigiá-lo é tarefa do espectador imparcial que cada cidadão, e cada juiz, carrega no peito."

2.10 Uma última pergunta: a transparência do imposto não foi ideia sua?

"Não, e prefiro dizê-lo eu mesmo. No meu tempo elogiei os tributos sobre o consumo justamente porque são pagos pouco a pouco, à medida que o consumidor tem ocasião de comprar as mercadorias; e, como ele está em liberdade de comprar ou não comprar, como lhe aprouver, a culpa é sua se sofrer algum inconveniente considerável de tais tributos.[33] Para mim, a imperceptibilidade era uma comodidade, não um vício.

"O que posso oferecer à causa da transparência é a minha segunda máxima: o tributo deve ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. A tese de que o cidadão só consente no que vê é de Wicksell; a da ilusão fiscal, de Puviani e Buchanan; a de que a democracia é o governo do poder visível, de Bobbio.[34] Eu dou a certeza; Wicksell dá o consentimento; Buchanan, o diagnóstico da ilusão; Bobbio, a visibilidade. Juntos, dão aos senhores a nota fiscal com o tributo por fora."

---

[30] WN V.i.d.18-19.

[31] TSM VI.ii.2.17.

[32] TSM VI.ii.2.16.

[33] WN V.ii.k, abertura da seção sobre os tributos incidentes sobre mercadorias de consumo.

[34] WICKSELL, Knut. *Finanztheoretische Untersuchungen*. Jena: Gustav Fischer, 1896; PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903; BUCHANAN, James M. *Public finance in democratic process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967; BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 13ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.11 O teste que Smith deixa ao juiz

A conversa termina com uma pergunta, e ela é o fio deste Título: eu defenderia esta regra se não soubesse de antemão que posição ocuparia no sistema?

O governador aceitaria a guerra fiscal se não soubesse qual Estado governaria? O empresário defenderia o seu benefício se pudesse ser o concorrente de quem o recebe? O advogado sustentaria determinada complexidade se tivesse de suportar pessoalmente os seus custos? A administração exigiria a obrigação acessória se pagasse o custo econômico que ela produz? O consumidor aprovaria o sistema se enxergasse quanto paga e o que recebe?

O sistema herdado não passava no teste. Era feito de exceções, e cada exceção era defendida por quem sabia exatamente onde estava. O item seguinte mostra que esse defeito tem história, e que a Constituição brasileira, ao longo de sete textos, construiu exatamente as defesas que o tributo, por sessenta anos, aprendeu a contornar.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3. As sete Constituições e as quatro cláusulas pétreas

◆

Por que existem, por que nunca foram respeitadas no tributo e como a Emenda 132 se integrou a elas

3.1 Cláusulas pétreas são memória

A Constituição de 1988 subtraiu quatro matérias ao poder de reforma.

> **CF, art. 60, § 4º.** Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
>
> I - a forma federativa de Estado;
>
> II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
>
> III - a separação dos Poderes;
>
> IV - os direitos e garantias individuais.

Nenhum desses incisos é abstração de manual. Cada um tem uma história, e a história explica a petrificação. As linhas do tempo que seguem, reproduzidas da Nota Técnica XXXI do CCiF, mostram de que traumas cada inciso nasceu ao longo das sete Constituições brasileiras.[35] E o texto que as acompanha mostra o que interessa a este diagnóstico: no campo tributário, as quatro cláusulas foram proclamadas, petrificadas e, na prática, contornadas.

3.2 A forma federativa (art. 60, § 4º, I)

A Federação é a primeira cláusula pétrea da história constitucional brasileira: antes do voto, antes da separação dos Poderes, antes do catálogo de direitos, foi a forma federativa que o constituinte de 1891 subtraiu à deliberação do Congresso, no art. 90, § 4º, e é a única cláusula presente em todas as Constituições que admitiram limites materiais à reforma. A Carta de 1824 instituiu a monarquia unitária; o Ato Adicional de 1834 desconcentrou sem federalizar; a Federação nasceu em 1889, gêmea da República, e nasceu petrificada em 1891, porque o federalismo brasileiro é centrífugo, formado por devolução de um centro que se descentraliza por ato próprio. Federação que nasce do centro pode ser reabsorvida pelo centro.[36]

O século XX pôs a blindagem à prova: a Carta de 1937 omitiu a cláusula, e o Estado Novo substituiu governadores por interventores e queimou as bandeiras estaduais em cerimônia pública; a de 1946 restaurou a vedação e trouxe as normas gerais de Aliomar Baleeiro; e a de 1967, com a Emenda 1/1969, manteve a Federação formalmente pétrea enquanto o regime a esvaziava, na coordenação por

[35] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXXI. *A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária*. São Paulo, 8 de outubro de 2026, Segunda Parte, itens VI a IX. As quatro figuras são de elaboração própria e acompanham a nota.

[36] BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, art. 90, § 4º; FAORO, *Os donos do poder*, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

subordinação. Lassalle explicaria o fenômeno: cláusula pétrea que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de folha de papel.[37]



Figura 2. Da Coroa à cláusula pétrea: a linha do tempo da Federação brasileira, de 1824 a 1988, com os momentos de construção federativa, de centralização ou supressão e de blindagem. O marco de 2023 é examinado no item 3.6.

A Constituição de 1988 proclamou a união indissolúvel e elevou o Município a ente federativo; mas, na tributação do consumo, entregou autonomia sem unidade: vinte e sete legislações estaduais e 5.570 municipais, o balcão de negociações bilaterais que se chamou guerra fiscal. O federalismo fiscal brasileiro nunca conheceu o equilíbrio; conheceu o pêndulo entre o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros.

Eis por que a cláusula federativa nunca foi respeitada no tributo. Ninguém propôs emenda tendente a abolir a Federação. Não foi preciso. A guerra fiscal aboliu, na prática, a lealdade federativa que a cláusula pressupõe: cada ente passou a tratar os demais como adversários e a arrecadação dos vizinhos como presa. Por cento e trinta anos, a cláusula pétrea federativa foi um limite sem instituição.

3.3 O voto direto, secreto, universal e periódico (art. 60, § 4º, II)

A petrificação do voto é filha da memória. A Carta de 1824 instituiu o voto censitário: só votava quem tinha renda. A Lei Saraiva, de 1881, introduziu eleições diretas ao preço de excluir os analfabetos, exclusão que sobreviveria mais de um século. A República Velha praticou o voto aberto e de cabresto, sob o olhar do coronel, na patologia que Victor Nunes Leal dissecou como compromisso entre o poder público e o poder privado local.[38]

O Código Eleitoral de 1932 respondeu com três conquistas simultâneas, o voto secreto, o voto feminino e a Justiça Eleitoral; o Estado Novo, em 1937, suprimiu as eleições e provou que conquistas legais sem blindagem constitucional duram o que dura a conjuntura. A redemocratização de 1945 devolveu o sufrágio; o AI-2, de 1965, tornou indireta a eleição presidencial; a rejeição da Emenda Dante de Oliveira, em 1984, converteu o voto direto no símbolo máximo da transição; a EC 25/85 restaurou as diretas e devolveu o voto aos analfabetos; e a Constituinte de 1987-88, composta

[37] LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

[38] LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

por uma geração que vivera a supressão do voto, petrificou, no art. 60, § 4º, II, o voto direto, secreto, universal e periódico.

Cada adjetivo responde a um trauma documentado: o direto ao Colégio Eleitoral do regime militar, o secreto ao cabresto do coronelismo, o universal ao censo de 1824 e às exclusões de gênero e instrução, o periódico à perpetuação no poder, que Geraldo Ataliba identificou como a negação da república.[39] O constituinte não petrificou palavras; petrificou vitórias. E o que o STF protege não é a mecânica de votar, mas a efetivação da democracia por um cidadão que delibera de forma livre e informada.[40]

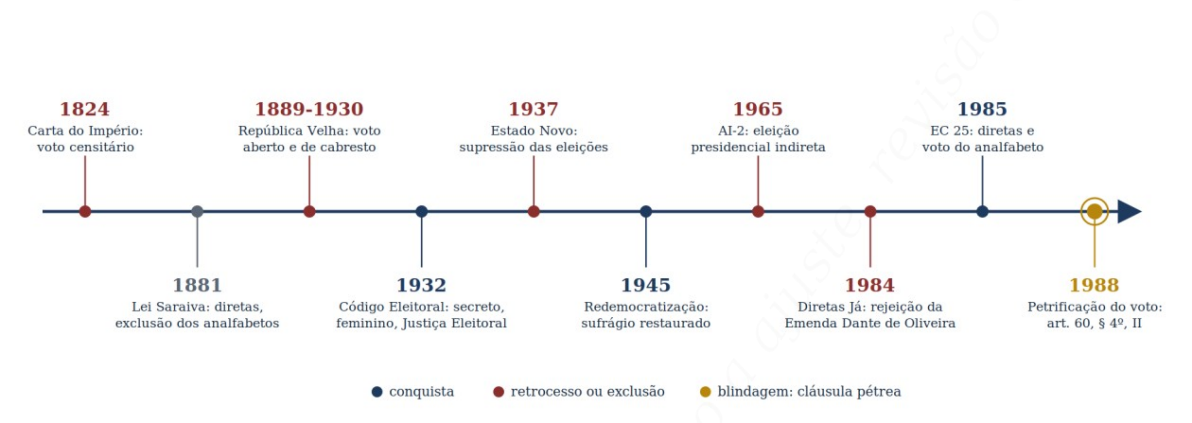


Figura 3. Da exclusão à petrificação: a linha do tempo do voto no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que cada atributo do art. 60, § 4º, II, veio exorcizar.

Há uma premissa silenciosa entre o art. 1º, parágrafo único, e o art. 60, § 4º, II: o poder que emana do povo só retorna ao povo, sob a forma de controle, se o povo puder ver o que o poder faz. Democracia sem informação é procuração em branco; voto sem conhecimento é assinatura sem leitura. O eleitor brasileiro votava sob a ilusão financeira que Puviani descreveu e Buchanan formalizou: tributo embutido no preço, calculado por dentro, cobrado na origem e repartido por regras que ninguém decifrava, de modo que o princípio fundador do constitucionalismo, *no taxation without representation*, operava invertido: representação plena com tributação imperceptível.[41] Não era a coação sobre o voto; era a anestesia do votante. Dediquei a essa anestesia um livro inteiro e uma década de pesquisa sobre transparência fiscal.[42]

Em 1988 o voto foi petrificado, mas o eleitor continuou pagando sem ver, votando sem saber e cobrando de quem não recebia. O voto era direto, secreto, universal e periódico. Não era esclarecido.

---

[39] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

[40] STF, ADI 3.685, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.03.2006; ADI 4.543, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2013; RE 637.485, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2012.

[41] BUCHANAN, James M. *Public finance in democratic process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967, capítulo sobre a ilusão fiscal, que retoma PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

[42] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Thomson Reuters / Revista dos Tribunais, 2014; 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lei de Transparência e sigilo fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 119, p. 125-131, 2013.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3.4 A separação dos Poderes (art. 60, § 4º, III)

A petrificação da separação dos Poderes é filha da desfiguração. É o princípio mais antigo na proclamação e o mais recente na blindagem: está em todas as sete Constituições brasileiras e só ingressou no rol pétreo em 1988, cento e sessenta e quatro anos depois da primeira proclamação. A Carta de 1824 não adotou três Poderes; adotou quatro: o Poder Moderador, "a chave de toda a organização política" (art. 98), dissolvia a Câmara, suspendia magistrados e nomeava senadores vitalícios; a separação nasceu, entre nós, com um poder acima dos poderes. As Constituições de 1891, 1934 e 1946 proclamaram a tríade harmônica e independente sem blindá-la.

A Carta de 1937 é o museu de tudo o que o inciso III viria a proibir: o Presidente legislava por decreto-lei e o Parlamento jamais foi convocado. E a de 1967, com a EC 1/1969, repetiu 1937 com instrumentos mais sofisticados: o AI-5 fechou o Congresso, e o decreto-lei do art. 55 dispensava até a apreciação congressual em matéria de finanças públicas, pois, decorrido o prazo sem deliberação, "o texto será tido por aprovado".[43]

A desfiguração política sempre teve uma face fiscal. No Estado Novo, registrou Isaias Coelho, fiscais do Imposto de Consumo tinham poder de abrir com violência as portas dos estabelecimentos; e, até a reforma dos anos 1960, fiscais aduaneiros, do imposto de renda e do imposto de consumo "recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam".[44] O agente fiscal remunerado pela multa é o agente do governo, não do Estado; e o governo que arrecada sem lei é o Executivo que legisla. A Constituinte de 1987-88 petrificou a fronteira entre decidir e executar. O que o STF protege não é o organograma, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário: a lei pode atribuir ao Executivo a calibragem de alíquotas desde que estabeleça condições e limites, mas não pode abdicar da decisão.[45]

[43]BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824, arts. 9º, 10 e 98; Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 55, § 1º.

[44]COELHO, No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 89-90.

[45]STF, ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 13.04.2005; RE 1.043.313 (Tema 939) e ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020. Sobre a legalidade tributária como face fiscal da separação, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

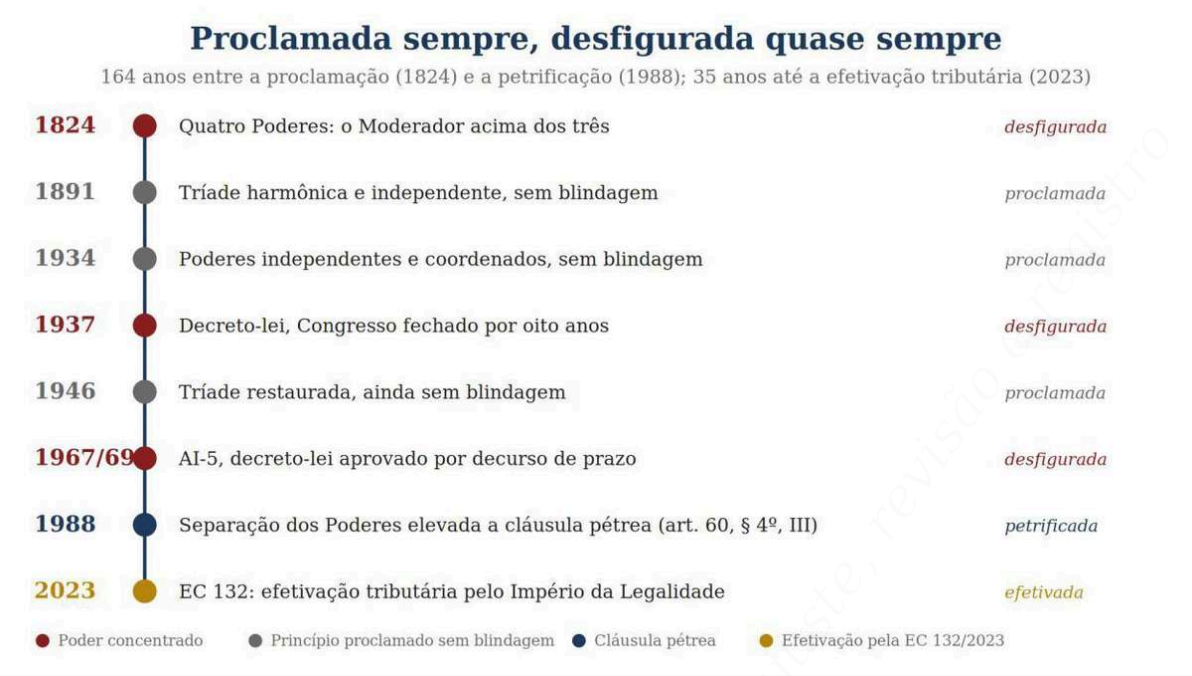


Figura 4. Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: a linha do tempo da separação dos Poderes no Brasil, de 1824 a 1988. O marco de 2023 é examinado no item 3.6.

O Fisco brasileiro, porém, legislava sob a proteção da complexidade. O caso exemplar é o Convênio ICMS 66/88: autorizado pelo art. 34, § 8º, do ADCT a regular "provisoriamente" a matéria, vigorou como lei complementar de fato por quase oito anos, e as categorias que o Confaz consolidou sem mandato para consolidar, o crédito físico, a substituição tributária, o estorno proporcional, atravessaram a Lei Kandir e chegaram vivas ao século XXI.[46] O decreto que reduz base de cálculo é o decreto-lei que 1988 baniu, retornando pela janela dos fundos da tributação; e o lançamento por homologação, em que o contribuinte interpreta em trinta dias e o Fisco revisa em cinco anos, fez do contribuinte legislador de si mesmo, sob risco, e do Fisco legislador retroativo, sem risco.[47]

Não houve golpe. Houve assombração: a mesma usurpação de 1937 e de 1969, sem tanque, sem general, apenas com carimbo. Por trinta e cinco anos a separação dos Poderes viveu, no tributo, sob uma assombração infralegal: o convênio no lugar da lei, o decreto no lugar do Parlamento, o sigilo no lugar da legalidade concreta.

3.5 Os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV)

A memória do direito do contribuinte é a mais longa de todas. O direito fundamental mais antigo do Ocidente é tributário: a Magna Carta de 1215 proibiu ao rei exigir auxílio sem o consentimento comum do reino; o Bill of Rights de 1689 declarou ilegal a cobrança sem concessão do Parlamento; e a Declaração de 1789, nos arts. 13 e 14, deu ao princípio sua forma definitiva, a contribuição comum repartida "em razão das

[46] ICMS-GF, itens 2.1 e 3.5.

[47] CORRÊA, André Rodrigues; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 10-18 e 106-107.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

suas faculdades” e o direito de todos os cidadãos de consentir a contribuição e acompanhar-lhe o emprego.[48]

No Brasil, o art. 179, § 15, da Carta de 1824 mandou contribuir “em proporção dos seus haveres”; a Constituição de 1891 fixou que nenhum imposto seria cobrado senão em virtude de lei; a de 1946 introduziu a capacidade contributiva; e a de 1988 fez o que nenhuma anterior fizera: declarou os direitos no art. 5º, declarou as “garantias asseguradas ao contribuinte” no art. 150 e petrificou ambos no art. 60, § 4º, IV.[49] Foram cento e sessenta e quatro anos entre a declaração de 1824 e a blindagem de 1988, e por uma razão: a blindagem sempre protegeu a arquitetura do poder, e não a pessoa contra o poder. Os incisos I, II e III do art. 60, § 4º, protegem a organização do Estado; o inciso IV protege a pessoa contra o Estado.

E o inciso IV foi batizado, cinco anos depois de nascer, por um tributo: na ADI 939, de 1993, o Supremo derrubou pela primeira vez uma emenda constitucional por violação de cláusula pétrea, e o fez para proteger o contribuinte. As limitações constitucionais ao poder de tributar, a legalidade, a anterioridade, as imunidades, foram reconhecidas como direitos e garantias individuais e, portanto, como cláusula pétrea, ainda que estejam fora do Título II da Constituição.[50] O contribuinte não é hóspede do art. 60, § 4º, IV. É o seu primeiro titular reconhecido.

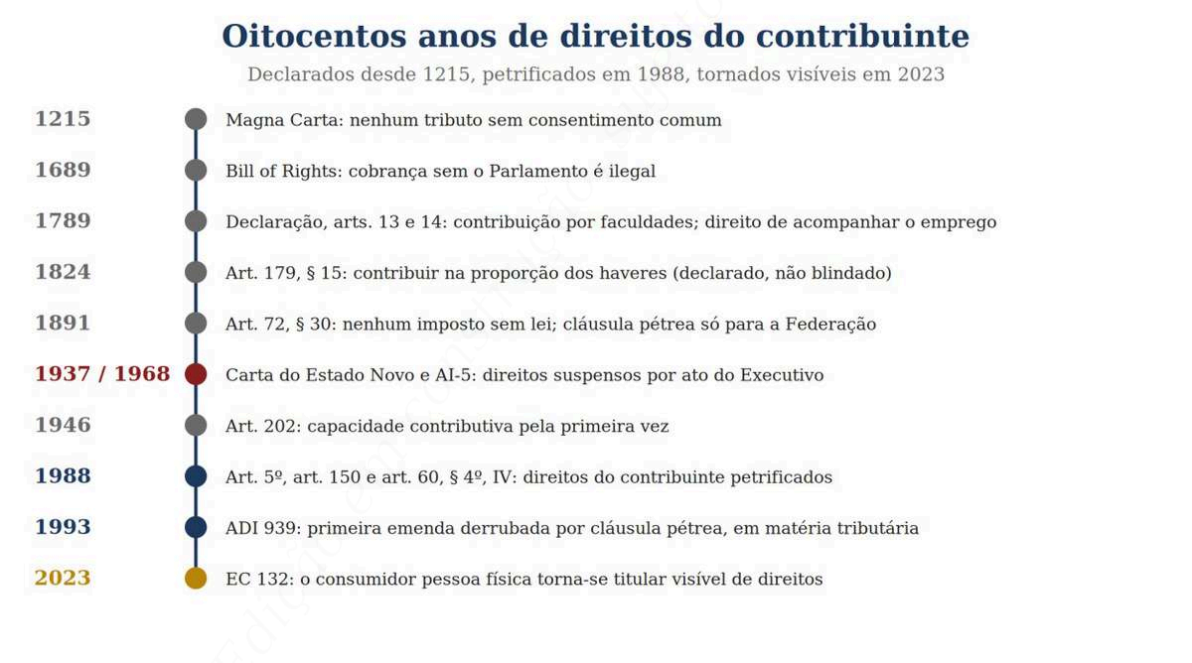


Figura 5. Oitocentos anos de direitos do contribuinte: declarados desde a Magna Carta e petrificados em 1988, com o batismo da ADI 939 em matéria tributária. O marco de 2023 é examinado no item 3.6.

O paradoxo é o diagnóstico. O direito existia, e o seu titular não sabia que pagava. As garantias eram invocadas por empresas, que recolhiam e repassavam. O consumidor,

[48]INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215, cláusula 12; Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689, item 4; FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, arts. 13 e 14.

[49]BRASIL. Constituição de 1824, art. 179, §§ 1º, 15 e 22; Constituição de 1891, art. 72, § 30; Constituição de 1946, art. 202; Constituição de 1988, arts. 5º, 150, *caput*, e 60, § 4º, IV.

[50]STF, ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993; ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004; RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

que suportava, não tinha como exercê-las, porque não sabia o que suportava. Os três biombos que o item 4 descreve, o preço, a empresa e o tempo, separavam o titular do direito da sua matéria. Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum.

3.6 A Emenda 132 como veículo introdutor: as normas que se integraram às cláusulas pétreas

O percurso das sete Constituições mostra cláusulas proclamadas, petrificadas e, no tributo, contornadas. A pergunta seguinte é jurídica: o que a Emenda Constitucional 132 fez com elas? A resposta exige uma distinção que a teoria das fontes de Paulo de Barros Carvalho tornou clássica entre nós.*

Toda emenda constitucional é, antes de tudo, um veículo introdutor de normas. Com Paulo de Barros Carvalho, distingo o processo do produto. O processo é a enunciação: a proposta, os dois turnos, os três quintos das duas Casas, a promulgação em 20 de dezembro de 2023. O produto é o documento normativo. A partir das marcas que a enunciação deixa no texto, o nome “Emenda Constitucional”, a data, as Mesas que a promulgam, o lugar, o intérprete constrói uma norma geral e concreta, a que Paulo de Barros Carvalho chama veículo introdutor; o seu antecedente retrata o exercício da competência de reforma, e o seu consequente introduz no sistema as normas gerais e abstratas que o documento carrega.[51]

A distinção tem uma consequência que o debate público quase sempre ignora. O veículo introdutor se esgota no ato de introduzir. As normas introduzidas, não. Elas deixam o documento que as trouxe e passam a morar nos dispositivos da Constituição em que foram inseridas: no art. 145, no art. 149-B, no art. 150, no art. 156-A, no art. 156-B, no art. 195, nos novos artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Uma vez integradas, deixam de ser “a reforma” e passam a ser a Constituição. Já não se leem como emenda; leem-se como parte do sistema de que fazem parte, inclusive do núcleo protegido pelo art. 60, § 4º.

A Nota Técnica XXXI do CCiF formulou a tese que daí decorre. A Emenda 132 é maior do que o nome pelo qual a conhecemos. No mesmo veículo em que chegou a reforma da tributação sobre o consumo chegaram outras quatro reformas, cada uma coincidindo com um inciso do art. 60, § 4º, e aperfeiçoando-o: a reforma da Federação, a reforma do voto, a reforma da legalidade e a reforma dos direitos e garantias do contribuinte. A reforma tributária propriamente dita está em construção, porque depende de alíquotas, de regulamento, do funcionamento do Comitê Gestor e de uma transição que se estende até 2033. As outras quatro estão instaladas desde 20 de dezembro de 2023.[52] Wittgenstein escreveu que os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo. “Reforma tributária” é o nome do objetivo. As quatro reformas constitucionais são as condições que o tornaram possível. Quem enxerga apenas o tributo vê a superfície. Quem enxerga a Emenda inteira vê a Federação, o voto, a legalidade e os direitos que a sustentam.

---

[51] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, capítulo dedicado às fontes do direito; RTV, § 15, p. 211-222, em especial p. 220. O tema é desenvolvido em outro Título desta apostila, dedicado às fontes do direito e à enunciação registrada.

[52] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXXI, cit., Introdução e Segunda Parte.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.2, p. 202.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 2. A Emenda 132 como veículo introdutor: normas introduzidas e a cláusula pétrea em que se integram

Cláusula pétrea (art. 60, § 4º)	Normas introduzidas pela EC 132	O que passam a concretizar
I. Forma federativa	Arts. 156-A, *caput* e § 1º, V a VII; 156-B; 149-B; 149-C; 159-A; ADCT, art. 131	Competência compartilhada, alíquota própria de cada ente, receita no destino, Comitê Gestor paritário e não subordinado à União
II. Voto direto, secreto, universal e periódico	Arts. 145, § 3º (transparência); 150, § 5º; 156-A, § 1º, VII, IX e XIII, e § 5º, VIII	Tributo por fora e destacado na nota; receita ligada ao lugar onde se vota; devolução identificada pelo CPF: o voto informado
III. Separação dos Poderes	Arts. 156-A, § 1º, IV, V e X, e § 5º, II; 195, § 16; 156-B, I e III; art. 9º da EC 132	Lei complementar única, alíquota fixada por lei, vedação de benefícios fora da Constituição, regulamento único: o fim do convênio e do decreto como fonte do tributo
IV. Direitos e garantias individuais	Arts. 145, § 4º; 156-A, § 1º, VIII, IX e X, e § 5º, II e VIII	Não cumulatividade plena, cálculo por fora, igualdade de tratamento, atenuação da regressividade: o contribuinte de fato reconhecido como titular

Leio o quadro por linhas, porque cada uma responde ao trauma descrito nos itens anteriores.

A Federação, que por cento e trinta anos foi um limite sem instituição, recebeu um motor. A competência sobre o consumo passa a ser compartilhada por Estados, Distrito Federal e Municípios, cada ente fixa por lei a sua alíquota, a receita pertence ao destino, e um Comitê Gestor paritário, não subordinado à União, edita o regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada e distribui. O federalismo cooperativo, que Fernando Abrucio via nascer no gasto e não chegar à receita, como se verá no item 7, chega enfim ao plano tributário.

O voto, que era direto na forma, torna-se direto também no objeto. A transparência vira princípio do Sistema Tributário Nacional, o tributo vem por fora e destacado na nota, e a receita segue o consumo, de modo que o eleitor liga o imposto que paga ao Município em que vota. Quem paga, vê; quem vê, cobra; quem cobra, vota.

A separação dos Poderes, que no tributo vivia sob a assombração do convênio e do decreto, devolve cada função ao seu Poder. A lei complementar única é a fonte do tributo, a alíquota só existe por lei específica, e os benefícios são vedados fora das hipóteses que a própria Constituição esgotou. Não há mais o que conceder por decreto.

Os direitos do contribuinte, enfim, ganham um sujeito. A não cumulatividade plena protege a propriedade e a livre iniciativa; o cálculo por fora realiza o direito à

© Eurico Marcos Diniz de Santi

informação; a alíquota uniforme e a vedação de benefícios realizam a igualdade; a devolução personalizada e a atenuação da regressividade realizam a justiça tributária. Onde havia a empresa como sujeito aparente, aparece o cidadão como sujeito real.

Tese do autor. As normas introduzidas pela Emenda 132 não ficaram à margem das cláusulas pétreas: integraram-se aos dispositivos que as concretizam no campo tributário. Por isso a pergunta sobre o seu regime não é apenas se uma lei complementar ou um regulamento as executam bem. É se podem retroceder. O terreno firme está na ADI 939, que reconheceu como cláusula pétrea as garantias do contribuinte espalhadas fora do art. 5º. O passo seguinte, a proibição de retrocesso, o chamado efeito catraca, será fundamentado na segunda parte deste Título.

3.7 Emenda, poder de reforma e a dupla trava

A Constituição de 1988 é rígida. Alterá-la exige rito muito mais exigente que o de uma lei comum: a proposta de emenda. A iniciativa é restrita a um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, ao Presidente da República ou a mais da metade das Assembleias Legislativas. A aprovação exige dois turnos de votação em cada Casa e três quintos dos votos em cada uma das quatro votações: no mínimo, 308 deputados e 49 senadores. A emenda é promulgada pelas Mesas da Câmara e do Senado, e o Presidente da República não tem poder de veto sobre ela.[53]

> **CF, art. 60, § 2º.** A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
>
> **§ 4º.** Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

Aqui está a distinção decisiva. A emenda é exercício do poder constituinte derivado reformador. O poder originário, exercido pela Assembleia que fez a Constituição de 1988, é soberano e ilimitado; o poder de reforma é limitado, pelas regras de procedimento e pelas cláusulas pétreas.[54] Hans Kelsen deu a imagem que o juiz conhece: a Constituição no ápice, e todas as demais normas valendo apenas se conformes a ela.[55] Em fórmula curta: a Constituição pode ser reformada; não pode ser destruída pelo poder de reforma que ela própria criou.

Cláusula pétrea, porém, não é fóssil. No julgamento da ADI 2.024, o Supremo Tribunal Federal assentou que os limites materiais do poder de reforma não significam a intangibilidade literal da disciplina original da Constituição, mas a preservação do núcleo essencial dos princípios e institutos protegidos.[56] O art. 60, § 4º, não proíbe a evolução; proíbe a destruição.

---

[53] RTV, p. 130.

[54] RTV, p. 130.

[55] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 246-250.

[56] STF, ADI 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 3.5.2007.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Daí resulta a dupla trava que protege o Sistema CBS/IBS. O sistema está desenhado no próprio texto constitucional, nos arts. 145, § 3º, 149-B, 156-A, 156-B e 195, V. A lei complementar e o regulamento único podem detalhar, operacionalizar e executar esse desenho; não podem alterá-lo. A primeira trava é procedimental: qualquer alteração estrutural exige nova emenda, com iniciativa restrita, dois turnos e três quintos em cada Casa. A segunda é material: mesmo cumprido o rito, a nova emenda não pode tender a abolir a Federação, o voto, a separação dos Poderes ou os direitos e garantias individuais. O que a Constituição construiu, só o poder de reforma pode tocar; e o poder de reforma encontra, na própria reforma, um novo conteúdo protegido.

3.8 As três rupturas: a quarta possibilidade federativa

O pêndulo descrito em 3.2 oscilou por dois séculos entre centralização sem Federação, descentralização sem cooperação, coordenação por comando da União e descentralização sem coordenação. Douglass North ensinou que são as instituições, e não apenas os preços, que determinam o desempenho das economias no tempo.[57] A Emenda 132 rompeu o pêndulo e inaugurou a quarta possibilidade da história federativa brasileira: coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo. Fê-lo por três engenhos jurídicos.

A primeira ruptura é a competência compartilhada. Todas as tentativas anteriores fracassaram porque pretendiam retirar dos Estados o ICMS e dos Municípios o ISS. O desenho da PEC 45 fez o inverso: aumentou a competência de uns e de outros. Os Estados, que tributavam mercadorias e serviços de transporte e comunicação, passaram a tributar também serviços de qualquer natureza; os Municípios, que tributavam serviços, passaram a tributar também mercadorias. A ampliação simétrica homogeneizou as bases e permitiu uma única lei complementar material compartilhada.[58]

A segunda ruptura é a revolução do destino. No modelo anterior, a arrecadação pertencia ao local de produção, o que incentivava a atração artificial de fábricas por renúncias fiscais e apartava a receita do cidadão que suporta o tributo. No novo, o produto da arrecadação pertence ao Estado e ao Município onde vive quem consome e paga. A riqueza tributária desloca-se para onde está a população que precisa dos serviços públicos.

A terceira ruptura é o motor da cooperação: o Comitê Gestor do IBS. A administração do imposto compartilhado é integrada e paritária, com representação igualitária de Estados e Municípios, competência para editar o regulamento único, uniformizar a interpretação, arrecadar e distribuir as receitas. E o dado decisivo: o Comitê Gestor pertence à esfera subnacional, sem tutela ou subordinação hierárquica à União, que conserva competência própria e separada sobre a CBS.*

A síntese cabe numa fórmula: uma base, uma lei e um regulamento; mas 5.597 alíquotas possíveis, 27 estaduais e 5.570 municipais, pertencentes aos respectivos

[57] NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[58] RTV, p. 131.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 617: "A competência do Comitê Gestor na Constituição É no contexto constitucional acima descrito que se insere a administração tributária do IBS.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

destinos. A uniformidade das regras convive com a pluralidade federativa. A autonomia deixou de se realizar pela fragmentação legislativa e passou a se realizar pela participação, pela alíquota própria e pela titularidade da receita.

3.9 Os quatro pilares fortalecidos: o fundamento doutrinário

O quadro do item 3.6 mostrou quais normas se integraram a cada cláusula pétrea. Acrescento aqui o fundamento doutrinário e jurisprudencial que sustenta, pilar por pilar, a tese de que a Emenda 132 não apenas respeitou as cláusulas pétreas: fortaleceu-as.

A forma federativa. Parte da crítica sustentou que a unificação da tributação do consumo, administrada por um Comitê Gestor, centralizaria o poder e feriria a cláusula pétrea do federalismo. Enfrentei a objeção, com Lina Santin, mostrando que ela confunde a essência da cláusula com a sua configuração histórica de 1988.[59] O conceito de Federação não é estático; como ensinou Sampaio Dória, é sensível às flutuações das estruturas políticas e econômicas de cada nação.[60] O núcleo protegido é a autonomia financeira, condição da autonomia política e administrativa, como o item 7 mostrou a partir dos Temas 42 e 653 do STF. A Constituição não petrifica o desenho original das competências; petrifica o dever de garantir condições materiais para o autogoverno.[61] Dalmo Dallari advertiu que dar competência é atribuir encargos, e que sem renda própria suficiente "a autonomia política se torna apenas nominal".[62] Luís Eduardo Schoueri demonstrou que a discriminação de competências impositivas não é requisito do sistema federal; requisito é a garantia da autonomia financeira.[63] Aplicado o critério, a Emenda 132 preservou e ampliou tudo o que o núcleo exige: competência compartilhada, alíquota própria por lei de cada ente, receita integral no destino, participação paritária no Comitê Gestor e ausência de subordinação à União.

O voto. A Emenda não alterou as quatro características formais do voto. Fez algo mais profundo: qualificou-o materialmente. Forma-se um circuito democrático inédito: tributo visível, alíquota decidida por quem o eleitor elege, receita na comunidade de quem paga, avaliação dos serviços públicos recebidos, responsabilização nas urnas. O contribuinte invisível converte-se em eleitor fiscal, e a eleição local passa a ser também espaço de deliberação sobre carga tributária, gasto público e qualidade dos serviços.

A separação dos Poderes. Na arquitetura kelseniana do novo sistema, cada função tem o seu lugar. O Legislativo define: só o Congresso Nacional aprova ou altera as leis complementares da CBS e do IBS. O Executivo e o Comitê Gestor executam: regulamentam e administram dentro da Constituição e da lei, sem poder recriar o

[59] SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina. Como não cair em afirmações falaciosas: entenda os mitos sobre a "ameaça" ao federalismo com a reforma tributária. *Portal da Reforma Tributária*, 9 set. 2025.

[60] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 10.

[61] RTV, p. 574-575.

[62] DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 259-260.

[63] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 342; RTV, p. 575-576.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tributo por ato infralegal. O Judiciário controla: interpreta e afere a validade das normas, sem atuar como legislador positivo para criar alíquotas, benefícios ou regimes. A reforma não extinguiu o poder regulamentar; substituiu o poder infralegal fragmentado e unilateral por uma regulamentação nacional, integrada, uniforme e subordinada.

Os direitos e garantias individuais. O quarto núcleo foi densificado em cinco dimensões: a informação, com a transparência como princípio, que concretiza o direito à informação e a defesa do consumidor (art. 5º, XIV, XXXII e XXXIII); a igualdade, pela legislação uniforme e pela vedação de privilégios; a segurança jurídica, porque simplicidade é condição efetiva de defesa; a não cumulatividade ampla, que devolve ao cidadão a verdade dos preços; e a participação democrática. A proteção alcança a operação cotidiana: o lançamento por declaração assistida, com interpretação prévia acessível ao contribuinte, encerra o que chamei de maldição do lançamento por homologação, e a correta leitura dos arts. 45 e 46 da LC 214 distingue confissão de fato e confissão de dívida, preservando o direito de defesa.[64]

3.10 O que pode e o que não pode mudar

A consequência decisiva da tese exige uma distinção final, entre incorporação constitucional e petrificação material. Incorporada à Constituição, a Emenda 132 não transformou cada engrenagem técnica em cláusula pétrea. As regras instrumentais permanecem reformáveis: uma nova emenda pode alterar o funcionamento do Comitê Gestor, as suas regras internas de votação, os seus procedimentos, os regimes diferenciados; pode até substituir instituições, desde que a nova arquitetura preserve substancialmente a autonomia política, administrativa e financeira dos entes. A cláusula pétrea protege a substância federativa, não cada instrumento criado para realizá-la.

Mas o núcleo dos valores concretizados tornou-se irretrocedível. São concretizações diretas das cláusulas pétreas: a competência compartilhada de Estados e Municípios sobre o IBS; o poder de cada ente de fixar a sua alíquota; a titularidade da receita no destino; a participação decisória paritária; a ausência de subordinação do Comitê Gestor à União; a transparência que sustenta a cidadania fiscal; e a legalidade adensada que disciplina os três Poderes. Uma emenda que centralizasse o IBS na União, subordinasse o Comitê Gestor ao Ministério da Fazenda, suprimisse a alíquota própria dos entes, eliminasse a sua participação decisória ou restaurasse a opacidade não seria atualização técnica. Seria emenda tendente a abolir o que o art. 60, § 4º, protege, e nasceria inconstitucional. O critério do STF é exigente, porque o controle de emendas requer afronta inequívoca ao núcleo protegido; essas hipóteses o afrontam frontalmente, porque não modificam a reforma: desfazem-na.

> **Tese do autor.** A qualificação da Emenda 132 como concretização das cláusulas pétreas é posição doutrinária minha, desenvolvida em artigo científico e numa série de artigos.[65] A posição contrária sustenta que a unificação da competência

[64] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O novo lançamento por declaração 3.0. *JOTA*, 17 jun. 2025; Confissão de fato x confissão de dívida. *JOTA*, 20 out. 2025.

[65] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A reforma tributária como cláusula pétrea: emenda constitucional, poder de reforma e os limites jurídicos do retrocesso (artigo científico, 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> legislativa sobre o IBS reduziu a autonomia dos entes e, portanto, tensiona a forma federativa. O STF ainda não enfrentou a questão em controle concentrado. O critério que proponho ao juiz é o da autonomia financeira efetiva, e não o da autonomia legislativa formal. A Emenda 132 não superou as cláusulas pétreas: realizou-as. O que a Constituição de 1988 protegia como promessa, a reforma entregou como instituição.

Este item antecipou a cura para que a doença fosse compreendida na sua dimensão exata. Volto agora ao diagnóstico, e começo pela pergunta mais simples: no sistema que a Emenda substituiu, quem pagava?

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4. A fotografia do sistema atual: quem é o contribuinte

◆

A lei diz que quem paga são as empresas; elas repassam, e nem o consumidor nem a empresa veem quanto há de imposto

4.1 Dois hemisférios

A primeira pergunta de qualquer diagnóstico tributário é quem paga. No sistema atual, a lei responde sem hesitar: as empresas. A economia responde outra coisa.



Figura 6. Sistema atual (ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI): de um lado, as empresas, contribuintes do sistema; de outro, 213 milhões de pessoas físicas, que a lei trata como não contribuintes.

O quadro divide o mundo em dois hemisférios. À esquerda, as empresas: contribuintes do sistema ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI. À direita, 213 milhões de brasileiros: não contribuintes. É a empresa que a lei nomeia sujeito passivo. É a empresa que apura, declara, recolhe. É a empresa que o Fisco fiscaliza, autua e executa. É a empresa que litiga.

Mas a empresa não paga: repassa. O tributo da sua operação entra no preço. O tributo das operações anteriores, que ela não consegue recuperar como crédito, entra no seu custo, e o custo entra no preço. O mesmo acontece com as horas gastas para descobrir qual é o tributo devido, com o crédito acumulado que o Estado reconhece e não devolve, com o risco da autuação sobre a interpretação que fez de boa-fé. Tudo é custo, e todo custo, no fim, é preço. A empresa adianta, recolhe e repassa. Quem paga é o consumidor.

O problema do sistema não está aí. Está em que ninguém vê quanto há verdadeiramente de imposto. O consumidor recebe um preço e não sabe que parte dele é tributo. A empresa, que recolhe, também não sabe: enxerga apenas a sua própria operação, a alíquota que aplica na saída e o crédito que consegue tomar na entrada. Não enxerga o tributo embutido no que comprou, nem o embutido no que o fornecedor do seu fornecedor comprou. A lei não nomeia o consumidor, a nota não

© Eurico Marcos Diniz de Santi

informa o tributo, o processo não admite quem paga. É um sistema em que ninguém vê o todo.

4.2 Contribuinte de direito e contribuinte de fato

A dogmática inventou um par de conceitos para administrar essa divisão: contribuinte de direito e contribuinte de fato. O primeiro tem relação jurídica com o Estado. O segundo suporta o ônus econômico e não tem relação jurídica com ninguém.

Dessa ficção nasceram décadas de jurisprudência defensiva. Quem pode pedir a restituição do indébito, se quem recolheu repassou e quem pagou não é parte? O Código Tributário Nacional tentou responder.

> **CTN, art. 166.** A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O dispositivo é uma confissão. Ele sabe que o encargo se transfere. Sabe que existe um terceiro. E não sabe dizer quem ele é, nem quanto suportou, porque no sistema em cascata o encargo transferido é, por definição, incalculável.

A mesma ambiguidade atravessou as grandes teses do sistema. Quando o Supremo Tribunal Federal decidiu, no Tema 69, que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, partiu da premissa de que o valor do ICMS não é receita da empresa, mas do Estado.[66] A empresa transita com dinheiro alheio, e o titular desse dinheiro, que o entregou dentro do preço, não aparece em lugar algum do processo.

4.3 Os três biombos

O sistema escondia o contribuinte de fato atrás de três biombos.

O primeiro era o preço. ICMS, PIS, Cofins e ISS eram calculados por dentro, integrando a própria base e a base uns dos outros, de modo que o cidadão nunca soube quanto do que pagava era tributo.

O segundo era a empresa. A pessoa jurídica disputava a base nos tribunais e negociava benefícios, mas não suportava o imposto sobre o consumo: repassava-o. E não votava. Nesse mercado o crédito virou mercadoria, com noteiras e créditos podres que o consumidor honesto financiava.[67]

O terceiro era o tempo. O lançamento por homologação, com autuações retroativas sobre divergências que o Fisco nunca esclarecera, e o sigilo que completava o circuito.

---

[66] STF, RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.

[67] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS: delegação do ônus da fiscalização nas operações interestaduais e impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte de boa-fé. *Fiscosoft*, 2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum: mais de duzentos e treze milhões de consumidores pagavam o maior tributo sobre consumo do mundo sem jamais terem sido informados disso.[68]

A fotografia está tirada. De um lado, empresas que recolhem e repassam um tributo que não conseguem medir, porque cada uma enxerga apenas a própria operação. De outro, pessoas que pagam tudo e não veem nada. Entre elas, um mecanismo que multiplica o tributo a cada etapa. É esse mecanismo que o item seguinte desmonta.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e [illegible]

[68] O texto deste item retoma a Nota Técnica XXXI do CCiF, Segunda Parte, item IX. Ver também FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, p. A15.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5. O efeito cascata nas empresas

◆

Como o imposto se multiplica dentro das empresas, operação por operação, e por que ninguém conseguia calculá-lo

5.1 A cascata não soma: compõe

A cascata não soma tributos. Compõe tributos. Cada etapa da cadeia tributa o preço da etapa anterior, e o preço da etapa anterior já contém imposto. O resultado é imposto sobre imposto, em progressão que ninguém consegue reconstituir a partir do preço final.

A diferença entre somar e compor é a diferença entre dois sistemas. Em um imposto não cumulativo, cada etapa paga apenas sobre o valor que acrescenta, e o tributo total é a alíquota aplicada ao preço final. Em um imposto cumulativo, cada etapa paga sobre tudo o que recebeu, inclusive o tributo pago antes. A aritmética é a dos juros compostos.

> **A regra da cascata.** Se um valor X atravessa n etapas e, em cada uma, incide um tributo de alíquota t sobre o preço inteiro, sem crédito do que se pagou antes, o preço final é $P = X \times (1 + t)^n$. Se o tributo é calculado por dentro, isto é, integrando a própria base, o preço final é $P = X \div (1 - t)^n$. A carga efetiva é $(P - X) \div X$. Ela cresce com o número de etapas, e não com a alíquota que a lei anuncia.

Duas consequências decorrem da fórmula, e ambas interessam ao julgador. A carga efetiva depende da extensão da cadeia, que nenhuma lei controla: o mesmo produto paga mais se passar por mais mãos. E a carga efetiva é desconhecida de todos, porque cada agente conhece apenas a alíquota da sua etapa, e nenhum conhece o número de etapas anteriores nem as alíquotas que nelas incidiram.

Note-se o sujeito de cada frase. Quem vende, quem compra, quem recolhe e quem não recupera o crédito são empresas, até a última etapa. Mas nenhuma delas fica com o tributo: cada uma o incorpora ao custo e o repassa no preço. E cada uma enxerga apenas a sua própria operação. A cascata se forma de empresa em empresa, invisível para cada uma delas, e chega inteira ao consumidor, que também não a vê.

O quadro seguinte é o centro desta primeira parte. Peço ao leitor que o percorra devagar, da esquerda para a direita, como quem acompanha a instrução de um processo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

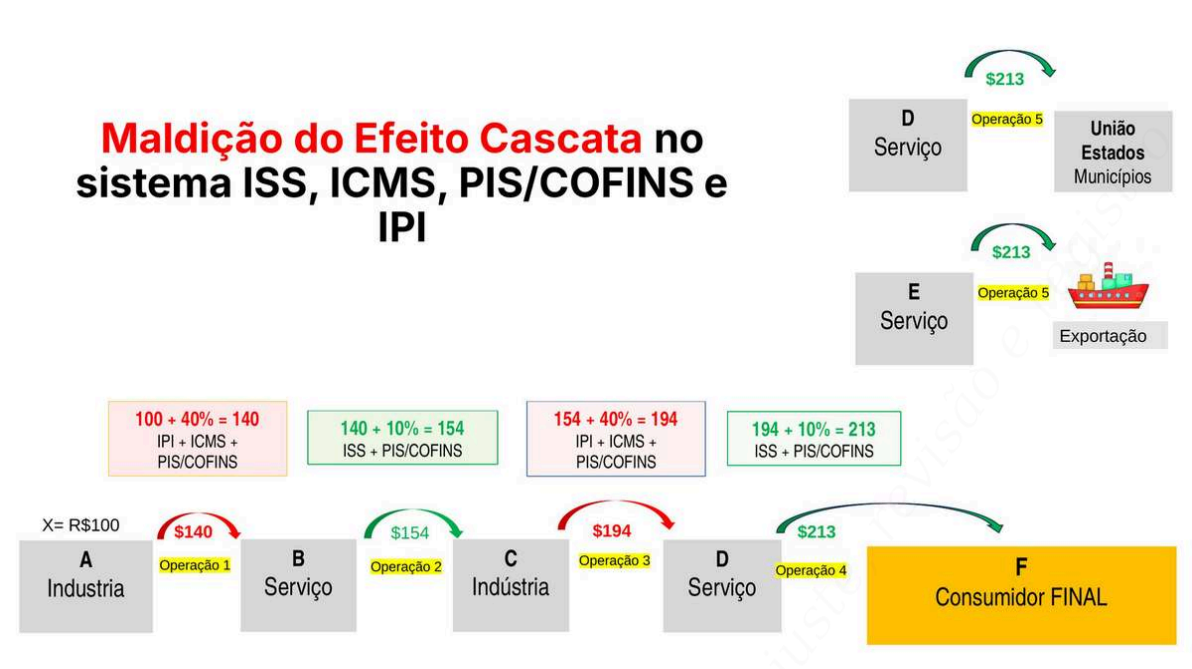


Figura 7. Maldição do efeito cascata no sistema ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI: um valor de R$ 100, quatro operações, nenhum lucro, e o consumidor final paga R$ 213.

5.2 A leitura do quadro, operação por operação

O modelo é propositalmente simples. Parte de um valor X igual a R$ 100. Encadeia quatro operações entre cinco agentes: a indústria A, o prestador de serviço B, a indústria C, o prestador de serviço D e o consumidor final F. Nenhum agente acrescenta margem de lucro. Tudo o que faz o preço subir é tributo.[69]

Operação 1. A indústria A vende a B. Sobre os R$ 100 incidem IPI, ICMS e PIS/Cofins. O preço sai a R$ 140.

Operação 2. O prestador B vende a C. Sobre os R$ 140 incidem ISS e PIS/Cofins cumulativo. O serviço não toma crédito do ICMS nem do IPI que pagou na entrada, porque são tributos de outro ente e de outra natureza. O preço sai a R$ 154. Os 10% já foram calculados sobre os R$ 40 de imposto da etapa anterior.*

Operação 3. A indústria C vende a D. Recebeu um serviço carregado de ISS, que não gera crédito de ICMS. Acrescenta os seus próprios tributos. O preço sai a R$ 194.

Operação 4. O prestador D vende ao consumidor final F. Novo ISS e novo PIS/Cofins sobre os R$ 194. O preço chega a R$ 213.

[69] O quadro é um modelo didático e trabalha com alíquotas arredondadas: cerca de 40% para a soma de IPI, ICMS e PIS/Cofins nas saídas da indústria e cerca de 10% para a soma de ISS e PIS/Cofins nas saídas de serviços. A finalidade é mostrar o mecanismo, e não reproduzir a carga efetiva de um setor determinado. Na Operação 3, os R$ 40 correspondem aos tributos próprios da indústria sobre o valor X, somados a um custo de aquisição de R$ 154 que não gera crédito algum.

* Do autor: "Internet das coisas (IoT) - A tributação na era digital" (JOTA, 6 fev. 2017).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 3. A cascata em números: o mesmo valor de R$ 100 ao longo de quatro operações sem lucro

Operação	Quem vende	Tributos da etapa	Preço de saída	Tributo acumulado no preço
1	A, indústria	IPI + ICMS + PIS/Cofins	R$ 140	R$ 40
2	B, serviço	ISS + PIS/Cofins	R$ 154	R$ 54
3	C, indústria	IPI + ICMS + PIS/Cofins	R$ 194	R$ 94
4	D, serviço	ISS + PIS/Cofins	R$ 213	R$ 113

O consumidor F paga R$ 213 por algo que vale R$ 100. A carga efetiva é de 113%. Registrei esse resultado no livro com a frase mais curta que encontrei: “Em apenas 4 operações, sem lucro, a carga tributária final é 113%.”[70]

5.3 Três observações para quem julga

O quadro autoriza três observações.

A primeira: nenhuma lei fixava essa carga. Não havia, em nenhum diploma federal, estadual ou municipal, uma alíquota de 113%. Ela resultava da interação entre quatro leis distintas, de três entes distintos, que não conversavam entre si. A carga era um fato sem norma.

A segunda: nenhum dos agentes sabia quanto imposto havia no preço. A indústria C conhecia o seu ICMS, o seu IPI e o seu PIS/Cofins. Não conhecia o ISS embutido no serviço que comprou, e menos ainda o ICMS embutido no insumo do seu fornecedor de serviços.

A terceira: o consumidor F não sabia nada. Recebia um preço. O art. 150, § 5º, da Constituição lhe prometia esclarecimento, e o sistema era construído de modo que o esclarecimento fosse impossível.

Tese do autor. A incalculabilidade não era um defeito do sistema antigo. Era a sua função. O que não pode ser calculado não pode ser discutido. E o que não pode ser discutido não se submete ao voto.

5.4 O destino do imposto que ninguém vê: governo e exportação

No canto superior direito do quadro há dois desdobramentos da Operação 5, que o leitor apressado costuma ignorar. São os mais graves.

No primeiro, o prestador D vende à União, aos Estados e aos Municípios. O poder público compra por R$ 213 aquilo que vale R$ 100. O Estado paga imposto a si mesmo, com dinheiro de imposto, e chama o resultado de despesa. Parte relevante do custo das obras, dos medicamentos e da merenda era tributo em cascata que o orçamento não identificava.

[70] RTV, p. 32.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

No segundo, o agente E exporta. A Constituição de 1988 desonerava as exportações, mas só conseguia desonerar a última etapa. Os R$ 113 de tributo acumulado nas etapas anteriores seguiam dentro do preço. O Brasil exportava impostos. Competia no mercado internacional com um produto de R$ 100 que saía do porto custando mais do que isso, contra concorrentes que recebiam de volta todo o IVA pago na cadeia.

Para a indústria de máquinas e equipamentos, a quem a exposição original se dirigia, havia um terceiro efeito: o investimento era tributado. Quem comprava um bem de capital pagava o tributo na aquisição e recuperava o crédito, quando recuperava, em quarenta e oito parcelas mensais. O sistema punia exatamente a decisão que mais interessa ao desenvolvimento.

5.5 Os vícios conceituais por trás da cascata

O segundo quadro repete o desenho da cadeia e sobrepõe a ele os vícios de linguagem e de conceito que tornavam a cascata invisível até para os especialistas.

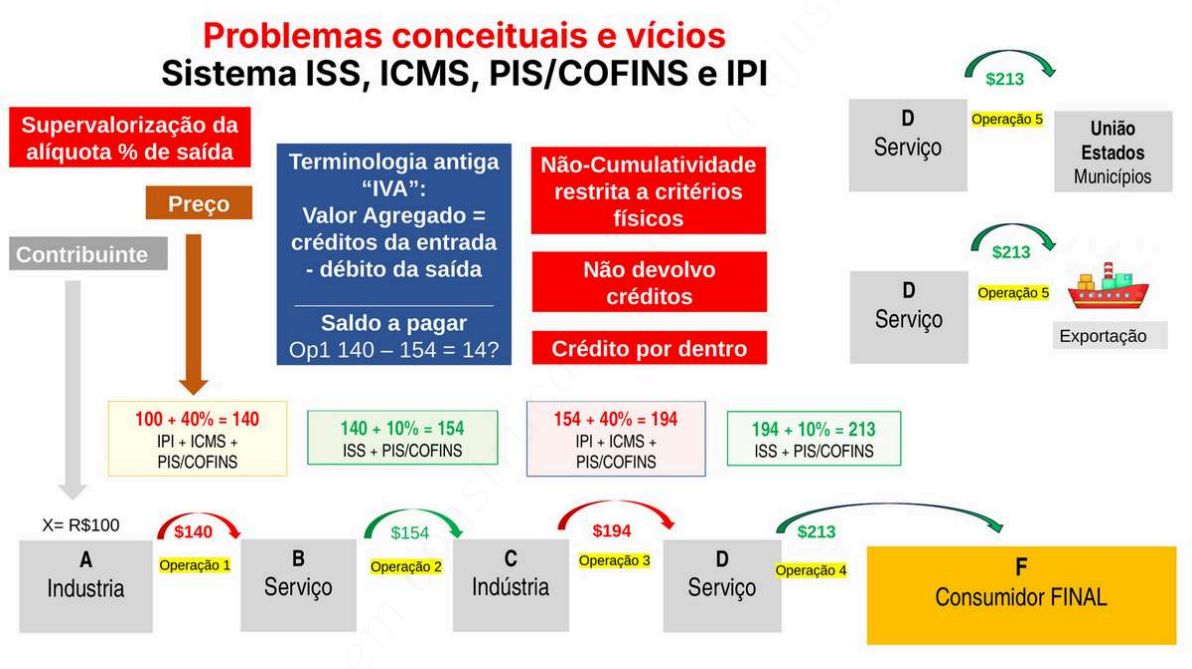


Figura 8. Problemas conceituais e vícios do sistema ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI: supervalorização da alíquota de saída, valor agregado como débito menos crédito, não cumulatividade restrita a critérios físicos, créditos não devolvidos e cálculo por dentro.

São cinco vícios.

O primeiro é a supervalorização da alíquota de saída. Toda a atenção do sistema, da lei à fiscalização, concentrava-se no percentual aplicado na venda. O que acontecia antes, na cadeia, ficava fora do campo de visão. Discutia-se se a alíquota era de 17% ou de 18% enquanto a carga efetiva passava de 100%.

O segundo é a terminologia antiga do valor agregado. Ensinava-se que o imposto incidia sobre o valor agregado, apurado como débito da saída menos crédito da entrada, com saldo a pagar. O quadro faz a conta com os números da Operação 1 para a Operação 2: R$ 154 menos R$ 140 dariam R$ 14. A interrogação no quadro é intencional. A fórmula sugere que o imposto alcança apenas a diferença, quando na

© Eurico Marcos Diniz de Santi

verdade os R$ 14 foram calculados sobre uma base que já continha R$ 40 de imposto. A linguagem do valor agregado funcionava como álibi da cumulatividade.

O terceiro é a não cumulatividade restrita a critérios físicos. Só gerava crédito o que se incorporava materialmente ao produto. Energia, serviços, bens de uso e consumo, ativo imobilizado, cada item exigiu a sua lei, a sua restrição e o seu contencioso.

O quarto está na faixa vermelha do quadro: não devolvo créditos. O Estado reconhecia o crédito na escrituração e não o pagava em dinheiro. “O crédito acumulado é dinheiro do contribuinte retido indevidamente pelo Estado.”[71] Para o exportador e para o investidor, o crédito acumulado era um ativo contábil sem liquidez.

O quinto é o crédito e o débito por dentro. O imposto integrava a própria base de cálculo.

5.6 A ilusão da alíquota por dentro

Tributo não é alíquota. Alíquota é a relação entre o imposto e a base. Se a base é manipulada, a alíquota mente.

O exemplo que uso é o da conta de energia. Se a energia custa R$ 75 e o imposto é de R$ 25, o total é R$ 100, e a lei diz que a alíquota é de 25%. Mas R$ 25 sobre R$ 75 são 33,33%. O cidadão acredita pagar um quarto e paga um terço. O cálculo por dentro foi um uso da legalidade com o propósito de iludir: a lei dizia um número, e o contribuinte pagava outro.

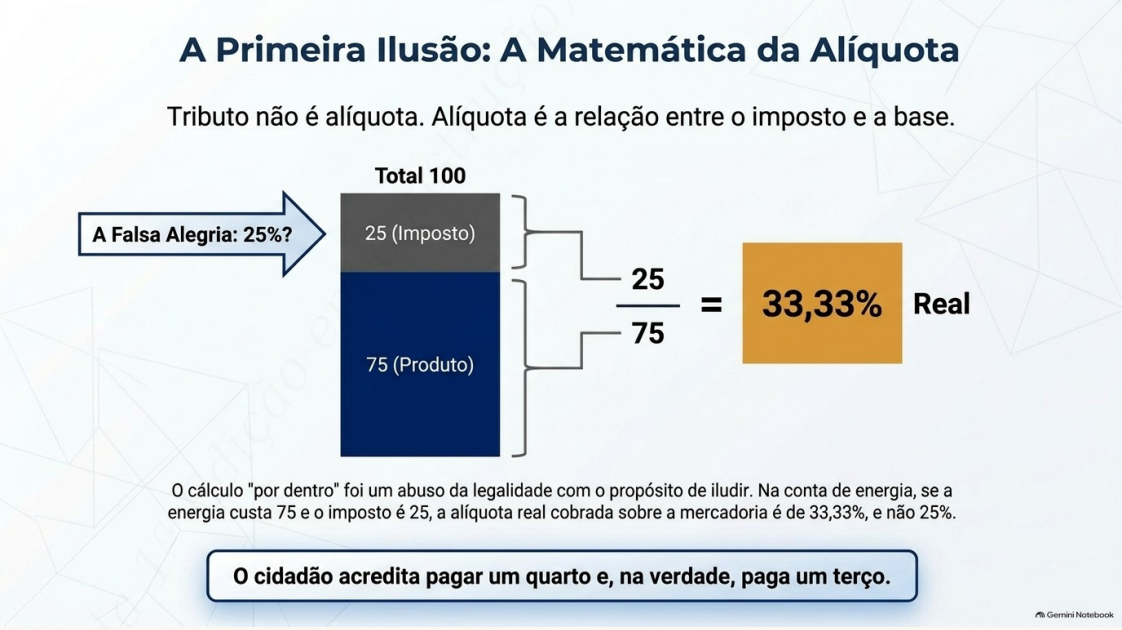


Figura 9. A primeira ilusão: a matemática da alíquota. A falsa alegria de 25%: num total de R$ 100, R$ 25 de imposto sobre R$ 75 de produto correspondem a 33,33% reais. O cidadão acredita pagar um quarto e, na verdade, paga um terço.

A figura mostra a operação inteira numa só coluna. A lei toma o total de R$ 100 como base e anuncia 25%. Mas a base verdadeira é o produto, R$ 75, e sobre ela os R$ 25

[71] RTV, p. 102.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

de imposto são 33,33%. A diferença entre os dois números não está em nenhuma nota: está na escolha da base.

O cálculo por dentro tinha base constitucional expressa. A Emenda 33, de 2001, inscreveu no texto a competência da lei complementar para fixar a base do ICMS de modo que o montante do imposto a integre.

> **CF, art. 155, § 2º, XII.** Cabe à lei complementar: (...) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

O Supremo Tribunal Federal conviveu com essa técnica por décadas e a declarou constitucional para o ICMS. Não discuto aqui o acerto daquelas decisões à luz do texto então vigente. Registro o que importa ao diagnóstico: o cálculo por dentro fez a lei anunciar um número e cobrar outro. Um ICMS de 18% calculado por dentro corresponde a uma carga de 21,95% sobre o preço sem o imposto: 18 dividido por 82.

Quando o cálculo por dentro se combina com a cumulatividade, a ilusão se multiplica. O quadro seguinte toma o tributo aparentemente mais leve do sistema herdado, o PIS/Cofins do regime cumulativo, com alíquota nominal de 3,65%, e o acompanha ao longo de cinco etapas sem lucro.



Figura 10. O PIS/Cofins cumulativo de 3,65%, calculado por dentro, ao longo de cinco etapas: um bem de R$ 100 chega a R$ 120,43, com carga real e invisível de 20,43%.

Quadro 4. A alíquota de 3,65% que vira 20,43%: PIS/Cofins cumulativo por dentro, cinco etapas sem lucro

Etapa	Preço de saída	Tributo acumulado no preço	Carga efetiva sobre R$ 100
1	R$ 103,79	R$ 3,79	3,79%
2	R$ 107,72	R$ 7,72	7,72%
3	R$ 111,80	R$ 11,80	11,80%
4	R$ 116,04	R$ 16,04	16,04%
5	R$ 120,43	R$ 20,43	20,43%

A lei dizia 3,65%. O consumidor da quinta etapa pagava 20,43%, mais de cinco vezes o número anunciado, e nenhuma linha de nenhum documento fiscal registrava essa diferença. É a fórmula do item 5.1 aplicada a um tributo real: o preço de cada etapa é o da anterior dividido por 0,9635.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5.7 O mesmo caso, com um imposto não cumulativo de 50%

Para medir o tamanho da cascata, refaço o quadro do item 5.2 com uma única mudança: troco os cinco tributos por um imposto não cumulativo, com alíquota uniforme de 50% para indústria e serviços e não cumulatividade plena. A alíquota é escolhida de propósito para assustar: é mais alta do que a de qualquer imposto sobre valor agregado do mundo, e muito mais alta do que os 40% e os 10% do quadro do item 5.2. O valor de partida é o mesmo, R$ 100. As operações são as mesmas. Nenhum agente tem lucro.

A regra muda tudo. O imposto é calculado por fora e destacado no documento fiscal. Quem vende debita 50% sobre o preço. Quem compra credita, integralmente, o imposto que pagou na compra, seja o fornecedor indústria ou serviço, porque todos pertencem à mesma base e ao mesmo imposto. O tributo deixa de ser custo de quem compra para revender.

Quadro 5. O mesmo caso com um imposto não cumulativo de 50%, alíquota uniforme e crédito pleno

Operação	Quem vende	Preço sem imposto	Imposto destacado (50%)	Crédito de quem vende	Imposto recolhido	Custo para quem compra
1	A, indústria	R$ 100	R$ 50	R$ 0	R$ 50	R$ 100
2	B, serviço	R$ 100	R$ 50	R$ 50	R$ 0	R$ 100
3	C, indústria	R$ 100	R$ 50	R$ 50	R$ 0	R$ 100
4	D, serviço	R$ 100	R$ 50	R$ 50	R$ 0	R$ 150

Leia-se linha por linha. Na Operação 1, a indústria A vende por R$ 100 e destaca R$ 50. O prestador B paga R$ 150, mas registra R$ 50 de crédito; o seu custo é de R$ 100. Na Operação 2, B vende por R$ 100, porque é isso que lhe custou, destaca R$ 50, abate o crédito de R$ 50 e nada recolhe. O mesmo acontece com C e com D. Na Operação 4, o consumidor F paga R$ 150 e não tem crédito, porque não tem operação seguinte. Nele, e só nele, o imposto se fixa.

O consumidor paga R$ 150, e não R$ 213. Com um imposto de 50%, mais alto do que qualquer alíquota do sistema herdado, o preço final é R$ 63 menor. A carga é de 50%, exatamente a alíquota que a lei anuncia, e está escrita na nota.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 6. O mesmo caso nos dois sistemas: R$ 100, quatro operações, nenhum lucro

	Sistema ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI	Imposto não cumulativo de 50%
Alíquotas anunciadas pela lei	40% na indústria e 10% nos serviços	50% para todos
Preço pago pelo consumidor	R$ 213	R$ 150
Carga efetiva sobre o valor de R$ 100	113%	50%
Quem sabe quanto há de imposto no preço	Ninguém	Todos: o valor está na nota
Imposto que segue embutido na exportação	Até R$ 113	Zero: o exportador recupera o crédito
Compra do poder público	R$ 213, sem identificar o tributo	R$ 150, dos quais R$ 50 voltam aos cofres públicos
Diferença entre comprar de terceiros e produzir em casa	Comprar de terceiros custa mais	Indiferente: o crédito neutraliza o imposto

O canto superior direito do quadro original também muda. O agente que exporta não destaca imposto na venda ao exterior e recupera, em dinheiro, o crédito de R$ 50 que pagou na compra: o produto sai do porto por R$ 100, sem resíduo algum. E o poder público que compra do prestador D paga R$ 150, dos quais R$ 50 são tributo identificado que retorna aos cofres públicos, em vez de pagar R$ 213 sem saber quanto disso é imposto sobre imposto.

A comparação revela ainda o número mais incômodo deste item. Para arrecadar, nesta cadeia, os mesmos R$ 113 que o sistema herdado extraía do consumidor, um imposto não cumulativo precisaria de uma alíquota de 113%. As alíquotas modestas de 40% e de 10% escondiam uma carga que nenhum legislador teria coragem de escrever na lei. **Tese do autor.** A cascata não era apenas um imposto mais caro. Era um imposto que dizia um número e cobrava outro, e por isso nunca precisou ser defendido em público.

Uma advertência de método, para que o exemplo não prove mais do que pode. O modelo concentra todo o valor na primeira operação e não admite lucro em nenhuma etapa, para isolar o efeito do desenho. Na economia real, cada etapa acrescenta valor, e a carga efetiva da cascata varia com a extensão da cadeia e com a mistura de bens e serviços. O que não varia é a lição: no imposto não cumulativo, a carga final é a alíquota aplicada ao preço final, qualquer que seja o número de etapas; na cascata, ela depende de quantas mãos o produto atravessa, e ninguém sabe quantas foram.

5.8 Por que o debate sobre a alíquota engana

Os dois quadros, lado a lado, desmontam o modo como o país discute a reforma. A pergunta que domina a imprensa, os seminários e boa parte das petições é: qual é a alíquota? A pergunta está errada, e os quadros mostram por quê.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

No primeiro quadro, a lei anunciava 40% para a indústria e 10% para os serviços. Ninguém, em sessenta anos, saiu às ruas contra essas alíquotas. O consumidor pagou 113%. No segundo, a lei anuncia 50% para todos, um número que provocaria manchetes e protestos. O consumidor paga 50%. A alíquota mais alta produz o preço mais baixo. Quem compara os números da lei, e não os preços, conclui exatamente o contrário da verdade.

O engano tem três camadas, e cada uma delas apareceu neste item.

A primeira é a régua. Uma alíquota calculada por dentro e uma alíquota calculada por fora não medem a mesma coisa. Um ICMS de 18% por dentro é uma carga de 21,95% sobre o preço sem o imposto. Comparar os 18% do ICMS com a alíquota de um imposto calculado por fora é comparar centímetros com polegadas.

A segunda é a base. Uma alíquota aplicada sobre o preço inteiro, sem crédito, e uma alíquota aplicada apenas sobre o valor que cada etapa acrescenta não medem a mesma coisa. Os 3,65% do PIS/Cofins cumulativo, ao longo de cinco etapas, viraram 20,43%. A alíquota de um tributo cumulativo não diz quanto se paga; diz apenas quanto se paga em cada passo, e o número de passos ninguém controla.

A terceira é a visibilidade. No sistema herdado, a carga era o resultado invisível de leis que não conversavam entre si. No imposto não cumulativo, a carga é a alíquota, e a alíquota está na nota. O número que aparece assusta mais do que o número que se esconde, ainda que seja menor.

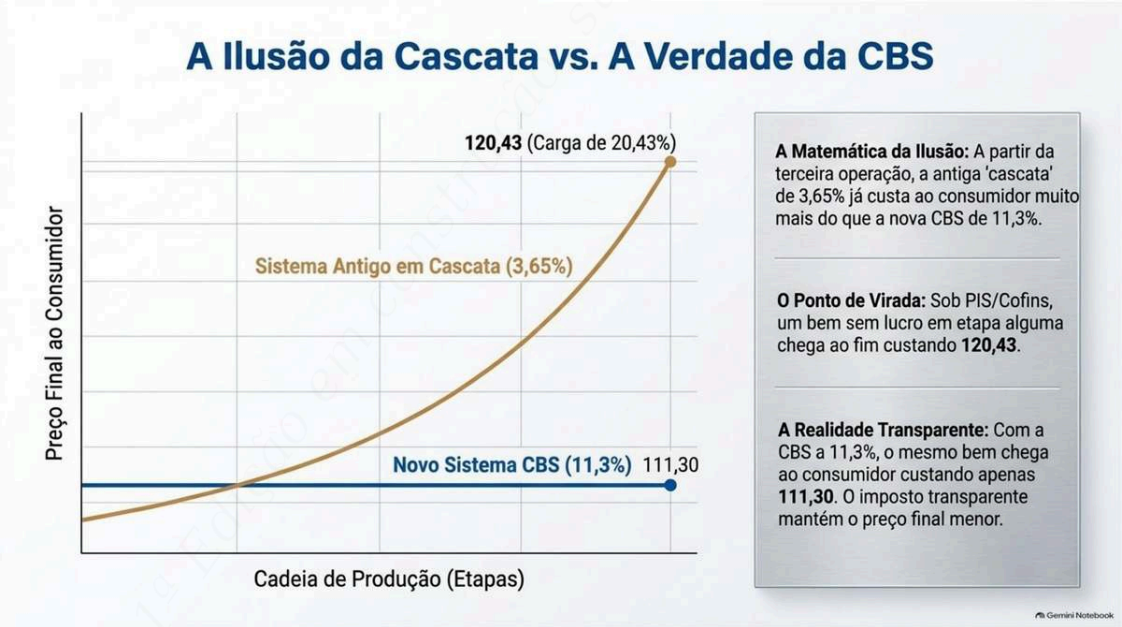


Figura 11. A ilusão da cascata e a verdade do imposto não cumulativo: a partir da terceira operação, o PIS/Cofins cumulativo de 3,65% já custa ao consumidor mais do que uma CBS de 11,3% calculada por fora e com crédito pleno.

O quadro acima, que apresentei à indústria, leva a comparação para o caso real. A curva sobe a cada etapa: é o PIS/Cofins cumulativo de 3,65%, calculado por dentro, que chega a R$ 120,43 ao fim de cinco operações. A reta é horizontal: é uma CBS de 11,3%, por fora e com crédito pleno, que chega ao consumidor por R$ 111,30,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

qualquer que seja o número de etapas. As duas linhas se cruzam na altura da terceira operação. Dali em diante, a alíquota três vezes menor produz o preço maior.

Quadro 7. As três ilusões do debate sobre a alíquota

Ilusão	O que se compara	O que se deveria comparar
A da régua	Alíquotas por dentro com alíquotas por fora	A carga sobre o preço sem o imposto: o ICMS de 18% é 21,95%
A da base	A alíquota de cada etapa de um tributo cumulativo com a alíquota de um imposto não cumulativo	O preço final ao consumidor: 3,65% em cinco etapas viram 20,43%; 40% e 10% em quatro etapas viram 113%
A da visibilidade	O número escrito na nota com o número que nunca apareceu	A arrecadação em proporção do PIB, que o art. 130 do ADCT manda manter

A conclusão é jurídica, e não apenas econômica. O debate sobre a alíquota pergunta pelo instrumento; a Constituição pergunta pela carga. A Emenda 132 não fixou a alíquota. Fixou a carga: as alíquotas de referência devem ser calibradas para arrecadar o mesmo que os tributos extintos arrecadavam, em proporção do PIB, e devem cair se a arrecadação superar a média histórica. O juiz que receber a alegação de que a nova alíquota aumentou o tributo deve fazer a pergunta certa: aumentou a carga, medida como a Constituição manda medir? A alíquota pode parecer maior. O preço pode ser menor. É o que mostram os dois quadros.

Foi para responder a essa confusão, no dia em que o Tribunal de Contas da União divulgou a alíquota de referência da CBS, que escrevi o artigo reproduzido a seguir.

5.9 O artigo: “11,3% não é tributo: é transparência”

Reproduzo, na íntegra, o artigo publicado no Portal da Reforma Tributária em 31 de outubro de 2026.[72]

> **11,3% não é tributo: é transparência**

O número assustou. Em 28 de outubro, o Tribunal de Contas da União calculou em 11,3% a alíquota de referência da CBS para 2027, acima dos 9,21% que o Comitê Gestor do IBS havia estimado em julho.[73] A manchete fez o resto: somada ao IBS projetado, a carga do novo IVA chegaria perto de 30%, acima do gatilho de 26,5% da Lei Complementar 214. Leio o mesmo número de outro modo. Os 11,3% não são tributo novo; são transparência.

Amilcare Puviani descreveu, em 1903, a ilusão financeira: o Estado arrecada mais, e com menos resistência, quando o contribuinte não percebe o que paga.[74] O sistema que a Emenda Constitucional 132 mandou extinguir foi a obra-prima dessa ilusão:

[72] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 11,3% não é tributo: é transparência. *Portal da Reforma Tributária*, 31 out. 2026. O artigo está também reproduzido em outro Título desta apostila. Nesta transcrição, corrigi um erro de digitação do original (“mais vale”, e não “mas vale”).

[73] Agência Senado, 28.10.2026; IstoÉ Dinheiro.

[74] PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tributo calculado por dentro, cascata de créditos negados, benefícios escondidos no balcão da guerra fiscal. A CBS faz o caminho inverso: não inventa carga; mostra a que já existia. Quem se assusta com o número está vendo, pela primeira vez, o que sempre pagou: mais vale uma verdadeira tristeza do que uma falsa alegria!

1. A meta define a alíquota, e não o contrário

No nosso IVA, não é a alíquota que determina a arrecadação; é a meta de arrecadação que determina a alíquota. O art. 130 do ADCT manda que a receita da União com a CBS e o Imposto Seletivo seja equivalente à dos tributos que eles substituem. O TCU seguiu o comando à risca: calibrou a CBS para manter a arrecadação federal em 4,9861% do PIB, a média de 2012 a 2021, e declarou que não buscou "a maior arrecadação possível nem a menor alíquota imaginável", mas o percentual que assegura a equivalência exigida pela Constituição.[75] Os 11,3% não são escolha de governo; são o resultado de uma conta cuja meta a Constituição fixou.

Há ainda uma mudança de régua. O PIS e a Cofins não cumulativos somam 9,25%, calculados sobre uma base que inclui os próprios tributos; medida por fora, essa mesma alíquota passa de 10%. O ICMS de 18% é, na verdade, de 21,95%; o de 25% sobre energia e telecomunicações chega a 33,33%.[76] Isaias Coelho ensinou que o cálculo por dentro não tem outra explicação plausível senão criar a percepção de que a alíquota é menor do que é.[77] A CBS mede tudo com a régua honesta, por fora, e destaca o valor na nota fiscal. O número não cresceu; mudou a régua. E a régua nova não mente.

Tanto é assim que a própria Constituição dispensa a anterioridade. O art. 130, § 1º, do ADCT manda fixar as alíquotas de referência no ano anterior ao de sua vigência, sem aplicação da anterioridade nonagesimal do art. 150, III, "c". A anterioridade existe para proteger o contribuinte contra a surpresa do aumento de tributo. Se o constituinte a afastou, é porque não há aumento: a resolução do Senado não cria carga, apenas revela a alíquota necessária para arrecadar o que já pagamos de PIS e Cofins, oculto nos preços de bens e serviços ao consumidor final. Quem não aumenta não precisa avisar; quem apenas mostra não surpreende.

2. O que pesa nos 11,3%

A alíquota também é alta, e convém dizer por quê. Ela carrega o preço de escolhas que o Congresso fez às claras. Só a desoneração da Cesta Básica elevou a alíquota padrão da CBS em cerca de 2,7 pontos percentuais.[78] Cada exceção é paga pela alíquota de todos os demais. No sistema antigo, essa conta se diluía na cascata e ninguém sabia quanto custava; agora ela tem número e tem endereço. A magnitude reflete, também, um Imposto Seletivo que nasceu desidratado. A calibragem da CBS toma como referência a receita média do IPI, de cerca de R$ 115 bilhões, e o Seletivo absorverá, no máximo, R$ 40 bilhões desse total. Tudo o que ele não absorve é

[75] Poder360; CNN Brasil.

[76] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, p. 400-401, com os cálculos de Isaias Coelho.

[77] COELHO, Isaias. Ofuscação tributária: cálculo do ICMS "por dentro" é indefensável. *Consultor Jurídico*, 8 ago. 2013.

[78] Relatório do TCU, conforme Poder360.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

transferido para as costas da CBS. Só isso responde por mais de um ponto percentual da alíquota.

Não vejo nisso um defeito. Sempre sustentei que o Seletivo deve alcançar apenas fumo e bebidas alcoólicas, para repor a arrecadação que esses produtos já geravam, nem mais nem menos. A receita do IPI que migra para a CBS deixa de ser imposto oculto sobre a indústria e passa a ser tributo por fora, com crédito pleno e destaque na nota. A carga muda de lugar e ganha luz. Louis Brandeis escreveu que a luz do sol é o melhor dos desinfetantes.[79] No direito tributário, é também a melhor das travas.

3. Para quem o número importa

Para a empresa que compra e vende a outras empresas, a alíquota é quase indiferente. Ela paga 11,3% na compra e credita 11,3% na venda; com o split payment, o crédito nasce no pagamento e o ressarcimento tem prazo. O tributo deixa de ser custo. É o que a não cumulatividade plena do art. 156-A, § 1º, VIII, significa na prática: na cadeia produtiva, o número passa; não fica.

O número importa para quem está no fim da cadeia: o cidadão. É ele quem suporta a CBS destacada na nota e é ele quem, com esse número na mão, vota. A Constituição deu ao contribuinte a informação que o sistema antigo lhe negava, e o art. 145, § 3º, fez da transparência um princípio. Quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota. Esse é o sentido político dos 11,3%: pela primeira vez, a carga sobre o consumo tem um número que o eleitor pode cobrar.

4. O IBS não é o dobro da CBS

A tentação seguinte é multiplicar por dois e concluir que o IBS será de 22,6%. Não dá para calcular a alíquota do IBS como o dobro da CBS, por duas razões. A primeira é que a arrecadação do Seletivo crescerá até 2033, com a incorporação do diferencial de alíquota do ICMS sobre fumo e bebidas. A segunda é que a arrecadação de combustíveis no IBS é bem mais que o dobro da arrecadação de combustíveis na CBS, o que significa que uma parcela maior da receita do IBS não está vinculada à alíquota.

Numa conta simples, a alíquota do IBS seria de 18,7%, tomando como base os 11,3% da CBS. E a própria CBS, em 2033, cairia para 10,2% se toda a diferença de alíquota do ICMS sobre fumo e bebidas for repassada ao Seletivo. Há, porém, muita incerteza, sobretudo sobre o Seletivo, do qual ainda pouco se sabe. E a alíquota do IBS não será derivada da alíquota da CBS: será calculada sobre uma base já conhecida, revelada pela própria CBS a partir de 2027.

Se a conta errar para mais, todos ficaremos contentes com a redução da alíquota mais adiante. É o que garante o art. 130 do ADCT: se a receita de 2027 e 2028 superar a média histórica em proporção do PIB, a alíquota da CBS terá de cair em 2030. A Constituição pôs teto na carga, não na alíquota. O número pode oscilar; a carga, não.

5. Gatilho não é teto

Convém distinguir dois limites que a imprensa confunde. O gatilho dos 26,5% está na lei: o art. 475, § 11, da Lei Complementar 214 obriga o Executivo a propor medidas de redução quando a soma das alíquotas de referência ultrapassar esse patamar. É

[79] BRANDEIS, Louis D. *Other people's money and how the bankers use it*. New York: Stokes, 1914.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

gatilho político: o Executivo propõe, o Congresso decide. O teto do art. 130 do ADCT está na Constituição: compara a receita efetiva, em proporção do PIB, com a média histórica, e impõe a redução automática da alíquota em 2030 e em 2035. Um mede alíquota; o outro mede carga. Com a soma perto de 30%, o gatilho já disparou no debate; o teto, até aqui, está sendo cumprido.*

A distinção importa porque desloca o risco. Com um IVA neutro, por fora e com teto constitucional, a pressão por mais tributo não nasce do IVA; nasce do gasto sem governança. Teto de receita sem governança da despesa é dique de uma margem só: a água que não passa pelo IVA contorna pelo Imposto Seletivo, pelo IOF ou pelo Imposto de Renda. Por isso a outra face da moeda, o orçamento, precisa entrar no debate de 2027.

6. Por que 2027?

Por que 2027? Porque, nesse ano, quatro janelas se abrem ao mesmo tempo, e essa combinação não se repetirá. A janela empírica: a CBS entra em vigor plena e a reforma vira dado. A janela da garantia: a arrecadação de 2027 e 2028 mede o teto constitucional da carga. A janela política: é o primeiro ano de mandato e de legislatura. E a janela orçamentária: em 2027, o Executivo elabora o Plano Plurianual que organizará a despesa de todo o mandato.

O ano de 2027 é, assim, o laboratório da neutralidade. Cada real arrecadado entra na conta que decidirá, em 2030, se a promessa de não aumentar a carga foi cumprida. Por isso, a transparência dos 11,3% não é detalhe técnico: é a condição para que a sociedade acompanhe, em tempo real, se o pacto de 2023 está sendo honrado.

7. A missão de 2027

O número revela, também, o que ainda precisa ser corrigido. Parte do peso não vem da Constituição, mas de carcaças do sistema de 1965 que sobreviveram na regulamentação. Identificamos oito correções. Na Lei Complementar 214: excluir expressamente o IBS e a CBS da base do ICMS e do ISS; limitar o reequilíbrio dos contratos aos resíduos da transição; fixar em lei o calendário do split payment; tratar o uso e consumo pessoal pela destinação efetiva; restringir o Imposto Seletivo e torná-lo visível ao consumidor; e usar o valor de mercado só como regra antiabuso. Na Lei Complementar 227: dar ao contencioso do IBS e da CBS uma única resposta e substituir o paradigma do crime pelo da cooperação nas multas. Propomos três agendas perante o Congresso Nacional. No primeiro semestre de 2027, o que custa dinheiro já: a base do ICMS e do ISS, o reequilíbrio contratual e o calendário do split payment. No segundo semestre, o que gera litígio: uso e consumo pessoal, valor de mercado, contencioso e multas, com base nos primeiros dados da CBS. E até 2029, o que pressiona a carga: o Imposto Seletivo e a conversão do gatilho dos 26,5% em obrigação de reduzir. Cada agenda deverá surgir na forma de projeto de lei complementar de iniciativa da sociedade, diálogo com o Comitê Gestor, a Receita Federal e as entidades parceiras.

A Emenda Constitucional 132 decretou o fim do sistema de 1965, mas a regulamentação ainda guarda algumas de suas carcaças. Corrigi-las em 2027 não é reabrir a reforma: é cumpri-la. Quem deixa o resíduo para depois descobre que, no

* Do autor: "11,3% não é tributo: é transparência" (Portal da Reforma Tributária, 31 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

direito tributário brasileiro, o depois costuma durar sessenta anos. Em 2027, queremos que o Brasil faça, ao mesmo tempo, as duas perguntas: de onde vem o dinheiro e para onde ele vai.

Isto é cidadania fiscal para 2027. Ano estratégico e decisivo, em que a reforma tributária sai do papel e vira arrecadação real. É o momento de consolidá-la, de garantir que a transição não aumente a carga tributária e de abrir o debate sobre a governança do orçamento público. O número que assusta é o mesmo que liberta: 11,3% não é tributo; é transparência.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

5.10 Onde nasce a cascata: as fontes no direito positivo

A cascata não era um acidente da prática. Tinha fontes normativas identificáveis, e a principal estava na própria Constituição. O art. 155, § 2º, prometia a não cumulatividade do ICMS e, no inciso seguinte, a desfazia.

> **CF, art. 155, § 2º.** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
>
> II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
>
> a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
>
> b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Leia-se o inciso II com a fórmula do item 5.1 na mão. Uma isenção no meio da cadeia não desonera ninguém: anula o crédito de quem a recebe, interrompe a compensação e faz a cascata recomeçar na etapa seguinte. O benefício concedido em uma etapa é cobrado, com juros compostos, nas etapas posteriores.

Ao lado dessa fonte constitucional, a cascata tinha pelo menos outras oito. O quadro as reúne.

Texto da 1ª Edição

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 8. As nove fontes da cascata no sistema ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI

Mecanismo	Onde estava	Como gerava cascata
1. Tributo cumulativo por natureza	ISS; PIS/Cofins no regime cumulativo	Incidência sobre o preço inteiro, sem crédito de nada do que se pagou antes
2. Cumulatividade cruzada	Entre ICMS, IPI, ISS e PIS/Cofins	O tributo de um ente não gera crédito no tributo de outro: o ISS pago pelo industrial não abate o seu ICMS
3. Crédito físico	ICMS e IPI	Só o insumo incorporado ao produto dava crédito; serviços e despesas gerais da atividade, não
4. Uso e consumo e ativo imobilizado	Lei Complementar 87/1996	O crédito de uso e consumo foi adiado por sucessivas leis complementares; o do ativo, parcelado em 48 meses
5. Estorno por isenção	CF, art. 155, § 2º, II	A isenção no meio da cadeia anulava o crédito anterior e reiniciava a cascata
6. Créditos acumulados não devolvidos	ICMS na exportação e nas operações interestaduais	O crédito reconhecido e não pago virava custo de quem o acumulava
7. Tributo na base de tributo	Cálculo por dentro (CF, art. 155, § 2º, XII, i); ICMS na base do PIS/Cofins até o Tema 69	Imposto sobre imposto dentro da mesma operação
8. Substituição tributária	ICMS-ST com margem de valor agregado presumida	Base antecipada e estimada, sem relação necessária com o preço real; economicamente próxima de um tributo cumulativo
9. Regimes simplificados sem crédito pleno	Simples Nacional	O adquirente só recuperava o pouco que o optante recolhia; o resto ficava embutido no preço

Cada linha do quadro corresponde a uma família de processos que o juiz conhece. A primeira e a segunda alimentaram o conflito entre ICMS e ISS. A terceira e a quarta, a disputa sobre o que é insumo. A quinta e a sexta, os pedidos de ressarcimento de crédito acumulado. A sétima, as teses de exclusão de tributo da base de outro. A oitava, as ações sobre a base presumida da substituição tributária.

5.11 A cascata dentro da empresa: produzir ou comprar

A cascata não muda apenas o preço. Muda a decisão de quem produz. Um exemplo simples mostra o mecanismo.

A indústria C precisa de um serviço de manutenção cujo custo, sem tributo, é de R$ 100. Tem duas alternativas. Pode contratar uma empresa especializada. Pode montar uma equipe própria.

Se contratar, o prestador recolhe ISS, digamos de 5%, e PIS/Cofins do regime cumulativo, de 3,65%, ambos sobre o preço. Para receber R$ 100 líquidos, cobra

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cerca de R$ 109,47.[80] A indústria C não recupera nada desse tributo no seu ICMS nem no seu IPI, porque o ISS é de outro ente e o serviço não se incorpora fisicamente ao produto. Os R$ 9,47 tornam-se custo de C. E sobre esse custo, embutido no preço de venda, incidirão o ICMS, o IPI e o PIS/Cofins da própria C.

Se montar a equipe própria, paga salários e materiais, e a manutenção não passa por nenhuma operação tributada. Os R$ 9,47 desaparecem, e com eles o tributo que incidiria sobre eles na etapa seguinte.

A conclusão é perversa. O sistema premiava a indústria que fazia tudo dentro de casa, ainda que fizesse pior, e punia a que comprava de quem fazia melhor. A especialização, que Smith pôs no primeiro capítulo de *A riqueza das nações* como a fonte da riqueza, era tributada como se fosse um luxo.[81] Sérgio Gobetti registra o efeito: as empresas são induzidas a internalizar atividades produtivas para economizar tributo, em vez de se organizar em cadeias de fornecedores mais eficientes.[82]

5.12 A cascata nos tribunais

O Poder Judiciário foi, durante décadas, o lugar onde a cascata era discutida aos pedaços. Cada fonte do quadro anterior gerou a sua tese, e cada tese foi decidida em separado, sem que o mecanismo inteiro jamais estivesse em julgamento.

Dois exemplos bastam. No Tema 69, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.[83] A decisão retirou da cadeia uma das camadas de tributo sobre tributo, com impacto estimado em R$ 258,3 bilhões.[84] No Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumo para o PIS/Cofins não cumulativo foi fixado pelos critérios de essencialidade e relevância, depois de anos de restrições administrativas que reduziam o crédito ao modelo físico do IPI.[85] Em ambos os casos, os tribunais corrigiram um sintoma. A causa, a cumulatividade estrutural, continuou intacta, e a tese seguinte já estava a caminho.

É a razão pela qual afirmei, no item 1, que o contencioso tributário brasileiro nasceu da Constituição. A cascata não era uma ilegalidade a ser corrigida caso a caso. Era o próprio desenho.

5.13 O que a cascata fez com a economia

A cascata deformou as empresas antes de deformar os preços. Quem compra de terceiros recebe, embutido no custo, tributo sobre tributo. Quem produz tudo dentro de casa não recebe. O sistema premiava a verticalização e punia a especialização.

---

[80] O cálculo supõe prestador no regime cumulativo do PIS/Cofins e ISS de 5%, ambos incidentes sobre o preço total: $100 \div (1 - 0{,}0865) \approx 109{,}47$. A finalidade é ilustrar o mecanismo; a carga concreta varia com o Município, o regime do prestador e o enquadramento do serviço.

[81] WN I.i. A divisão do trabalho é o tema de abertura da obra.

[82] AC, Sérgio Gobetti, p. 211.

[83] STF, RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.

[84] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, citando a PGFN, p. 541.

[85] STJ, REsp 1.221.170/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.02.2018.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Empresas internalizavam atividades em que eram ineficientes apenas para economizar imposto.

Deformou também a geografia. Fábricas foram instaladas a milhares de quilômetros dos seus mercados porque o benefício fiscal compensava o frete. A carga circulava pelo país para colher crédito presumido. Era a logística do imposto, e não a do produto.

E deformou o direito. Como cada tributo tinha a sua lógica, a sua lista e o seu ente, cada fronteira entre eles virou um tema de repercussão geral. Mercadoria ou serviço. Insumo ou uso e consumo. Industrialização ou prestação. Receita ou faturamento. O contencioso tributário brasileiro não nasceu da má-fé dos contribuintes nem do excesso do Fisco. Nasceu do desenho.

5.14 Quem paga a cascata, e quem a vê

As empresas não pagam a cascata: repassam. Cada uma recolhe o tributo da sua operação, incorpora ao custo o tributo das etapas anteriores que não consegue recuperar e transfere tudo ao preço. Quem paga é o consumidor final.

O drama do sistema herdado não é quem paga. É quem vê: ninguém. O consumidor não vê quanto há de imposto no preço. A empresa só enxerga a sua própria operação, a alíquota que aplica na saída e o crédito que toma na entrada, e não o tributo que se acumulou nas etapas anteriores. Nem o Estado sabe, porque a carga resulta da interação de leis de três entes que não conversam entre si. E, enquanto ninguém vê, o país perde: exporta tributo, tributa o investimento e premia a ineficiência.

O item seguinte organiza esses efeitos em dez deformidades.

Texto da 1ª Edição em construção — ainda não revisado

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. O diagnóstico detalhado: as dez deformidades do sistema herdado

◆

Uma lista fechada do que estava doente, com os sintomas que o juiz conhece dos autos

6.1 Seis mapas, um território

Um bom diagnóstico começa por uma lista fechada. Ao longo de dez anos, seis fontes produziram mapas diferentes do mesmo território.

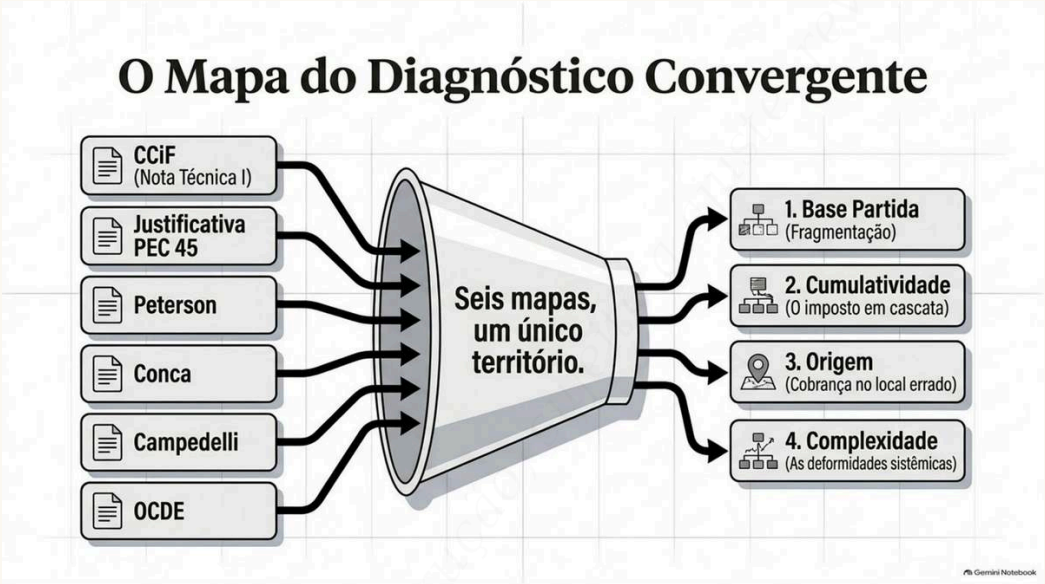


Figura 12. O mapa do diagnóstico convergente: as Notas Técnicas do CCiF, a Justificativa da PEC 45, Roni Peterson, Gabriela Conca, Laura Campedelli e a OCDE chegam aos mesmos quatro núcleos: base partida, cumulatividade, origem e complexidade.

A Nota Técnica I do Centro de Cidadania Fiscal, de julho de 2019, é a matriz. Ela identifica cinco problemas: os tributos brasileiros "(i) adotavam uma base de incidência muito fragmentada setorialmente; (ii) apresentavam uma legislação bastante complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais", (iii) eram cumulativos, (iv) restringiam o ressarcimento de créditos acumulados e (v) cobravam o ICMS na origem.[86] E cinco consequências: oneração da produção, das exportações e dos investimentos; custo de conformidade recorde; litígio e insegurança jurídica; opacidade; e ineficiência alocativa, que a nota trata como o dano principal.[87] A conclusão é seca: os tributos brasileiros sobre bens e serviços "não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos".[88]

A Justificativa da PEC 45 reorganiza o diagnóstico em três problemas, a fragmentação da base, a ausência de um tributo que seja um IVA adequado e a cobrança na origem,

[86] CCiF, NT I, p. 33; reproduzida em RTV, p. 89.

[87] CCiF, NT I, p. 34-35.

[88] CCiF, NT I, p. 35.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e em três consequências: efeitos econômicos indesejados, contencioso e custo de conformidade, falta de transparência.[89] Roni Peterson reduz a quatro: “a) fragmentação ineficiente da base tributável; b) incentivo à guerra fiscal destrutiva entre os entes federativos; c) cumulatividade estrutural; e d) complexidade estrutural”.[90] Gabriela Conca separa causas e efeitos e termina a lista de distorções com a “falta de transparência sobre o montante cobrado na cadeia e comprometimento do exercício da cidadania fiscal”.[91] Laura Campedelli aplica a matriz de Stiglitz e Rosengard e conclui que o sistema era “(i) ineficiente do ponto de vista econômico; (ii) complexa do ponto de vista operacional; (iii) rígida […]; (iv) opaca do ponto de vista político […] e (v) ineficaz do ponto de vista da promoção da justiça como equidade”.[92] Reprovado nos cinco atributos. A OCDE, enfim, aponta o tripé: fragmentação, tributação na origem e cumulatividade.[93]

Seis mapas, um território. Todos convergem em quatro núcleos: a base partida, a cumulatividade, a origem e a complexidade. O resto é consequência. Organizo o conjunto em dez deformidades, agrupadas em três famílias.

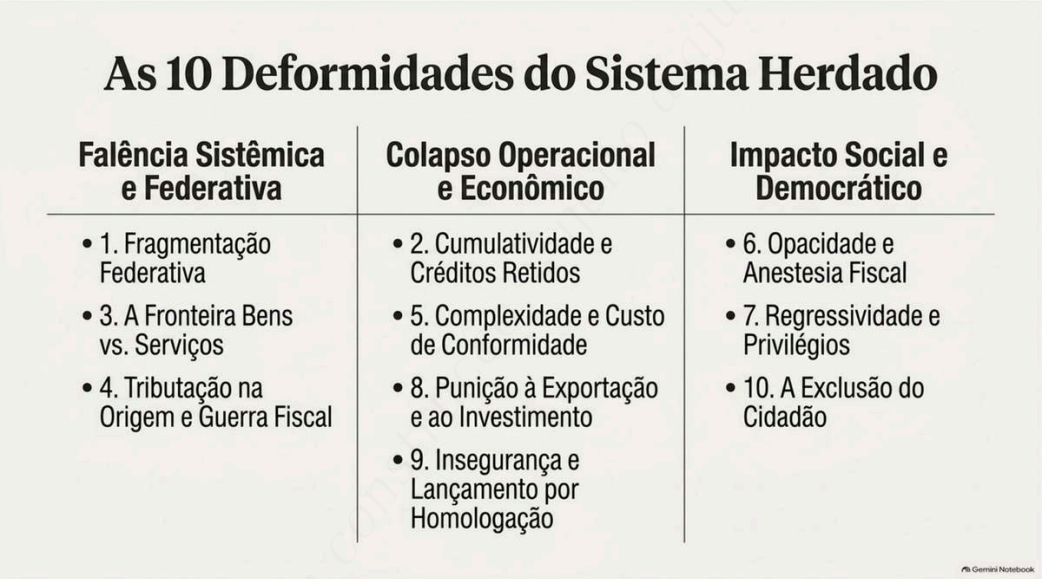


Figura 13. As dez deformidades do sistema herdado, em três famílias: falência sistêmica e federativa, colapso operacional e econômico, impacto social e democrático.

[89]CCiF, Anexo I, Justificativa da PEC 45, p. 431-433.

[90]AC, Roni Peterson, p. 197.

[91]AC, Gabriela Conca, p. 262.

[92]CAMPEDELLI, Tese, p. 174; a mesma lista em AC, Laura Campedelli, p. 173.

[93]RTV, p. 672.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.2 Primeira deformidade: a fragmentação federativa

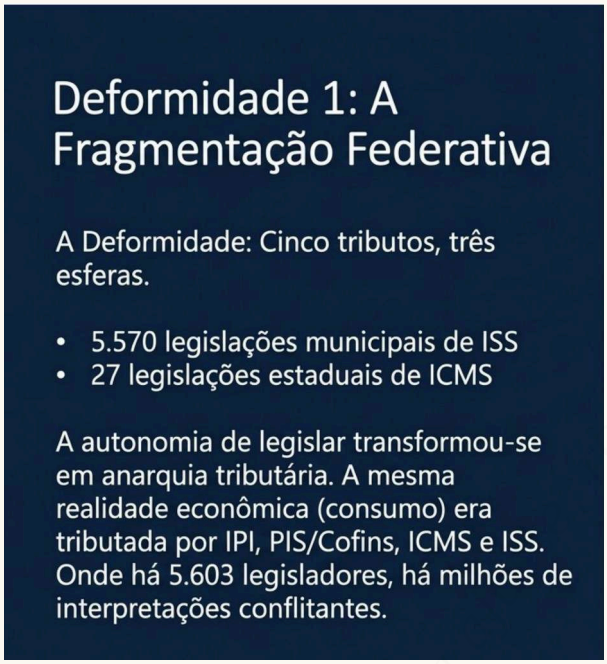


Figura 14. Deformidade 1: cinco tributos, três esferas, 5.570 legislações municipais de ISS e 27 legislações estaduais de ICMS.

A mesma realidade econômica, o consumo, era tributada por cinco tributos de três esferas: o IPI e o PIS/Cofins da União, o ICMS de vinte e sete Estados e o ISS de cerca de 5.570 Municípios. “O Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas.”[94] Cada ente legislava sobre a sua fração: “27 legislações estaduais do ICMS e 5570 legislações municipais do ISS”.[95]

A autonomia virou o seu contrário. “A autonomia ‘formal’ de legislar transformou-se, na prática, em uma anarquia tributária que sequestrou a capacidade de gestão dos próprios prefeitos e governadores.”[96] A frase que resume: “Onde há 5.603 legisladores, há milhões de interpretações conflitantes.”[97] O modelo “criou feudos burocráticos, em que cada ente federativo passou a zelar pelo seu ‘pedaço’”.[98]

Rogério Gallo nomeia o efeito econômico, a “cumulatividade cruzada”, que “decorre naturalmente da impossibilidade de o contribuinte compensar tributos de natureza e competências distintas”. E faz o balanço: “O resultado entregue pelo constituinte de 1988, após 35 (trinta e cinco) anos, foi um sistema extremamente complexo, litigioso e com custos de transação notavelmente onerosos.”[99]

Duas deformidades derivadas completam o quadro. A primeira é a rigidez orçamentária: de cada R$ 100 de ICMS, “apenas R$ 47,25 estão disponíveis para livre

[94] CCiF, NT I, p. 33.

[95] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 146.

[96] RTV, p. 66.

[97] RTV, p. 67.

[98] RTV, p. 73.

[99] AC, Rogério Gallo, p. 129-130.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aplicação pelo estado", e "o excesso de vinculações de receita contribui também para o excesso de benefícios tributários no país".[100] A segunda é a cota-parte municipal do ICMS distribuída pelo valor adicionado, que "gera grandes distorções distributivas".[101] Gobetti mede a desigualdade: em Goiás, a receita per capita de ICMS e de ISS entre Municípios chega a diferir mais de cento e vinte vezes.[102]

6.3 Segunda deformidade: o falso IVA e a cumulatividade

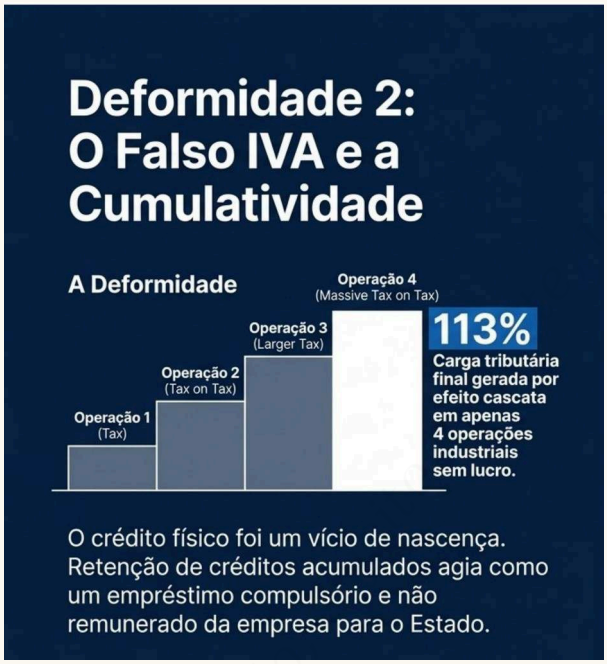


Figura 15. Deformidade 2: o falso IVA. Em quatro operações industriais sem lucro, o efeito cascata produz carga final de 113%.

Os tributos chamados não cumulativos eram cumulativos na prática. Havia "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)".[103] A Justificativa da PEC 45 detalha tributo por tributo: "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." E o IPI "tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso".[104]

O crédito físico foi o vício de nascença. Isaias Coelho: "O sistema de crédito físico, além de irracional, prestava-se a múltiplas interpretações, o que gerava muitas disputas administrativas e judiciais."[105] Daniel Peixoto chama o ICMS da Lei

[100] CCiF, NT I, p. 47.

[101] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.

[102] AC, Sérgio Gobetti, p. 212 e 216.

[103] CCiF, NT I, p. 33.

[104] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 431-432.

[105] AC, Isaias Coelho, p. 157.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Complementar 87/1996 de “creditamento financeiro frustrado”.[106] O PIS/Cofins não cumulativo de 2002 a 2004 foi “uma mudança muito tímida, imperfeita e que se aplicou apenas sobre uma parte da base de produção”.[107] A Receita Federal ainda restringiu o conceito de insumo, o que “resultou em grande contencioso”.[108]

A fragmentação impedia que os créditos se comunicassem: “débitos de ISS não geram créditos de ICMS e vice-versa”.[109] E os créditos acumulados não voltavam. “O crédito acumulado é dinheiro do contribuinte retido indevidamente pelo Estado.”[110] Isaias Coelho dá o nome técnico: “A demora na devolução dos saldos credores do IVA funciona como empréstimo informal, de regra não remunerado, da empresa credora ao tesouro público.”[111] O ICMS interestadual explica a resistência: o Estado de destino “não tem qualquer interesse em reconhecer e devolver esse crédito, ainda mais diante de cenário de guerra fiscal entre os estados”.[112]

O efeito econômico é a cascata do item 5. E a cascata deforma a empresa: “as empresas são induzidas a internalizar atividades produtivas e assim economizar no pagamento de impostos, ao invés de se organizar em arranjos produtivos com cadeias de fornecedores mais eficientes”.[113]

6.4 Terceira deformidade: a fronteira artificial entre bens e serviços



Figura 16. Deformidade 3: a fronteira artificial entre mercadoria (ICMS) e serviço (ISS), que a economia digital desmanchou.

[106] AC, Daniel Peixoto, p. 368.

[107] AC, Sérgio Gobetti, p. 210.

[108] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.

[109] CCiF, NT I, p. 35.

[110] RTV, p. 102.

[111] AC, Isaias Coelho, p. 161.

[112] CCiF, NT XII, p. 177.

[113] AC, Sérgio Gobetti, p. 211.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

“Uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida.”[114] Mercadoria e obrigação de dar ficavam com o ICMS. Serviço e obrigação de fazer, com o ISS. Produto industrializado, com o IPI. Receita, com o PIS/Cofins.

Na economia digital a fronteira desmoronou. Laura Campedelli: “Tanto o ICMS como o ISS tornaram-se impostos obsoletos para incidir sobre esses produtos, que são verdadeiros híbridos entre mercadorias e serviços.”[115] A zona cinzenta virou fonte permanente de litígio. Gobetti: “Essa zona cinzenta tem ampliado a fonte de contencioso administrativo e jurídico sobre o que é base do ICMS e o que é do ISS.”[116] Paulo Caliendo: manter o sistema “significava manter-se a elevada litigiosidade pelo conflito de competências entre ISS e ICMS, tal como tem ocorrido em dezenas de casos no STF”.[117] Rodrigo Frota resume a dúvida que atravessou seis décadas: desde 1965, o sujeito passivo “pode ter dúvidas sobre a incidência de ICM / ICMS ou de ISS […] ou sobre o sujeito ativo do ICMS ou do ISS”.[118]

O PIS/Cofins tem deformidade própria: ao migrar “da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda”.[119] E a incidência só sobre pessoas jurídicas “também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas”.[120]

O Brasil estava sozinho nessa escolha. “O Brasil é o último país do mundo com relevância econômica que ainda possui tributos distintos para bens e para serviços.”[121]

[114] CCiF, NT III, p. 66.

[115] CAMPEDELLI, Tese, p. 84.

[116] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.

[117] AC, Paulo Caliendo, p. 108.

[118] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.

[119] CCiF, NT III, p. 66.

[120] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.

[121] CCiF, NT XVII, p. 330.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.5 Quarta deformidade: a tributação na origem e a guerra fiscal

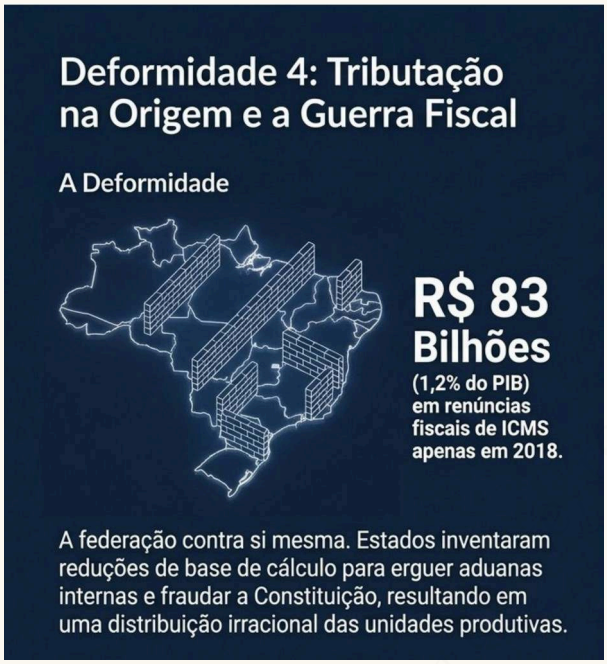


Figura 17. Deformidade 4: a federação contra si mesma. R$ 83 bilhões (1,2% do PIB) em renúncias de ICMS apenas em 2018.

O ICMS era devido, em grande parte, na origem das operações interestaduais, e o ISS no estabelecimento do prestador. A cobrança na origem "abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras".[122] Gobetti mostra o isolamento: o Brasil "é o único país relevante no cenário internacional que ainda adota o princípio da origem na tributação das transações interestaduais".[123]

A guerra generalizou-se e deixou de produzir vencedores. "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."[124] Reginaldo Lopes: "Se antes alguns entes federados ganhavam, hoje, todos perdem."[125] O resultado é uma "distribuição regional das unidades produtivas irracional e pouco eficiente".[126] A renúncia de ICMS chegou a R$ 83 bilhões em 2018, 1,2% do PIB.[127]

Em *ICMS Guerra Fiscal* mostrei que a guerra é, antes de tudo, uma manipulação jurídica. "A guerra fiscal entre os Estados é uma prática que usa o direito, a imprecisão dos conceitos jurídicos e o caminho do contencioso tributário para conceder privilégios sem transparência."[128] Os Estados inventaram a redução de base de cálculo "justamente, para escapar do regime jurídico exigido pela 'isenção' e 'não-

[122]CCiF, NT I, p. 33.

[123]AC, Sérgio Gobetti, p. 210.

[124]CCiF, NT I, p. 42; RTV, p. 87.

[125]AC, Reginaldo Lopes, p. 123.

[126]RTV, p. 87.

[127]CCiF, NT XI, p. 147.

[128]ICMS-GF, p. 19.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

incidência’”.[129] E ergueram aduanas internas: quando o Rio Grande do Sul reduz a carga interna para 7%, abaixo dos 12% interestaduais, cria “uma barreira alfandegária de 5% exclusivamente para as operações interestaduais”.[130] O Confaz, que deveria coordenar, foi esvaziado pelos convênios autorizativos.[131]

A guerra também é municipal, e pior. “A tributação dos serviços pelo princípio da origem gera uma guerra fiscal ainda mais perniciosa do que a do ICMS.”[132] Cerca de 60% dos Municípios, onde vivem 25% da população, “ficam com apenas 3% do bolo arrecadado de ISS em todo país”.[133] Laura Campedelli fecha o argumento com casos concretos, do Compete-ES à Ford em Camaçari: “a guerra fiscal e a utilização de benefícios fiscais como instrumento de desenvolvimento industrial regional é uma estratégia que não funciona”.[134]

6.6 Quinta deformidade: a complexidade, o custo e o manicômio jurídico



Figura 18. Deformidade 5: 1.500 horas por ano para administrar tributos (média da OCDE: 159), 466 mil normas editadas desde 1988 e R$ 5,44 trilhões em contencioso tributário em 2019, 75% do PIB.

A legislação era “bastante complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais”.[135] Chamei-a de hipercomplexa: “O excesso de regras, resultante de tratamentos diferenciados para produtos, tipos de atividade, CNAEs e origem e destino de mercadorias provoca a hipercomplexidade do sistema e ofusca a legalidade.”[136]

[129] ICMS-GF, p. 51.

[130] ICMS-GF, p. 21.

[131] ICMS-GF, p. 22 e 115.

[132] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.

[133] AC, Sérgio Gobetti, p. 213.

[134] CAMPEDELLI, Tese, p. 94.

[135] CCiF, NT I, p. 33.

[136] RTV, p. 246.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A raiz era a alíquota múltipla. “Nós somos viciados em impostos com alíquotas múltiplas.”[137] E a regra é aritmética: “Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.”[138]

O custo de conformidade era campeão mundial. Uma empresa média gastava “cerca de 1,5 mil horas por ano para administrar o pagamento de tributos, contra 330 horas na média da América Latina & Caribe e 159 horas na média dos países de renda elevada integrantes da OCDE”, e “cerca de 60% se devem ao ICMS”.[139] A tecnologia não salvou o modelo. Os três entes criavam “regras de compliance em formatos e leiautes distintos para um mesmo dado”.[140] O SPED e a nota fiscal eletrônica apenas digitalizaram a hipercomplexidade.

O contencioso fechou o ciclo. O estoque chegou a “5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano”.[141] A origem estava no direito material: “A origem da enormidade do contencioso brasileiro reside nas patologias do atual direito material tributário do Sistema ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS, permeado por mais de 5.000 fontes do direito.”[142] Só a chamada tese do século, o ICMS na base do PIS/Cofins, teve impacto estimado de R$ 258,3 bilhões.[143] Julio de Oliveira lista “os piores recordes mundiais: litigiosidade recorde, complexidade absurda, tributos em grande número, incerteza jurídica ampla”.[144]

A complexidade não era acidente. Tinha beneficiários. “Um sistema tributário incompreensível funciona como uma reserva de mercado.”[145]

[137] CCiF, NT II, p. 56.

[138] CCiF, NT II, p. 59.

[139] CCiF, NT XI, p. 142.

[140] AC, Santi e Silvana Ricardo, p. 324, nota 2.

[141] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, p. 562.

[142] RTV, p. 624.

[143] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, citando a PGFN, p. 541.

[144] AC, Julio M. de Oliveira, p. 885.

[145] RTV, p. 74.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.7 Sexta deformidade: a opacidade e a anestesia fiscal

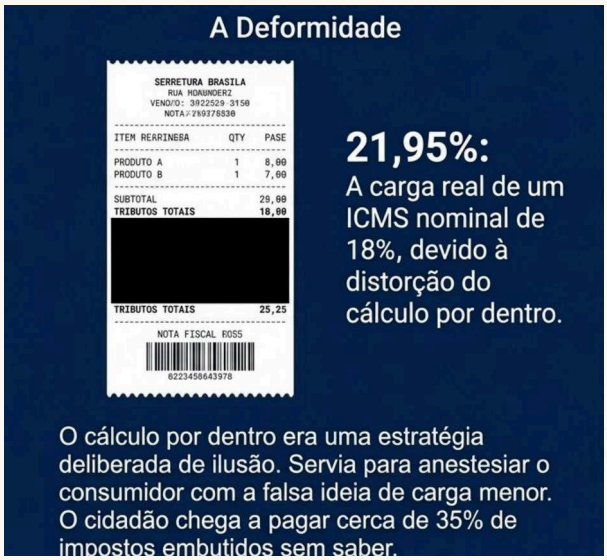


Figura 19. Deformidade 6: 21,95% é a carga real de um ICMS nominal de 18%, por efeito do cálculo por dentro. O cidadão chega a pagar cerca de 35% de tributos embutidos sem saber.

O cidadão não sabia o que pagava. Cumulatividade, 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".[146] O cálculo por dentro escondia o resto: "A incidência por dentro mascara a carga real (um ICMS de 18% nominal é, na verdade, superior a 21% real)."[147] Isaias Coelho registra que o cálculo por dentro sobrevivia em apenas dois países no mundo.[148]

Laura Campedelli recupera a categoria de Aliomar Baleeiro: o cálculo por dentro "apenas serve ao propósito de 'anestesiar' o consumidor com a falsa ideia de que a incidência tributária que ele suporta é menor".[149] E conclui: "Quando o que se discute é o lado da arrecadação, o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil é imperscrutável."[150] Em *ICMS Guerra Fiscal* registrei a dimensão deliberada: "trata-se de estratégia de ilusão e ofuscação para burlar os procedimentos de legitimação de escolha democrática e manter o público mal informado sobre o ônus tributário".[151] O resultado: "o cidadão paga 35% sem saber, espalhado em cascatas de custos".[152]

A substituição tributária agravou a opacidade. Usada de forma indiscriminada, com bases presumidas, ela "compromete em grande medida a transparência da arrecadação"[153] e, do ponto de vista econômico, está "muito mais próxima daquele de uma tributação plurifásica cumulativa".[154]

---

[146] CCiF, NT I, p. 34.

[147] RTV, p. 95.

[148] AC, Isaias Coelho, p. 157.

[149] CAMPEDELLI, Tese, p. 126.

[150] CAMPEDELLI, Tese, p. 125.

[151] ICMS-GF, p. 24.

[152] RTV, p. 72.

[153] AC, Laura Campedelli, p. 174.

[154] CAMPEDELLI, Tese, p. 100.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Isaias Coelho foi mais duro, e a dureza é a de quem conhecia o IVA de dentro: “Para esconder a malandragem oficial, a lei determina que o documento de venda ao consumidor informe o preço total da compra, sem indicar o valor do imposto.”[155]

6.8 Sétima deformidade: a regressividade e a lógica do privilégio



Figura 20. Deformidade 7: a tributação do consumo consumia quase 25% da renda dos 10% mais pobres e menos de 9% da renda dos 10% mais ricos.

O sistema cobrava mais de quem tinha menos. “Enquanto para os 10% mais pobres da população a tributação sobre o consumo representa um impacto de quase 25% de sua renda, para os 10% mais ricos esse impacto representa menos de 9%.”[156] A cesta de consumo das famílias ricas, “mais intensiva em serviços”, era “menos tributada que a cesta de consumo das famílias de menor renda (mais intensiva em mercadorias)”.[157] A divisão entre ISS e ICMS produzia esse efeito sozinha.

As desonerações gerais erravam o alvo. As famílias de maior renda “gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda”.[158] Gobetti: a seletividade pela essencialidade “foi desvirtuada pela real politik brasileira, pela guerra fiscal e também pela divisão entre ISS e ICMS”.[159]

E havia a iniquidade horizontal. “Alguns contribuintes eram forçados a arcar com um elevado ônus tributário como forma de compensar a concessão de benesses a minorias privilegiadas com maior poder político.”[160] A Nota Técnica II dá a lei de ferro do privilégio: “Quando alguns consumos estão sendo subtributados, necessariamente essa subtributação está sendo compensada por tributação excessiva de outros setores e consumos.”[161]

---

[155] AC, Isaias Coelho, p. 157.

[156] CAMPEDELLI, Tese, p. 130.

[157] CCiF, NT XV, p. 308.

[158] CCiF, NT I, p. 42, nota 19; RTV, p. 86, nota 36.

[159] AC, Sérgio Gobetti, p. 221.

[160] RTV, p. 252.

[161] CCiF, NT II, p. 60.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.9 Oitava deformidade: a punição à exportação e ao investimento



Figura 21. Deformidade 8: 48 meses para recuperar o crédito de ICMS sobre bens de capital. O Brasil exportava impostos e tributava a própria capacidade futura de gerar riqueza.

Os tributos eram nominalmente sobre o consumo e efetivamente sobre a produção. "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."[162] O Brasil exportava impostos.[163] "Se o exportador não recebe o crédito de volta em dinheiro, o resíduo tributário vira custo de produção, encarecendo o produto brasileiro no exterior."[164]

O investimento pagava pedágio. O crédito de ICMS sobre bens de capital era parcelado em quarenta e oito meses.[165] "Tributar o investimento é, por definição, tributar a capacidade futura de gerar riqueza."[166] Isaias Coelho: "É contrário ao interesse nacional tributar a formação de capital, e reter o saldo credor de IVA sobre bens de capital é exatamente isso."[167]

O dano maior era invisível: a alocação. "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."[168] O CCiF chegou a ligar o sistema à desindustrialização precoce da economia brasileira.[169] Appy dá o veredicto: "um sistema de tributação do consumo altamente disfuncional, caracterizado por altíssima complexidade, pela

[162]CCiF, NT I, p. 34.

[163]CCiF, NT XI, p. 147.

[164]RTV, p. 104.

[165]AC, Isaias Coelho, p. 155, nota 7.

[166]RTV, p. 106.

[167]AC, Isaias Coelho, p. 156.

[168]CCiF, NT I, p. 35.

[169]CCiF, NT XI, p. 147, nota 71.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

oneração de investimentos e exportações e pela indução a uma organização ineficiente da economia, com impactos muito negativos sobre a produtividade".[170]

6.10 Nona deformidade: a administração suspeita e a insegurança jurídica

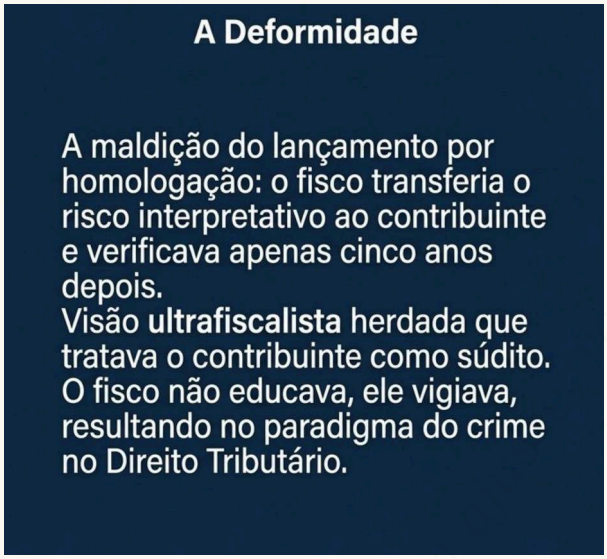


Figura 22. Deformidade 9: a maldição do lançamento por homologação e a visão ultrafiscalista que tratava o contribuinte como súdito.

O Fisco transferia ao contribuinte o ônus de interpretar e conferia o resultado cinco anos depois. "O chamado 'lançamento por homologação' configura verdadeira maldição do ordenamento jurídico brasileiro."[171] A correção do entendimento do contribuinte "costuma ser verificada pela autoridade fiscal somente cinco anos após a sua ocorrência, no prazo limite para configuração da decadência".[172] Enquanto isso, a administração se calava: "omite-se até na divulgação de suas opiniões sobre como o contribuinte deve aplicar a legislação tributária, dessa forma aumentando os riscos tributários e o custo de fazer negócios".[173]

A relação era de suspeita. A administração "herdou uma visão 'fiscalista', onde o contribuinte é visto como um súdito a ser vigiado".[174] Sobre o Leão da Receita, escrevi que "ele não educava, ele vigiava".[175] O resultado foi o "paradigma do crime no Direito Tributário, em que o contribuinte é sancionado simplesmente porque não consegue cumprir com as obrigações tributárias dispostas em uma legislação tributária confusa, obscura e esparsa".[176] Isaias Coelho mostra a origem histórica: até a criação da Secretaria da Receita Federal, nos anos 1960, fiscais recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam, o que gerava incentivo enorme a uma atitude ultrafiscalista e de animosidade contra os contribuintes.[177]

---

[170] AC, Bernard Appy, p. 33.

[171] RTV, p. 642.

[172] RTV, p. 642.

[173] RTV, p. 57, retomando a 10ª conclusão de *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*.

[174] RTV, p. 74.

[175] RTV, p. 43.

[176] RTV, p. 257.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Os conceitos vagos completavam a insegurança. Alexis Fonteyne: “Não há ambiente de negócios seguros sob um sistema em constante mutação interpretativa, formado por conceitos vagos com ‘essencialidade’, ‘relevância’, ‘Integralidade’ e a famosa Margem de Valor Agregado no cálculo da Substituição tributária.”[178] E os Estados preferiam o auto de infração à adaptação da própria lei: “Lavrar auto de infração e mudar a Constituição pela via do contencioso tributário [...] não é conduta digna dos Estados.”[179]

6.11 Décima deformidade: a exclusão do cidadão



Figura 23. A morte da cidadania fiscal: sobre a base partida, a guerra fiscal e a cumulatividade, a complexidade do sistema funcionava como barreira projetada entre o eleitor e o tributo.

Esta é a deformidade que dá sentido às outras nove. O sistema tirava do cidadão a condição de cidadão. “O atual sistema tributário desvaloriza o voto, pois, não oferece transparência dos tributos pagos pelo cidadão que são recolhidos pelas pessoas jurídicas e embutidos nos preços de bens e serviços consumidos pelas pessoas físicas.”[180] O desenho também “desequilibra a separação de poderes, pois enseja a edição de extensa e complexa legislação nas três esferas”.[181] O Judiciário acabou sobrecarregado com “a tarefa de tornar-se a voz da legalidade prática, acumulando as tarefas de julgar, efetivamente legislar e cobrar as dívidas”.[182]

Laura Campedelli relê os problemas técnicos como violações de direitos. A captura dos benefícios torna “a legalidade tributária [...] seletiva, desrespeitando-se direitos

[177]COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 89-90.

[178]AC, Alexis Fonteyne, p. 20.

[179]ICMS-GF, p. 23.

[180]ICMS-GF, p. 15.

[181]ICMS-GF, p. 15.

[182]ICMS-GF, p. 16.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cívicos dos contribuintes".[183] A substituição tributária, o cálculo por dentro e a figura do contribuinte de fato "retiram do contribuinte a capacidade de conhecer o direito a que se sujeita; tolhem do contribuinte o direito básico de informação e esvaziam a sua possibilidade de participação política no debate tributário".[184] A seletividade ineficaz produz "a perpetuação de estruturas de poder que favorecem os já favorecidos".[185] E a síntese é a melhor frase do conjunto: os problemas da tributação do consumo deixavam "o contribuinte brasileiro à margem daquilo que lhe define como cidadão".[186]

Repare o leitor na ligação entre esta deformidade e a fotografia do item 4. A empresa que repassa sem medir e o cidadão que paga sem ver são as duas faces da mesma patologia. A primeira produz a opacidade do custo. A segunda produz o silêncio.

Isaias Coelho deu o fundamento, no prefácio que escreveu para o meu *Kafka*: "A tributação somente começa a ser justificada quando se transforma em contribuição de cidadãos para a causa comum."[187]

6.12 A matriz do diagnóstico

O quadro seguinte reúne as deformidades segundo a sua origem histórica e o mecanismo pelo qual produzem dano. A coluna da resposta constitucional fica para a segunda parte deste Título.

[183]AC, Laura Campedelli, p. 175.

[184]CAMPEDELLI, Tese, p. 138.

[185]CAMPEDELLI, Tese, p. 139.

[186]AC, Laura Campedelli, p. 176.

[187]COELHO, Isaias. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*. São Paulo: RT, 2014, p. 87.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 9. Matriz do diagnóstico: deformidade, origem histórica e mecanismo

Deformidade	Origem histórica	Mecanismo do dano
1. Fragmentação federativa	EC 18/1965 e CF/1988	Cinco tributos, três esferas, milhares de legislações sobre o mesmo fato; cumulatividade cruzada
2. Falso IVA e cumulatividade	EC 18/1965, DL 406/1968, LC 87/1996, leis do PIS/Cofins	Crédito físico, créditos retidos e tributos puramente cumulativos: imposto sobre imposto
3. Fronteira entre bens e serviços	EC 18/1965	Disputas classificatórias entre ICMS, ISS e IPI; obsolescência diante da economia digital
4. Origem e guerra fiscal	CF/1988	Renúncias sem transparência, aduanas internas, localização irracional das fábricas
5. Complexidade e contencioso	Hipercomplexidade legislativa acumulada desde 1988	1.500 horas por ano de conformidade; contencioso de 75% do PIB
6. Opacidade	Cálculo por dentro e substituição tributária	Carga real maior que a nominal; tributo escondido no preço
7. Regressividade e privilégio	Divisão ICMS/ISS e seletividade desvirtuada	Pobres pagam proporcionalmente mais; benefícios capturados por quem consome mais
8. Exportação e investimento onerados	Restrições ao crédito e créditos não devolvidos	Resíduo tributário exportado; capital tributado; produtividade em queda
9. Administração suspeita	Lançamento por homologação e cultura fiscalista	Risco interpretativo transferido ao contribuinte; autuação retroativa
10. Exclusão do cidadão	Contribuinte de fato sem existência jurídica	O consumidor paga, não vê, não participa e não vota sobre o tributo

6.13 Diante da Lei: a alegoria de Kafka

Em 2014 descrevi esse quadro no livro *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*.[188] A imagem central vinha do apólogo *Diante da Lei*, o coração de *O processo*. Retomo-o aqui porque ele explica por que um sistema tão defeituoso durou tanto tempo: ele era coerente para quem o operava.

A parábola é conhecida. Um homem do campo chega à porta da lei e pede para entrar. O porteiro responde que agora não pode deixá-lo passar; talvez mais tarde. A porta continua aberta, o porteiro se afasta, o homem espia o interior. O porteiro ri e o adverte: ele é poderoso, mas é apenas o último dos porteiros, e de sala em sala há outros, cada um mais poderoso que o anterior. O homem decide esperar. Recebe um banquinho, senta-se ao lado da porta e ali fica por dias e anos, entre pedidos e pequenos interrogatórios, sem nunca obter a entrada.[189]

[188] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*. São Paulo: RT, 2014.

[189] KAFKA, Franz. Diante da Lei. In: *O processo*, cap. IX. A parábola foi publicada pela primeira vez em 1915.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A parábola não acusa ninguém em particular. Ela descreve uma posição. O porteiro é o fiscal, o contador, o advogado, o procurador, o professor e também o juiz, sempre que a coerência interna do sistema que opera o impede de ver o que esse sistema faz com quem está do lado de fora. Eu me incluí primeiro na lista, como professor que reproduzia com elegância um objeto monstruoso. A Emenda 132 fechou aquela porta e abriu outra, desenhada para que o cidadão entre: o tributo aparece na nota, o crédito é amplo, a cobrança é no destino e o ressarcimento tem prazo. A pergunta desta apostila é se os porteiros do novo sistema vão guardar a porta nova ou continuar sentados diante da antiga.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e [illegible]

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7. A patologia é histórica: as Constituições brasileiras e a tributação

◆

De 1824 a 1988, o pêndulo entre centralizar sem cooperar e descentralizar sem coordenar

7.1 Três chaves de leitura

As dez deformidades não nasceram em 1988, nem mesmo em 1965. São a forma contemporânea de uma patologia que acompanha toda a história constitucional brasileira. Proponho três chaves para lê-la.

A primeira é econômica. Caio Prado Júnior identificou o sentido da colonização na organização do território como empresa voltada para fora: produção de gêneros destinados ao comércio exterior, e não formação de um mercado interno integrado.[190] Celso Furtado retomou essa matriz para explicar a persistência do padrão primário-exportador, das desigualdades regionais e da dependência de centros externos de decisão.[191] Um fisco nascido para tributar a porta de saída do país nunca aprendeu a tributar o consumo de quem vivia dentro dele.

A segunda é político-institucional. Raymundo Faoro descreveu o Estado patrimonial e estamental herdado de Portugal: o poder público organiza a sociedade de cima para baixo, distribui cargos, concessões e privilégios e mantém fronteiras pouco nítidas entre o exercício da função pública e a apropriação privada das suas oportunidades.[192] Uso a categoria como lente, e não como fatalidade. A literatura que a discute adverte, com razão, contra transformá-la em traço imóvel de cinco séculos.

A terceira é federativa. Desde o século XIX, a história constitucional brasileira oscila entre centralizar para obter unidade e capacidade de governo e descentralizar para assegurar democracia e autonomia. A centralização produziu, com frequência, subordinação. A descentralização produziu, com frequência, fragmentação, desigualdade regional e competição entre os entes. A tributação acompanhou o pêndulo. Ricardo Varsano mostrou que o sistema tributário brasileiro não avançou por rupturas absolutas: cada reforma conservou instituições, interesses e categorias da anterior.[193]

[190] PRADO JÚNIOR, Caio. *Formação do Brasil contemporâneo: colônia*. São Paulo: Martins, 1942.

[191] FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1959.

[192] FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Globo, 2012.

[193] VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997. Os dados de receita deste item são extraídos desse estudo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 10. As sete Constituições brasileiras e a tributação da produção e do consumo

Constituição	Forma de Estado	Tributação da produção e do consumo	Marca do período
1824	Monarquia unitária; Ato Adicional de 1834 desconcentra sem federalizar	Receita central apoiada nos impostos de importação e exportação	Unidade sem Federação
1891	Federação, petrificada no art. 90, § 4º	Separação de fontes: União com a importação, Estados com a exportação e as indústrias e profissões	Federação sem equalização
1934	Federação com coordenação nacional	Imposto estadual de vendas e consignações; primeiras partilhas de receita	Da separação de fontes à partilha
1937	Estado Novo: interventores no lugar de governadores	Impostos únicos e controle federal de setores estratégicos	Centralização sem Federação real
1946	Redemocratização; Municípios fortalecidos	Normas gerais de direito financeiro (Baleeiro); impostos cumulativos sobre vendas e consumo	Gramática comum, fragmentação material
1967/1969 (EC 18/1965)	Federação formal; coordenação por subordinação	IPI, ICM e ISS; não cumulatividade; Fundos de Participação	Unidade mediante direção federal
1988	Federação de três níveis; Município como ente federativo	ICMS ampliado, ISS, IPI e contribuições federais cumulativas	Autonomia sem unidade: a guerra fiscal

7.2 1824: unidade sem Federação

A economia colonial foi organizada para exportar, e o fisco acompanhou essa estrutura. Tributos alfandegários, monopólios, direitos de entrada e saída eram mais acessíveis à Coroa do que a tributação da renda, da propriedade ou do consumo interno. Depois da Independência, o comércio exterior continuou essencial: até 1890, os impostos de importação e de exportação respondiam por cerca de três quartos da receita tributária do governo central.

A Constituição de 1824 instituiu uma monarquia unitária. As províncias não eram entes autônomos. A autoridade política, administrativa e fiscal permanecia no centro imperial. O Ato Adicional de 1834 criou assembleias legislativas provinciais e permitiu-lhes deliberar sobre despesas e tributos provinciais e municipais, mas reservou ao centro as fontes mais produtivas e proibiu as províncias de legislar sobre o imposto de importação.

Formou-se aí um padrão que reapareceria ao longo da história: o centro concentra as bases tributárias mais produtivas, e os governos locais recebem encargos e fontes de

© Eurico Marcos Diniz de Santi

menor capacidade arrecadatória. O tributo não nasce como pacto horizontal entre cidadãos e Estado. Nasce como instrumento de manutenção da Coroa.

7.3 1891: Federação sem equalização

A Constituição de 1891 rompeu com o Estado unitário e adotou, para assegurar autonomia financeira aos Estados, a separação de fontes. À União, o imposto de importação. Aos Estados, entre outros, os impostos de exportação, sobre imóveis, sobre transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões. As receitas municipais ficaram, em boa medida, a cargo dos próprios Estados.

A descentralização aumentou a autonomia e acentuou as desigualdades. Estados exportadores, inseridos nos ciclos mais dinâmicos, dispunham de bases robustas. Os periféricos permaneciam dependentes do centro ou de receitas pouco produtivas. Não havia sistema de equalização. A República descentralizou competências e não construiu uma instituição de cooperação: era uma Federação fundada na separação, e não na atuação conjunta.

O patrimonialismo não desapareceu com a República. Mudou de forma. A distribuição central de cargos e favores passou a conviver com oligarquias regionais, com o coronelismo e com o uso das competências públicas por grupos econômicos territorialmente organizados. Em termos fiscais, a República substituiu o patrimonialismo centralizado da Corte por uma combinação de poder central e patrimonialismos regionais.

7.4 1934: o nascimento do imposto sobre vendas e as primeiras partilhas

A industrialização, a crise do comércio exterior e a expansão do mercado interno esgotaram o modelo alfandegário. Antes de 1934, o imposto de importação ainda era a principal receita da União, e o imposto de exportação respondia por cerca de 40% das receitas estaduais.

A Constituição de 1934 atribuiu aos Estados o imposto de vendas e consignações, antecessor do ICM, ampliou as competências municipais, limitou o imposto de exportação e introduziu mecanismos explícitos de repartição de receitas. Foi uma transição: do federalismo de fontes separadas para um federalismo que começa a combinar competências próprias e partilha.

A partilha, porém, continuava a ocorrer depois da instituição e da arrecadação por entes separados. Não havia competência exercida em conjunto, nem administração federativa comum. Esse traço atravessará noventa anos.

7.5 1937: centralização e Estado corporativo

A Carta de 1937 instituiu o Estado Novo, concentrou o poder no Executivo federal e substituiu governadores por interventores. No campo estritamente tributário, alterou menos do que a ruptura política sugeriria: os Estados perderam algumas competências, cresceram os impostos únicos e os instrumentos de controle nacional sobre setores estratégicos.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A industrialização mudou as bases fiscais. O imposto de vendas e consignações tornou-se a principal receita dos Estados. No plano federal, o imposto de consumo e o imposto de renda passaram a substituir a centralidade dos direitos de importação. O imposto estadual sobre vendas, recorde-se, era cumulativo: incidia sobre cada venda, pelo valor total, sem crédito do que se pagara antes. A cascata brasileira tem essa idade.

O período consolidou também a organização corporativa dos interesses econômicos, com representação autorizada pelo Estado e financiamento compulsório. A existência dessas entidades não é ilegítima. O problema surge quando o acesso organizado ao Estado converte interesses setoriais em regimes privilegiados, apresentados como se fossem o interesse nacional. A sétima deformidade do item 6 tem aqui uma das suas raízes.

7.6 1946: democracia, Municípios e normas gerais

A Constituição de 1946 reagiu ao centralismo. Restaurou a democracia, fortaleceu Estados e Municípios e ampliou a repartição de receitas. Os novos mecanismos aumentaram a capacidade financeira local, mas geraram dependência de transferências e estimularam a multiplicação de Municípios de baixa capacidade arrecadatória.

Aparece então uma inovação decisiva: a competência da União para editar normas gerais de direito financeiro, associada à atuação de Aliomar Baleeiro na Constituinte. A ideia era superar a alternativa simplista entre centralização e desordem. As normas gerais forneceriam uma linguagem comum, resolveriam conflitos e delimitariam a atuação das ordens jurídicas parciais, sem transformar toda a matéria tributária em competência exclusiva da União. Dessa competência nasceriam a Lei 4.320, de 1964, e o Código Tributário Nacional, de 1966.

Mas a gramática comum não eliminou a fragmentação material. A União mantinha os seus tributos, cada Estado os seus, cada Município a sua legislação. A partilha vinha depois da arrecadação, e as administrações permaneciam separadas. O CTN organizou juridicamente a diversidade. Não eliminou a estrutura que produzia os conflitos.

7.7 A Emenda 18/1965 e a Constituição de 1967: coordenação por centralização

A reforma dos anos 1960 não foi criação espontânea do regime militar. Varsano registra que ela era reclamada desde 1947 e que, em 1963, os objetivos já estavam definidos: elevar a receita, melhorar a administração, eliminar entraves à capitalização, racionalizar tributos, corrigir a tributação cumulativa e rever a distribuição de receitas. O regime de 1964 permitiu que a reforma fosse implantada com menor resistência dos interesses estabelecidos. A Emenda 18, o CTN e a Constituição de 1967 formaram o primeiro sistema tributário brasileiro propriamente organizado.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

As inovações foram muitas. O imposto de consumo virou IPI. O imposto de vendas e consignações virou ICM. Adotou-se a não cumulatividade. Instituiu-se o ISS. Organizaram-se as competências, fortaleceram-se as leis complementares e criaram-se os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios. A Emenda 18 explicitou a hierarquia do sistema: Constituição, leis complementares, resoluções do Senado e, nos limites das competências, leis federais, estaduais e municipais. Costumo descrevê-la com uma metáfora militar: a Constituição é o general, a lei é o major, o decreto é o capitão, a portaria é o tenente e os agentes fiscais são os soldados.

A reforma foi modernizadora. Mas vinculou a coordenação à centralização do comando. A autonomia dos Estados para legislar sobre o ICM foi limitada, incentivos e transferências passaram a servir à política econômica nacional, e o sistema privilegiou crescimento e acumulação, com atenção menor à equidade. A fórmula era: unidade mediante direção federal. E foi nessa arquitetura, desenhada para um Estado que comandava, que se cometeu o erro genético do item 1: o IVA unitário repartido entre três ordens que, um dia, deixariam de obedecer.

7.8 A Emenda 1/1969: o ápice da coordenação hierárquica

A Emenda 1, de 1969, aprofundou o modelo. Os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios ficaram com 5% do imposto de renda e do IPI para cada conjunto de entes, mais 2% para um Fundo Especial, e a entrega dos recursos podia ser condicionada a programas alinhados às diretrizes federais.

O federalismo fiscal existia e operava verticalmente. A União definia a política econômica, controlava os tributos relevantes, limitava o ICM e condicionava as transferências. Estados e Municípios eram financiados, mas não participavam em igualdade da formulação da política tributária. É o exemplo mais claro de coordenação federativa por subordinação: eficiente para concentrar investimentos e executar uma estratégia nacional, à custa da autonomia política, da transparência democrática e da participação federativa.

7.9 1988: autonomia sem unidade

A Constituição de 1988 fez o movimento inverso. Depois de duas décadas de concentração, fortaleceu a Federação, elevou a autonomia financeira dos governos subnacionais e ampliou os recursos para as políticas sociais. O ICM virou ICMS, com base ampliada. Os Estados recuperaram o poder de fixar alíquotas. A União perdeu a faculdade de conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Os percentuais do imposto de renda e do IPI destinados aos Fundos de Participação subiram progressivamente, e a parcela municipal do ICMS passou de 20% para 25%.

A descentralização das receitas, porém, não veio acompanhada de distribuição coordenada dos encargos, de integração administrativa e de definição de responsabilidades. Varsano identificava, já nos anos 1990, a ausência de meios jurídicos e financeiros para uma descentralização ordenada. A União reagiu à perda relativa de receita ampliando contribuições que não partilhava, inclusive cumulativas. E o ICMS, com vinte e sete legislações e cobrança fortemente apoiada na origem, transformou-se em instrumento de guerra fiscal.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Constituição de 1988 produziu uma conquista democrática imprescindível: autonomia federativa e fortalecimento municipal. Mas, na tributação do consumo, o resultado foi autonomia sem unidade legislativa e operacional. Cada ente defendia a sua competência, a sua arrecadação, os seus benefícios e a sua interpretação. Interesses empresariais organizados passaram a negociar benefícios com Estados diferentes, e a localização do investimento virou moeda de troca. A guerra fiscal não se reduz a um problema penal. É algo estruturalmente mais grave: a submissão reiterada da regra geral à negociação entre governos e interesses privados.

7.10 Os barões da Federação

Transcrevo a seguir, quase sem alterações, a passagem da Nota Técnica XXXI do CCiF que nomeia essa patologia.

Fernando Abrucio deu a essa patologia o seu nome definitivo. Em *Os barões da Federação*, examinou o protagonismo dos governadores na redemocratização: eleitos em 1982, ocuparam o vácuo deixado pelo centro, assumiram o controle das máquinas estaduais e tornaram-se os fiadores políticos da transição, sem que a autonomia recuperada viesse acompanhada de freios institucionais; ao controlar bases eleitorais, cargos e verbas, passaram a influenciar diretamente as bancadas federais, e o barão passou a governar, por procuração, a parte do Congresso que lhe deve o mandato.[194]

Em 2005, Abrucio situou entre 1982 e 1994 a predominância de um federalismo estadualista, não cooperativo e frequentemente predatório, com o ultrapresidencialismo estadual, o uso político dos bancos estaduais, a transferência de custos à União e, nas relações entre Estados, a guerra fiscal como competição predatória; e a sua análise permite separar dois problemas que o debate jurídico confunde: assegurar autonomia federativa e controlar o exercício dessa autonomia.[195]

O ICMS foi a arma do baronato: cada barão cobrava o seu tributo, concedia a sua isenção e escondia a sua conta, e o cidadão, que pagava por todos, não via nenhum. A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o gasto do barão; não devolveu ao cidadão a visibilidade do imposto que o barão cobrava. O que a cláusula pétrea federativa protege, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não são os nomes “ICMS” e “ISS” nem a fotografia das competências de 1988: é a autonomia política, administrativa e financeira dos entes, a imunidade recíproca e a lealdade federativa.[196]

Em 2022, o próprio Abrucio reconheceu que, desde 1988, se construiu um federalismo de molde cooperativo nas políticas sociais, e incluiu entre os desafios

[194]ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec; Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

[195]ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005, esp. p. 46-49.

[196]STF, ADI 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007; RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18.06.2008; RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, j. 23.11.2016; ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.09.2014.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

pendentes “o aumento da cooperação federativa no plano tributário e orçamentário”.[197] O diagnóstico é preciso. O federalismo cooperativo brasileiro nasceu no gasto, no SUS e no SUAS. Não chegara à receita.

A história constitucional explica, portanto, a primeira deformidade do item 6. A Federação brasileira nunca conheceu o equilíbrio na tributação. Conheceu o pêndulo entre o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros. Em 1969, coordenação sem autonomia. Em 1988, autonomia sem coordenação. Em ambos os casos, o cidadão fora da conta.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e [illegible]

[197]ABRUCIO, Fernando Luiz. Federalismo brasileiro e projeto nacional: os desafios da democracia e da desigualdade. *Revista USP*, São Paulo, n. 134, p. 127-142, 2022, p. 137-138.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8. A República sem cidadãos

◆

Por que a blindagem não bastou

8.1 A República proclamada sem o povo

A República brasileira foi proclamada sem o povo. A frase é de Aristides Lobo, republicano histórico, três dias depois do 15 de novembro de 1889: “o povo assistiu àquilo bestializado, atônito, surpreso, sem conhecer o que significava”.[198] José Murilo de Carvalho fez da frase o título de um livro e a tese de uma obra: a República que não foi, a cidadania que veio pela metade e na ordem invertida, com os direitos sociais outorgados antes dos direitos políticos conquistados.[199] Se a República é a coisa do povo, uma República proclamada às costas do povo é um nome sem coisa; e uma Federação fiscal sem cidadão fiscal é a incubadora dos barões.

Faoro explicou por que a coisa pública nunca chegou a ser do povo: o “estamento burocrático”, herdado da Coroa portuguesa, apropriou-se do Estado como patrimônio e administrou a coisa pública como coisa própria. Sérgio Buarque de Holanda descreveu o “homem cordial”, que não distingue a esfera pública da privada e trata o Estado como extensão da família.[200] E Jorge Caldeira, na *História da riqueza no Brasil*, mostrou como a República de 1891, ao transferir aos Estados o imposto de exportação, criou uma federação fiscal sem criar o cidadão fiscal.[201] Quatro diagnósticos, uma conclusão: no Brasil, a República precedeu o cidadão, e o fisco precedeu a República.

O sistema tributário sobre o consumo, tal como vigorou de 1965 a 2023, foi a forma mais acabada dessa inversão. É o que venho chamando de assombração: uma estrutura que já não tinha razão de ser e que continuava a produzir efeitos, como o fantasma que habita a casa depois de morto.[202] Ele escondia o imposto atrás dos três biombos, o preço, a empresa e o tempo, e atrás deles mais de duzentos e treze milhões de brasileiros pagavam sem saber, e dezenas de milhões de empresas recolhiam sem consentir.*

A assombração tinha números. O contencioso tributário brasileiro alcançou, em 2019, R$ 5,4 trilhões, o equivalente a 75% do PIB.[203] A opacidade desse contencioso, que medi com a equipe do NEF/FGV no Índice de Transparência Fiscal do Contencioso

[198] LOBO, Aristides. Carta ao *Diário Popular*, 18 nov. 1889, apud CARVALHO, José Murilo de. *Os bestializados: o Rio de Janeiro e a República que não foi*. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.

[199] CARVALHO, *Os bestializados*, cit.; CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001. A sequência civil, política e social é a de MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Trad. Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967, e o Brasil a inverteu.

[200] FAORO, *Os donos do poder*, cit.; HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. Rio de Janeiro: José Olympio, 1936, cap. V.

[201] CALDEIRA, Jorge. *História da riqueza no Brasil: cinco séculos de pessoas, costumes e governos*. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

[202] A metáfora da assombração institucional percorre a minha obra recente e organiza a Introdução de RTV.

[203] INSPER. Núcleo de Tributação. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020, ano de referência 2019*. São Paulo: Insper, 2020.

* Do autor: “A nova estatura dos direitos e garantias individuais: a virada antropocêntrica como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 4” (Portal da Reforma Tributária, 13 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Administrativo Tributário, era parte do problema, e não apenas o seu sintoma.[204] Uma cadeia produtiva de quatro operações que, num sistema de IVA com alíquota de 20%, custaria R$ 120 ao consumidor, custava R$ 213 no sistema anterior, por efeito da cumulatividade e do cálculo por dentro.[205] E o art. 150, § 5º, que desde 1988 mandava a lei esclarecer os consumidores sobre os impostos incidentes, esperou vinte e quatro anos para ganhar, com a Lei 12.741/2012, um corpo apenas aproximado: a lei informava na nota o valor aproximado do tributo, mas o deixava dentro do preço.[206] Era a assombração ao avesso: não o morto que insiste em agir, mas o vivo que não conseguia nascer.

Wittgenstein explica o que estava em jogo. Um imposto que não aparece na linguagem do cidadão, que não está na nota, no preço, na conversa, não está no seu mundo; e o que não está no mundo do cidadão não pode ser objeto de consentimento, de controle nem de voto. O sistema anterior não era apenas injusto; era indizível. Kafka deu ao contribuinte desse sistema o seu retrato: Josef K., processado sem saber por quê, condenado sem conhecer a lei, é o cidadão que paga sem saber quanto.[207]

Dante formulou a pergunta que resume a situação: “Le leggi son, ma chi pon mano ad esse?”, as leis existem, mas quem põe mão nelas?[208] Havia lei: o art. 145, § 1º, que manda graduar os impostos segundo a capacidade econômica; o art. 150, § 5º, que manda esclarecer o consumidor; o art. 1º, que diz que todo o poder emana do povo. Faltava a mão. Faltava o sujeito que pudesse pôr a mão na lei, porque a lei não o via, e ele não via a lei.

8.2 Pedra sem instituição

O percurso permite uma conclusão que é o centro deste diagnóstico. As quatro cláusulas pétreas nunca foram atacadas de frente no campo tributário. Nenhuma emenda propôs abolir a Federação, o voto, a separação dos Poderes ou as garantias do contribuinte. E, no entanto, as quatro foram esvaziadas.

A Federação foi esvaziada pela guerra fiscal, que converteu a autonomia em predação. O voto foi esvaziado pela anestesia fiscal, que tirou do eleitor a informação sobre o objeto da sua escolha. A separação dos Poderes foi esvaziada pelo convênio, pelo decreto e pelo lançamento por homologação, que transferiram a decisão tributária do Parlamento para a administração e para o próprio contribuinte. Os direitos do contribuinte foram esvaziados pelos três biombos, que separaram o titular do direito da matéria do direito.

O art. 60, § 4º, foi construído para impedir o retrocesso pela via da emenda. Não foi construído para impedir o retrocesso pela via do desenho. E o desenho de 1965, recebido em 1988, produzia por conta própria, todos os dias, os efeitos que nenhuma

[204] SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; CAMPEDELLI, Laura Romano et al. *Índice de Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)*. São Paulo: Max Limonad, 2020.

[205] RTV, Introdução, § 1.1. É o quadro do item 5 deste Título.

[206] BRASIL. Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor de que trata o § 5º do art. 150 da Constituição Federal.

[207] KAFKA, Franz. *O processo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. Desenvolvi a analogia em *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit.

[208] DANTE ALIGHIERI. *Purgatório*, XVI, 97.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

emenda poderia produzir às claras. Pedra sem instituição é papel, diria Lassalle. Em 1891 e em 1988, as cláusulas foram petrificadas como promessa. No tributo, faltou-lhes o corpo.

Tese do autor. Este é o elo que conecta o diagnóstico à reforma. O item 3.6 mostrou que a Emenda 132, como veículo introdutor, integrou às quatro cláusulas pétreas as normas que lhes davam corpo no campo tributário: a Federação ganhou o Comitê Gestor, o voto ganhou a nota fiscal, a separação dos Poderes ganhou a lei única, os direitos ganharam um sujeito. A pergunta da segunda parte deste Título será se o que foi conquistado pode retroceder. É nesse ponto que entrará, devidamente fundamentada, a teoria da proibição de retrocesso, o chamado efeito catraca.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e inclusão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

9. Síntese do diagnóstico

Nove proposições para quem vai julgar o sistema que nasce

Recolho o diagnóstico em nove proposições.

Primeira. A causa das deformidades do sistema herdado era constitucional. O IVA unitário francês, recebido pela Emenda 18 de 1965, foi repartido entre União, Estados e Municípios, com crédito físico, base partida e cobrança na origem. A Constituição de 1988 recebeu e aprofundou o erro.

Segunda. Lido por Adam Smith, o sistema herdado não era liberal. Era mercantil: violava as quatro máximas da tributação, reinventava a alcavala e a alfândega interna e fazia a concorrência depender do privilégio, e não da eficiência. O liberalismo de Smith é a liberdade disciplinada pela justiça, e o seu adversário era o privilégio, não o Estado.

Terceira. As quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, são cicatrizes de traumas acumulados ao longo de sete Constituições. No campo tributário, nunca foram atacadas de frente e foram esvaziadas pelo desenho: a Federação pela guerra fiscal, o voto pela anestesia, a separação dos Poderes pelo convênio e pelo decreto, os direitos do contribuinte pelos três biombos.*

Quarta. A Emenda 132 é um veículo introdutor. As normas que introduziu deixaram o documento que as trouxe e integraram-se aos dispositivos que concretizam as quatro cláusulas pétreas no campo tributário. A reforma tributária está em construção; as quatro reformas constitucionais já estão instaladas.

Quinta. No sistema herdado, a lei diz que quem paga são as empresas. Elas não pagam: recolhem e repassam. O tributo da operação, o resíduo das etapas anteriores, o custo de conformidade, o crédito retido e o risco da autuação viram custo, e o custo vira preço. Quem paga é o consumidor, no fim, dentro do preço. E nem ele nem a empresa veem quanto há verdadeiramente de imposto, porque cada empresa enxerga apenas a própria operação.

Sexta. O efeito cascata é um fenômeno interno ao mundo empresarial que se transfere ao consumidor. Em quatro operações sem lucro, um valor de R$ 100 chega a R$ 213: carga de 113% que nenhuma lei fixou e nenhum agente conseguia calcular.

Sétima. A patologia desdobra-se em dez deformidades, em três famílias: falência federativa, colapso operacional e econômico, exclusão social e democrática. A décima, a exclusão do cidadão, dá sentido às outras nove.

Oitava. A patologia é histórica. De 1824 a 1988, a tributação brasileira oscilou entre a centralização sem cooperação e a descentralização sem coordenação. O federalismo cooperativo chegou ao gasto e não chegou à receita.

Nona. O contencioso tributário brasileiro não nasceu da má-fé de uma parte nem do excesso da outra. Nasceu da Constituição. O juiz que julgou o sistema antigo julgou, todos os dias, sintomas de uma doença de desenho.

* Do autor: “A nova estatura da separação dos Poderes: o Império da Legalidade como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 3” (Portal da Reforma Tributária, 10 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A segunda parte deste Título mostrará, dispositivo por dispositivo, o que a Emenda 132 fez com cada uma dessas proposições, e por que o que ela conquistou não pode retroceder.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

10. Nota de pesquisa: é possível reforçar uma cláusula pétrea?

Dimoulis, Canotilho e o efeito catraca: o material para fundamentar, na segunda parte, por que o que a Emenda 132 conquistou não pode retroceder

10.1 A pergunta

A síntese termina com uma pergunta que a segunda parte deste Título precisará responder com rigor. Se o art. 60, § 4º, proíbe a emenda tendente a abolir as quatro cláusulas pétreas, pode uma emenda reforçá-las? E, se pode, o reforço também fica protegido? Em palavras simples: não posso reduzir uma cláusula pétrea; posso aumentá-la? E, depois de aumentada, posso voltar atrás?

Esta nota reúne o estado da questão. Não é ainda o argumento; é o material do argumento, com o que está firme e o que precisa ser conferido.

10.2 O texto: um limite assimétrico

A resposta começa pela gramática do art. 60, § 4º. A Constituição não diz que as quatro matérias são imutáveis. Diz que não será objeto de deliberação a proposta de emenda "tendente a abolir" a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais. O limite é assimétrico: veda o movimento que reduz, e não o movimento que amplia. Uma emenda que acrescenta garantias, que dá instituições a um princípio ou que o torna mais efetivo não tende a abolir nada. Tende ao contrário.

O Supremo Tribunal Federal deu a essa leitura a sua forma clássica. As limitações materiais ao poder de reforma não significam a intangibilidade literal da disciplina dada pela Constituição originária, mas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos que elas preservam.[209] Se o que se protege é o núcleo, e não a letra, a emenda pode mexer na letra para fortalecer o núcleo. A Emenda 132 é exemplo disso: não tocou em uma vírgula do art. 60, § 4º, e, no entanto, deu corpo a cada um dos seus incisos no campo tributário.

A prática constitucional brasileira confirma a possibilidade. A Emenda 45, de 2004, acrescentou ao art. 5º o direito à razoável duração do processo (inciso LXXVIII). A Emenda 115, de 2022, acrescentou o direito à proteção dos dados pessoais (inciso LXXIX). Ninguém sustentou que essas emendas violassem o art. 60, § 4º. Reforçar uma cláusula pétrea é, portanto, possível. A pergunta difícil é a segunda: o reforço fica protegido?

10.3 A posição restritiva: Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins

A leitura mais exigente do art. 60, § 4º, IV, é a de Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins. Na *Teoria geral dos direitos fundamentais*, eles separam com cuidado duas categorias que a doutrina costuma confundir: direitos fundamentais e direitos

[209] STF, ADI 2.024 MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.10.1999; mérito julgado em 03.05.2007. A formulação deve ser conferida no inteiro teor antes da publicação.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

protegidos por cláusula pétrea. Advertem que “equivocado seria considerar como fundamentais tão somente os direitos protegidos por cláusulas pétreas”, mas sustentam, em contrapartida, que a referência constitucional a direitos individuais exclui da proteção do art. 60 os direitos coletivos, os direitos sociais, quando entendidos como coletivos, os direitos políticos e os direitos difusos.[210] A cláusula pétrea, nessa leitura, protege menos do que a doutrina majoritária gostaria.

Trago a posição restritiva de propósito, porque ela é o melhor teste para a tese deste Título. **Tese do autor.** O argumento da segunda parte não depende de uma leitura ampliativa do art. 60, § 4º, IV. As garantias que a Emenda 132 introduziu no campo tributário, a não cumulatividade plena que protege a propriedade e a livre iniciativa, o cálculo por fora que realiza o direito à informação, a vedação de benefícios que realiza a igualdade, a devolução identificada pelo CPF, têm por titular a pessoa: são direitos individuais no sentido estrito que Dimoulis e Martins exigem. E a ADI 939 já reconheceu, em matéria tributária, que garantias do contribuinte situadas fora do art. 5º integram os direitos e garantias individuais protegidos pelo art. 60, § 4º, IV.[211] Se a tese resiste à leitura mais restritiva, resiste a todas.

Há uma segunda consequência da leitura restritiva, que convém registrar com honestidade. As outras três cláusulas, Federação, voto e separação dos Poderes, não são direitos individuais: são garantias da organização do Estado. Para elas, o argumento do reforço passa pelo núcleo essencial de cada instituto, na linha da ADI 2.024, e não pelo inciso IV.

10.4 O debate: o reforço também é pétreo?

A doutrina divide-se em três posições.

A primeira, majoritária, sustenta que os direitos fundamentais acrescentados por emenda passam a integrar o núcleo protegido. É a posição de Ingo Wolfgang Sarlet e da maior parte da literatura que escreveu depois dele: o que a cláusula protege é o núcleo essencial dos direitos fundamentais, tenham sido inscritos pelo constituinte originário ou pelo reformador.

A segunda nega ao poder reformador a capacidade de criar novas cláusulas pétreas, ou de estender as existentes. O argumento é democrático: o constituinte derivado, que é poder constituído, não pode vincular as gerações futuras com a mesma força do poder originário. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, por sua vez, relativiza as próprias cláusulas pétreas, sustenta que a Constituição de 1988 as estendeu exageradamente e admite a chamada dupla revisão: revogar primeiro a cláusula e depois a matéria que ela protegia.[212]

A terceira, que adoto, distingue o que se incorpora do que permanece instrumento. Não se petrifica a alíquota, o prazo, o percentual de devolução ou o desenho

[210] DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 7ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2020. As duas passagens foram localizadas em fonte secundária (Contraditor, verbete “Cláusula pétrea”); a página exata deve ser conferida na edição impressa.

[211] STF, ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993.

[212] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das “cláusulas pétreas”. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV. A referência completa (volume, ano e páginas) deve ser conferida.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

operacional do split payment: esses são engrenagens, e uma emenda pode trocá-las. Petrifica-se o núcleo realizado, aquilo sem o que a cláusula voltaria a ser promessa sem corpo: o tributo por fora, a não cumulatividade plena, a receita no destino, a alíquota fixada por lei, o Comitê Gestor paritário, a vedação de benefícios fora da Constituição. O corpo não pode ser amputado. Pode crescer.

10.5 Como se reforça uma cláusula pétrea

A experiência da Emenda 132 permite responder à pergunta do título com três modos de reforço, que a segunda parte desenvolverá.

O primeiro é ampliar o conteúdo: acrescentar garantias ao catálogo, como fizeram as Emendas 45 e 115 no art. 5º e como fez a Emenda 132 ao inscrever no art. 145, § 3º, a transparência, a simplicidade, a justiça tributária e a cooperação como princípios do Sistema Tributário Nacional.

O segundo é dar instituição ao princípio: converter uma promessa em órgão, procedimento e regra. A Federação pétrea de 1891 ganhou, em 2023, o Comitê Gestor e a receita no destino; a separação dos Poderes ganhou a lei complementar única e a vedação do balcão; o voto ganhou a nota fiscal com o tributo por fora; os direitos ganharam um titular identificado. É o reforço que importa ao diagnóstico deste Título, porque a patologia descrita no item 8 era exatamente esta: pedra sem instituição.

O terceiro é ancorar o mesmo dispositivo em mais de uma cláusula. A não cumulatividade plena protege, ao mesmo tempo, a propriedade do contribuinte (inciso IV) e a separação dos Poderes, porque acaba com o crédito concedido ou negado por ato infralegal (inciso III). O destino protege a Federação (inciso I) e o voto (inciso II). Quanto mais âncoras, mais difícil o retrocesso sem tocar em algum núcleo.

10.6 O dossiê sobre Canotilho e o efeito catraca

A segunda pergunta, se o reforço pode retroceder, encontra a sua resposta mais conhecida na teoria da proibição de retrocesso, que a doutrina chama de efeito catraca. Reproduzo o dossiê de pesquisa.

A origem francesa. A expressão vem do alpinismo: o mecanismo de catraca permite subir e impede descer. A doutrina francesa levou-a ao direito constitucional para descrever uma linha da jurisprudência do Conselho Constitucional segundo a qual o legislador pode alterar o regime de uma liberdade fundamental para torná-la mais efetiva, mas não para privá-la de garantias legais. O dossiê documental do próprio Conselho classifica sob a rubrica “Théorie de l’effet cliquet” a Decisão 84-181 DC, de 10 e 11 de outubro de 1984, sobre a concentração e a transparência das empresas de imprensa. Parte da literatura brasileira aponta como primeira concretização a Decisão 83-165 DC, de 20 de janeiro de 1984. Um ponto merece destaque: na França, o efeito catraca nasceu para liberdades públicas, e não apenas para direitos sociais, o que favorece a sua aplicação a garantias institucionais e a direitos do contribuinte.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A formulação de Canotilho. Em Portugal, o grande sistematizador da proibição de retrocesso é J. J. Gomes Canotilho. A formulação mais citada, em *Direito constitucional e teoria da Constituição*, é esta:

> "O núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efectivado através de medidas legislativas [...] deve considerar-se constitucionalmente garantido, sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam na prática numa 'anulação', 'revogação' ou 'aniquilação' pura e simples desse núcleo essencial. A liberdade de conformação do legislador e inerente auto-reversibilidade têm como limite o núcleo essencial já realizado."[213]

A fórmula tem três limites internos, que a segunda parte deve respeitar. Protege o núcleo essencial, e não cada detalhe da lei. Admite o retrocesso acompanhado de esquema alternativo ou compensatório. E foi pensada para direitos sociais concretizados por lei; em obras posteriores, o próprio Canotilho a relativizou diante das crises fiscais. Na jurisprudência portuguesa, o Acórdão 39/84 do Tribunal Constitucional, sobre o Serviço Nacional de Saúde, é apontado como o primeiro a acolher a ideia; o Acórdão 509/02 retomou-a e afirmou que a questão não se coloca apenas para direitos sociais.

O Supremo Tribunal Federal. No voto vencido na ADI 3.105, sobre a contribuição de inativos, o Ministro Celso de Mello afirmou que a cláusula que proíbe o retrocesso em matéria social traduz verdadeira dimensão negativa dos direitos sociais prestacionais.[214] O princípio reaparece no ARE 639.337 AgR, na ADPF 45, no MS 24.875 e nas ADIs 3.104 e 3.128, em geral como fundamento auxiliar. E já chegou à reforma tributária: no julgamento conjunto das ADIs 7.779 e 7.790, em agosto de 2026, o Tribunal derrubou, por unanimidade, restrições da Lei Complementar 214/2025 à redução de 100% de IBS e CBS na compra de veículos por pessoas com deficiência e com transtorno do espectro autista. O Ministro Gilmar Mendes referiu-se à proibição de retrocesso como possível "cláusula espiritual", em sinal de reserva quanto ao seu uso sem base normativa expressa, e o Tribunal não a adotou como fundamento determinante.[215]

10.7 Como usar o material na segunda parte

Proponho três movimentos, do mais firme ao mais ousado.

Primeiro, o terreno firme: a ADI 939. As garantias do contribuinte são cláusula pétrea mesmo fora do art. 5º, e as garantias tributárias introduzidas pela Emenda 132 têm por titular a pessoa. Aqui a tese resiste até à leitura restritiva de Dimoulis e Martins. Não é preciso a catraca: basta o art. 60, § 4º, IV.

---

[213] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 326, segundo trabalho que reproduz a passagem. A página deve ser conferida na edição a ser citada; no Brasil, a mais usada é a 7ª ed., de 2003.

[214] STF, ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, voto do Min. Celso de Mello.

[215] A informação vem de BELLEGARDE, Marina Tanganelli. Reforma tributária e proibição de retrocesso social à luz de recente julgamento do STF. APET, 16 out. 2026. O inteiro teor do acórdão deve ser localizado. Da mesma autora, *O direito financeiro e a proibição de retrocesso social na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Coleção Direito Financeiro Atual, v. 5 (coord. Fernando Facury Scaff). Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Segundo, a catraca como reforço: aplicar a fórmula de Canotilho ao núcleo essencial concretizado pela Emenda 132. A lei complementar e o regulamento podem ajustar, mas não podem anular, revogar ou aniquilar, sem esquema compensatório, o núcleo já realizado.

Terceiro, o passo novo, que é tese do autor: as quatro cláusulas pétreas, efetivadas no campo tributário pela Emenda 132, passaram a ter um núcleo realizado que integra o próprio conteúdo protegido pelo art. 60, § 4º. A base francesa, que aplicou o efeito catraca a liberdades públicas, ajuda. O risco é a crítica da "cláusula espiritual". Por isso o argumento deve sempre voltar ao texto expresso: aos quatro incisos do art. 60, § 4º, ao art. 145, § 3º, e aos dispositivos que a Emenda 132 neles integrou.

Pontos sujeitos a conferência nesta edição provisória. A página exata de Dimoulis e Martins e a de Canotilho nas edições a citar; o marco francês, 84-181 DC, 83-165 DC ou ambas; a ementa da ADI 2.024; a referência completa de Ferreira Filho na *Revista de Direito Administrativo*; o inteiro teor das ADIs 7.779 e 7.790; e o trecho literal do voto do Ministro Celso de Mello na ADI 3.105.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11. A ponte para a segunda parte

O sistema tributário brasileiro herdado da Emenda Constitucional 18/1965 e da Constituição de 1988 apresentava falhas estruturais severas, como a fragmentação de competências, a cumulatividade de impostos e a guerra fiscal entre os entes federativos. Essas distorções geraram um cenário de hipercomplexidade, custos excessivos de conformidade e um contencioso judicial bilionário, além de prejudicar a transparência e a justiça distributiva para os cidadãos.

Para sanar esse manicômio jurídico, a Emenda Constitucional 132 introduziu uma profunda reestruturação, baseada na criação de um IVA dual, fundamentado no princípio do destino, na não cumulatividade plena e na simplificação das regras. A segunda parte deste Título mostra como a Emenda superou cada uma das dez deformidades e identificou, para cada patologia, a sua vacina.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de estilo e revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO II

Segunda parte: a vacina

Como a Emenda Constitucional 132 superou, uma a uma, as dez deformidades do sistema herdado

Do manicômio jurídico ao IVA moderno: a cura de cada patologia, com o texto da norma e o que ela muda para quem julga.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

12. O eixo da virada: da patologia à vacina

A Emenda 132 não ajustou alíquotas; demoliu o modelo de 1965 e o imunizou contra a reinfecção

12.1 Por que falar em vacina

A primeira parte terminou com um diagnóstico: o sistema herdado sofria de dez deformidades, e todas tinham uma causa constitucional. Esta segunda parte responde com a imagem que melhor descreve o que a Emenda 132 fez. Não aplicou remédio aos sintomas, como fizeram por décadas a jurisprudência, os convênios e as leis de ocasião. Aplicou uma vacina: atacou a causa e criou, na própria Constituição, as defesas que impedem a reinfecção.

A diferença entre remédio e vacina é a diferença entre os dois períodos. O remédio age depois da doença e precisa ser repetido a cada crise; foi assim que o Tema 69 retirou uma camada da cascata e a tese seguinte já estava a caminho. A vacina age antes, ensina o organismo a reconhecer o agente e o protege por muito tempo. As normas que a Emenda 132 introduziu, e que se integraram às cláusulas pétreas, como mostrou o item 3.6, são a memória imunológica do sistema.



Figura 24. O eixo da virada: a Emenda Constitucional 132 como cura estrutural. A reforma não é ajuste de alíquotas; é a demolição do modelo de 1965 e a fundação de uma arquitetura alinhada às melhores práticas internacionais, com a extinção de cinco tributos em favor de uma base unificada, transparente e baseada no destino.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 25. Do manicômio jurídico ao IVA moderno: como a Emenda Constitucional 132 soluciona, ponto a ponto, as dez grandes deformidades históricas da tributação sobre o consumo no Brasil.

12.2 A origem da doença

A vacina só se entende a partir do agente. O agente, recorde-se, foi o erro de 1965.

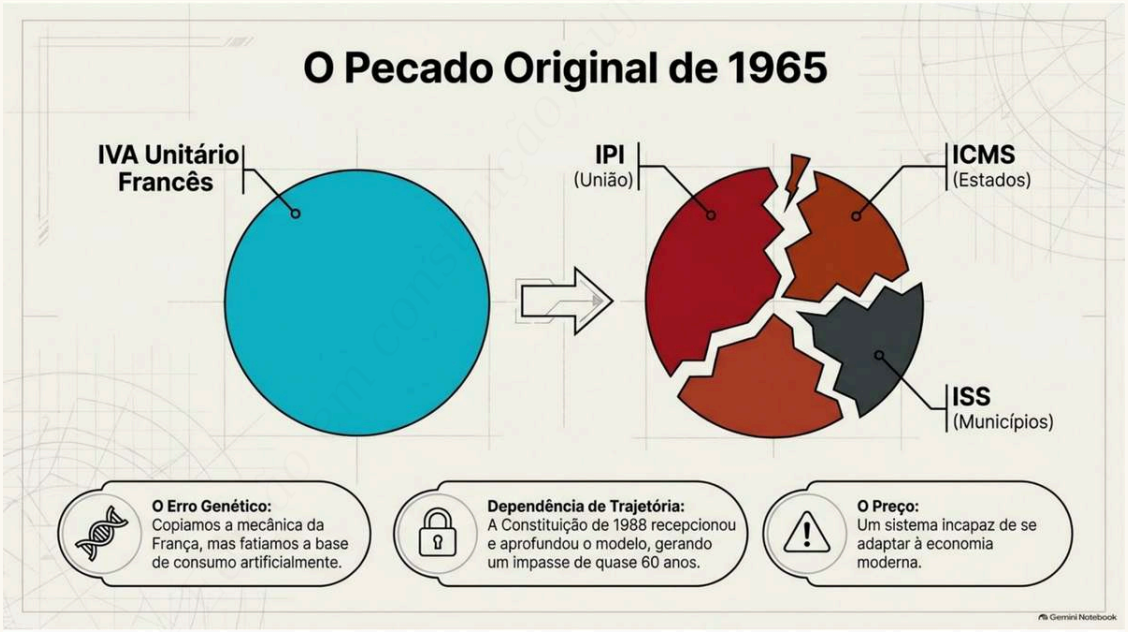


Figura 26. O pecado original de 1965: o IVA unitário francês fatiado em IPI (União), ICMS (Estados) e ISS (Municípios). A Constituição de 1988 recepcionou e aprofundou o modelo, produzindo um sistema incapaz de se adaptar à economia moderna.

O círculo inteiro à esquerda é o imposto sobre o valor agregado como a França o concebeu: uma base, uma lei, um crédito. As três fatias à direita são o que o Brasil fez dele. A Emenda 132 não inventou um tributo novo. Recompôs o círculo. A Contribuição sobre Bens e Serviços, da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços, de Estados e Municípios, são duas metades de uma mesma figura: mesma base, mesmo fato gerador, mesmas regras de crédito. É o que se chama IVA dual.*

* Do autor: "Comitê gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária" (JOTA, 31 mar. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

12.3 A vacina em um quadro

Volto ao quadro da cascata do item 5 e troco apenas a Constituição. Os agentes são os mesmos. O valor é o mesmo. As operações são as mesmas. Muda a regra.

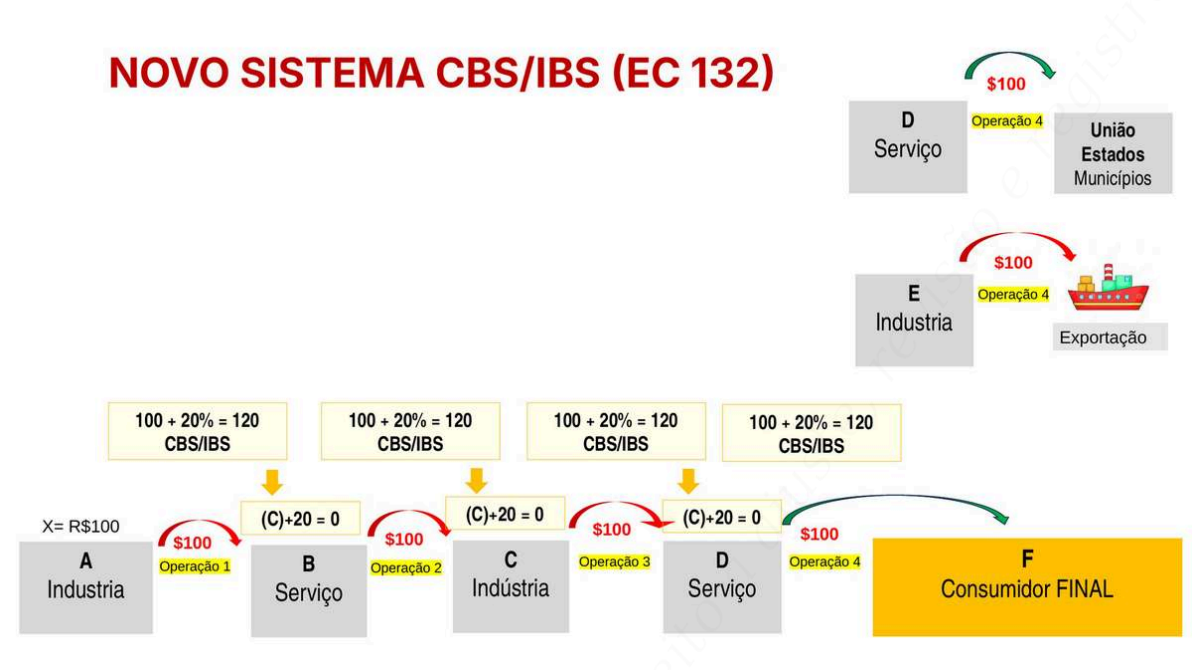


Figura 27. Novo Sistema CBS/IBS (EC 132): em cada operação o tributo é destacado por fora, o adquirente toma crédito integral e o preço sem tributo permanece em R$ 100 até o consumidor final.

O modelo usa uma alíquota hipotética de 20% para a soma de CBS e IBS, apenas para facilitar a conta. Leia-se, de novo, da esquerda para a direita.

Operação 1. A indústria A vende a B por R$ 100 e destaca R$ 20 de CBS/IBS. O documento fiscal mostra duas informações: R$ 100 de preço e R$ 20 de tributo. B desembolsa R$ 120 e registra R$ 20 de crédito. Na caixa do quadro: crédito de R$ 20, saldo zero. Para B, o tributo não é custo.

Operação 2. B vende a C por R$ 100, porque o seu custo é de R$ 100, e destaca R$ 20. Deve R$ 20 e tem R$ 20 de crédito. Nada recolhe. C desembolsa R$ 120 e registra R$ 20 de crédito.

Operação 3. C vende a D nas mesmas condições. Débito de R$ 20, crédito de R$ 20, saldo zero.

Operação 4. D vende ao consumidor final F por R$ 100 e destaca R$ 20. F paga R$ 120 e não tem crédito, porque não tem operação seguinte. Nele o tributo se fixa.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 11. O Sistema CBS/IBS em números: alíquota hipotética de 20%, quatro operações sem lucro

Operação	Quem vende	Preço sem tributo	CBS/IBS destacado	Crédito do adquirente	Custo para o adquirente
1	A, indústria	R$ 100	R$ 20	R$ 20	R$ 100
2	B, serviço	R$ 100	R$ 20	R$ 20	R$ 100
3	C, indústria	R$ 100	R$ 20	R$ 20	R$ 100
4	D, serviço	R$ 100	R$ 20	não há	R$ 120

O consumidor paga R$ 120, e não R$ 213. A carga é de 20%, e não de 113%. E a carga é a que a lei anuncia.

Compare-se o canto superior direito dos dois quadros. No sistema novo, o agente que exporta entrega ao exterior um produto de R$ 100, sem resíduo algum, porque todos os créditos da cadeia foram aproveitados. O Brasil deixa de exportar impostos. E o poder público que compra do prestador D paga R$ 100 de preço e R$ 20 de tributo identificado, que retorna aos cofres públicos.

Três coisas mudaram entre um quadro e outro, e convém nomeá-las antes de descer às vacinas. O tributo saiu de dentro do preço. O crédito passou a ser integral, qualquer que seja a natureza do bem ou do serviço adquirido. E os cinco tributos de três entes tornaram-se um só sistema, em que o crédito de uma etapa se comunica com o débito da seguinte, seja ela indústria, comércio ou serviço.

Passo às vacinas, uma a uma, com o texto da norma.

Texto da 1ª Edição em construção — versão de revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13. As dez vacinas

Para cada deformidade, a norma que a cura e o que ela muda para quem julga

13.1 Primeira vacina: o IVA dual contra a fragmentação federativa



Figura 28. A deformidade: fragmentação federativa, com cinco tributos e 5.603 legisladores independentes. A cura da EC 132: o IVA dual, com regras idênticas, uma única lei complementar e um Comitê Gestor unificado.

A patologia. Cinco tributos, três esferas, vinte e sete legislações de ICMS e cerca de 5.570 de ISS sobre a mesma realidade econômica; autonomia convertida em anarquia, cumulatividade cruzada entre tributos de entes diferentes (item 6.2).

A vacina. Fundir as bases sem suprimir competências. “Em vez de abolir o poder de tributar, a proposta funde as bases, ampliando a competência material de Estados e Municípios.”[216] “Passam a ser revogadas assim milhões de normas sobre ISS, 27 leis e regulamentos do ICMS, além das legislações de PIS, COFINS e IPI.”[217]

[216] RTV, p. 75.

[217] AC, Santi e Nelson Machado, Introdução, p. XLIV.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

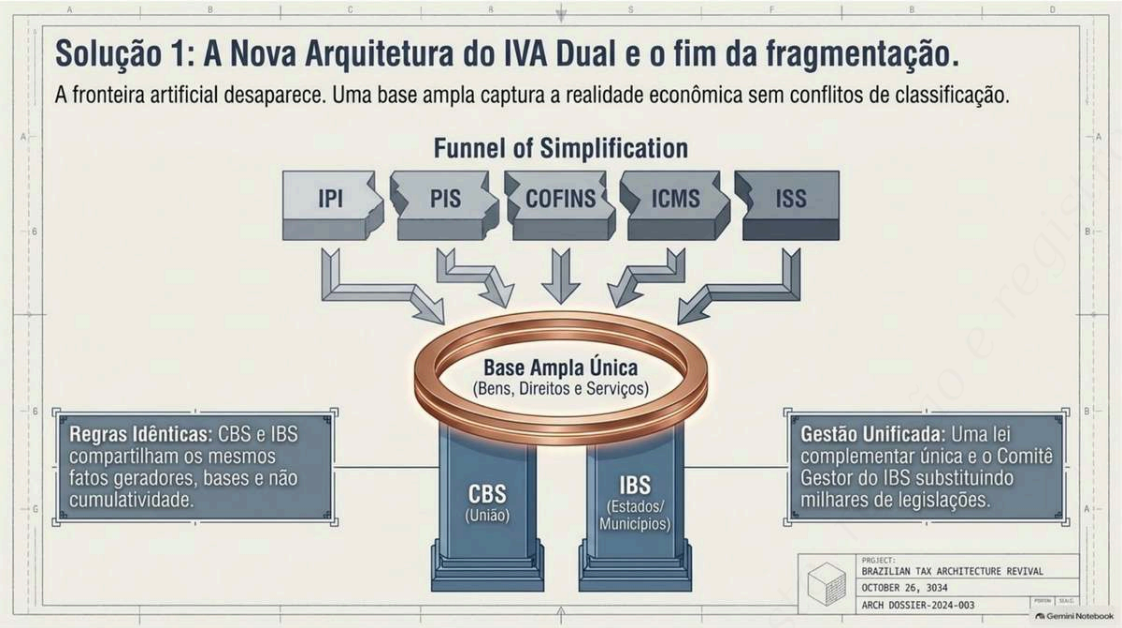


Figura 29. A nova arquitetura do IVA dual e o fim da fragmentação: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS convergem para uma base ampla única, repartida entre CBS e IBS, com regras únicas e gestão unificada.

O Sistema CBS/IBS é um imposto sobre o valor agregado partilhado entre os três níveis da Federação. A Contribuição sobre Bens e Serviços pertence à União e substitui o PIS, a Cofins e, em quase toda a sua extensão, o IPI. O Imposto sobre Bens e Serviços pertence, em competência compartilhada, a Estados, Distrito Federal e Municípios e substitui o ICMS e o ISS.

> **CF, art. 156-A.** Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
>
> § 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
>
> I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
>
> II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
>
> III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;
>
> IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;
>
> V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (...)

O inciso I encerra sessenta anos de conflito de competência. Não há mais mercadoria de um lado e serviço de outro. Há operações com bens e com serviços, e todas pertencem à mesma base. A pergunta que alimentou o Tema 816 e dezenas de outros, se a atividade é industrialização ou prestação de serviço, perdeu o objeto. “Acaba com a disputa de classificação (ex: ‘isto é pão ou é bolo?’).”[218]

[218] RTV, p. 108.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Dois tributos, uma só disciplina. É o que garante o art. 149-B.

> **CF, art. 149-B.** Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:
>
> I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
>
> II - imunidades;
>
> III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
>
> IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

A fórmula que proponho ao julgador é esta: mesma base, mesmo fato, mesmo sujeito, mesma regra de crédito. IBS e CBS são dois nomes de arrecadação para uma única hipótese de incidência. Uma decisão que interprete o IBS de um modo e a CBS de outro, diante do mesmo fato, contraria o art. 149-B.

O princípio que informa o conjunto é a neutralidade, e a Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025, cuidou de defini-lo.

> **LC 214/2025, art. 2º.** O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

Neutralidade é a negação jurídica da cascata. O tributo não deve interferir na escolha entre comprar de terceiros e produzir internamente, entre instalar a fábrica aqui ou acolá, entre vender um bem ou prestar um serviço.

A unificação da base exigia a unificação da administração. A resposta foi um órgão novo na arquitetura federativa.

> **CF, art. 156-B.** Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:
>
> I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
>
> II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
>
> III - decidir o contencioso administrativo.

O contribuinte passa a ter um único interlocutor para o IBS, em lugar de vinte e sete Estados e mais de cinco mil Municípios. Apura por CNPJ, de forma centralizada. Recebe uma apuração assistida, pré-preenchida pela administração com base nos documentos fiscais eletrônicos. O lançamento por homologação, em que o particular interpretava sozinho e o Fisco revisava anos depois, cede lugar a um modelo em que a administração calcula antes e o contribuinte confere.

Para o Poder Judiciário, a Emenda 132 criou competência nova no Superior Tribunal de Justiça: processar e julgar, originariamente, os conflitos entre entes federativos,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ou entre estes e o Comitê Gestor, relacionados ao IBS e à CBS (art. 105, I, *j*). A uniformidade que o art. 149-B impõe à lei precisa de um guardião na jurisdição. Os Títulos seguintes desta apostila tratam das questões de competência, de processo e de harmonização entre as Justiças Federal e Estadual que daí decorrem.

13.2 Segunda vacina: a não cumulatividade plena contra o falso IVA

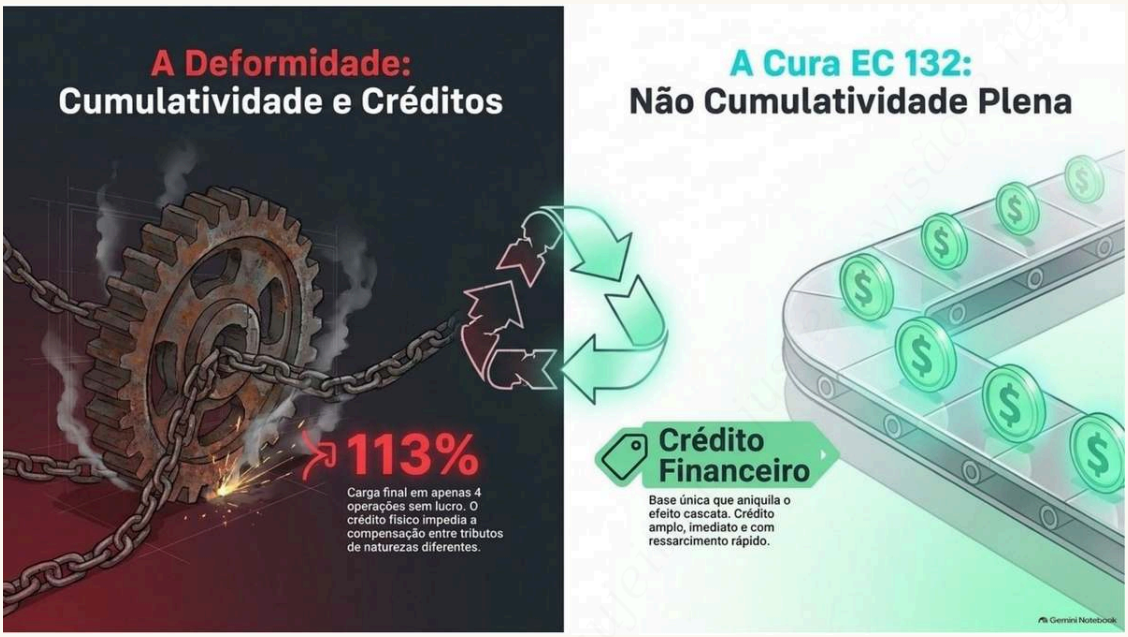


Figura 30. A deformidade: cumulatividade e créditos, com carga final de 113% em quatro operações sem lucro. A cura da EC 132: não cumulatividade plena, com crédito financeiro amplo, imediato e ressarcimento rápido.

A patologia. O crédito físico, a cumulatividade cruzada entre tributos de entes diferentes, os créditos acumulados que o Estado não devolvia e a cascata que transformava 40% e 10% em 113% (itens 5 e 6.3).

A vacina é a não cumulatividade plena, com crédito financeiro.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** (...) VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

O contribuinte compensa o imposto devido com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente. A única exclusão geral é o uso ou consumo pessoal. O limite da não cumulatividade deixou de ser um conceito contábil, o insumo, e passou a ser um conceito antropológico: o consumo de uma pessoa.

A Lei Complementar 214 reproduziu a regra e acrescentou a ela uma condição que examino adiante.

> **LC 214/2025, art. 47.** O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos

© Eurico Marcos Diniz de Santi

termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

§ 1º A apropriação dos créditos de que trata o *caput* deste artigo:

I - será realizada de forma segregada para o IBS e para a CBS, vedadas, em qualquer hipótese, a compensação de créditos de IBS com valores devidos de CBS e a compensação de créditos de CBS com valores devidos de IBS; e

II - está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo.

É o fim do crédito físico e do conceito de insumo. Matéria-prima, energia, frete, publicidade, serviços jurídicos, material de escritório, máquinas: tudo o que a empresa adquire para a sua atividade gera crédito, integral e imediato. Para o bem de capital, acabaram as quarenta e oito parcelas. Para a exportação, acabou o resíduo.

O crédito que não é absorvido por débitos deve ser devolvido em dinheiro, em prazo definido em lei complementar. A Constituição entregou ao legislador complementar a tarefa de dispor sobre a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados (art. 156-A, § 5º, III). O Estado deixa de tomar empréstimo compulsório do exportador e do investidor.

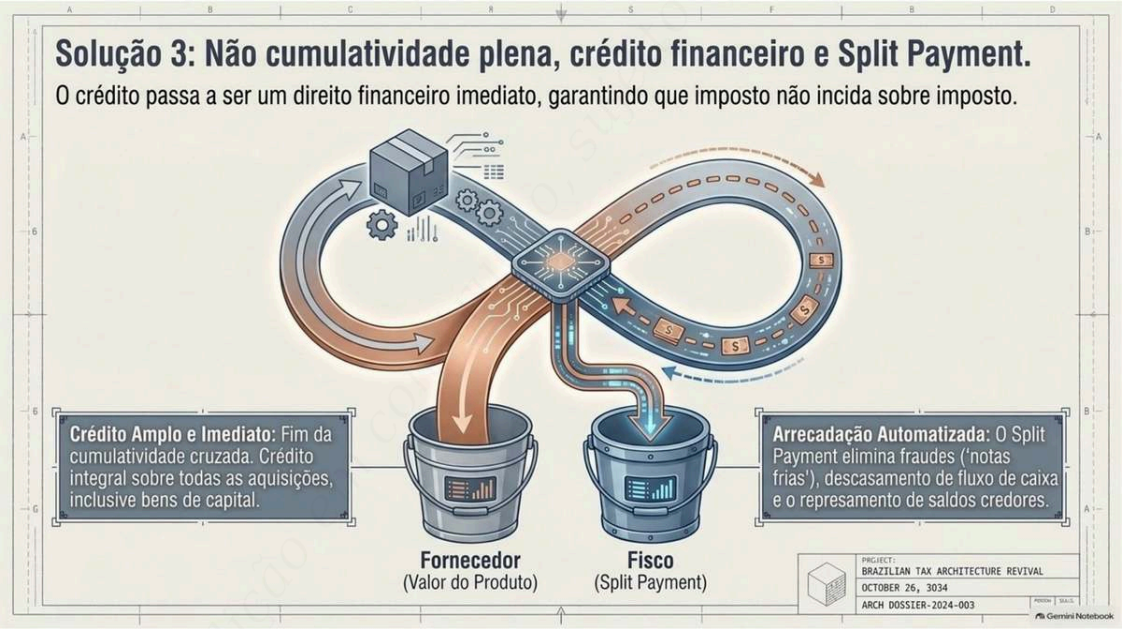


Figura 31. Não cumulatividade plena, crédito financeiro e split payment: o crédito passa a ser um direito financeiro imediato, garantindo que imposto não incida sobre imposto.

Duas peças completam a vacina. A base única acaba com a cumulatividade cruzada: o crédito de uma etapa se comunica com o débito da seguinte, seja ela indústria, comércio ou serviço. E a apuração centralizada por CNPJ rompe com "a herança do Decreto-Lei 406/68, que fragmentava a personalidade jurídica para fins tributários".[219]

[219] RTV, p. 98.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13.3 Terceira vacina: a base ampla contra a guerra entre bens e serviços



Figura 32. A deformidade: a guerra entre bens e serviços, com a fronteira artificial entre ICMS e ISS e os conflitos de competência no STF. A cura da EC 132: base ampla, com incidência unificada sobre bens materiais, imateriais, direitos e serviços.

A patologia. Mercadoria para o ICMS, serviço para o ISS, produto industrializado para o IPI, receita para o PIS/Cofins; a economia digital desmanchou a fronteira, e cada operação híbrida virou litígio (item 6.4).

A vacina. A base ampla, inscrita no inciso I do art. 156-A, § 1º, e estendida à CBS pelo art. 149-B: o imposto incide sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços". A Constituição deixa de perguntar o que a operação é e passa a perguntar apenas se houve operação. O contribuinte é definido pelo fato econômico, pessoa física ou jurídica, e cada ente tem uma só alíquota para todas as operações (inciso VI), o que dispensa a classificação. "Acaba com a disputa de classificação (ex: 'isto é pão ou é bolo?')."[220]

O software, o streaming, a nuvem, a impressão sob encomenda, a assinatura de conteúdo: todos os híbridos que alimentaram o conflito entre ICMS e ISS passam a pertencer à mesma base e a pagar a mesma alíquota. A importação de bens e serviços, inclusive por pessoa física, também é alcançada (inciso II), o que iguala o fornecedor estrangeiro ao nacional.

O que muda para quem julga. A pergunta que alimentou o Tema 816 e dezenas de outros, se a atividade é industrialização ou prestação de serviço, perdeu o objeto. Um processo que discuta a natureza de uma operação para fins de IBS ou de CBS deve ser examinado com desconfiança: se a alíquota é a mesma e a base é a mesma, a classificação só importa para as exceções que a própria Constituição nomeou.

[220] RTV, p. 108.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13.4 Quarta vacina: o princípio do destino contra a guerra fiscal



Figura 33. A deformidade: a origem e a guerra fiscal, com R$ 83 bilhões anuais de renúncia de ICMS. A cura da EC 132: o princípio do destino, a receita no local do consumo e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional no lugar dos incentivos pontuais.

A patologia. O ICMS cobrado em grande parte na origem e o ISS no estabelecimento do prestador; a renúncia de receita alheia como arma de atração de empresas; aduanas internas, convênios autorizativos e uma distribuição irracional das fábricas (item 6.5).



Figura 34. O princípio do destino e o armistício da guerra fiscal: a receita pertence ao local do consumo, o que elimina o incentivo para que Estados e Municípios manipulem benefícios.

O imposto pertence ao lugar onde está a pessoa que consome. Essa regra, que parece apenas federativa, é a expressão geográfica do giro antropocêntrico.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** (...)

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;
>
> VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (...)

A tributação no destino extingue a guerra fiscal pela raiz. O ente que concede benefício não atrai mais a arrecadação de consumidores alheios, porque a arrecadação segue o consumidor. As fábricas voltam a se localizar por logística, por mão de obra e por mercado.

A autonomia federativa não desapareceu. Mudou de endereço. Estados e Municípios não legislam mais sobre base, crédito, isenção e regime especial. Legislam sobre a sua alíquota, que é única para todas as operações. A autonomia passa a morar na alíquota, e a alíquota passa a ser a mensagem que o governante envia ao eleitor: este é o preço dos serviços públicos deste lugar.

O Senado Federal fixa alíquotas de referência, que valem se o ente não legislar, e que são calibradas para manter a arrecadação.

> **ADCT, art. 130.** Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (...)

O dispositivo prossegue com a regra de equivalência: a receita dos novos tributos deve corresponder à redução da receita dos tributos extintos, em cada esfera. É a garantia de neutralidade de carga durante a transição, examinada nos itens 5.8 e 5.9 da primeira parte.

O sistema antigo distribuía benefícios por convênio, por decreto, por portaria e por regime especial negociado caso a caso. A Emenda 132 fechou o balcão.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** (...)
>
> X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (...)

As exceções existem e são relevantes: a cesta básica nacional de alimentos com alíquota zero, as reduções de 30% e de 60% para atividades e bens listados, os regimes específicos de combustíveis, serviços financeiros, operações com imóveis e outros, o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus. Mas são exceções fechadas, de estatura constitucional, disciplinadas em lei complementar nacional e sujeitas a avaliação periódica. Nenhum governador, nenhum prefeito e nenhum ministro pode criar a próxima.*

Registro, com a regra de método que adotei, a crítica que economistas e organismos internacionais dirigem a essa lista: ela é mais extensa do que recomendaria um IVA de manual, e cada exceção eleva a alíquota dos demais. A crítica é correta, e os estudos da OCDE e do FMI a registram. O que sustento é outra coisa: a diferença

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.18, p. 233.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

entre exceção escrita na Constituição, igual para todos e visível na alíquota de referência, e benefício concedido no balcão é uma diferença de natureza, e não de grau.

A guerra fiscal tinha ainda uma justificativa respeitável: o desenvolvimento das regiões mais pobres. A vacina preserva o objetivo e troca o instrumento. Em lugar da renúncia de receita, invisível e disputada, a Emenda 132 criou o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A), com recursos da União entregues aos Estados para investimento, e uma transição federativa longa, que funciona como "forma organizada de saída da guerra fiscal".[221] Na fórmula da Justificativa da PEC 45: "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."[222]

13.5 Quinta vacina: a simplicidade estrutural contra a hipercomplexidade



Figura 35. A deformidade: hipercomplexidade e contencioso, com 1.500 horas por ano de conformidade e um contencioso de 75% do PIB. A cura da EC 132: simplicidade estrutural, alíquota padrão, regras padronizadas e apuração assistida.

A patologia. Profusão de alíquotas, exclusões de base, benefícios e regimes especiais; 1.500 horas por ano de conformidade na empresa média; 466 mil normas desde 1988; um contencioso de R$ 5,44 trilhões em 2019 (item 6.6).

A vacina. A simplicidade deixou de ser virtude desejável e passou a ser princípio constitucional, no art. 145, § 3º. A partir dele, a Emenda 132 montou uma arquitetura de quatro peças: lei complementar única para os dois tributos (art. 156-A, § 1º, IV, e art. 149-B), regulamento único e interpretação uniformizada (art. 156-B, I), alíquota padrão com reduções taxativas escritas na própria Constituição e documento fiscal eletrônico padronizado. Um único sujeito ativo do IBS, o Comitê Gestor, dá ao contribuinte a certeza de que pagou o tributo devido ao ente certo.[223]

[221] CCiF, NT I, p. 40.

[222] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.

[223] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A vacina contra o contencioso vem embutida na mesma arquitetura. O tributo fora da base de outro tributo (art. 156-A, § 1º, IX, e art. 195, § 17) encerra a família de litígios da “tese do século”. A base ampla encerra a família dos conflitos de competência. O crédito financeiro encerra a família do conceito de insumo. E a competência originária do Superior Tribunal de Justiça para os conflitos entre entes federativos, ou entre eles e o Comitê Gestor (art. 105, I, *j*), dá à uniformidade da lei um guardião na jurisdição.

O que muda para quem julga. Smith escreveu que um grau muito pequeno de incerteza é mal maior do que um grau considerável de desigualdade. A simplicidade do art. 145, § 3º, é a certeza de Smith convertida em norma. Uma interpretação que multiplique distinções onde a lei unificou não é apenas uma leitura possível: contraria um princípio expresso do Sistema Tributário Nacional.

13.6 Sexta vacina: a transparência absoluta contra a anestesia fiscal



Figura 36. A deformidade: opacidade e imposto por dentro, com cerca de 35% de carga paga sem o conhecimento do consumidor. A cura da EC 132: transparência absoluta, cobrança por fora e destaque explícito do tributo no documento fiscal.

A patologia. O cálculo por dentro, a substituição tributária e a cascata escondiam a carga real; um ICMS de 18% pesava 21,95%; o cidadão pagava cerca de 35% sem saber (itens 5.6 e 6.7).

A vacina é a cobrança por fora, com o tributo destacado.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** (...) IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (...) XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

O inciso IX retira o tributo da própria base e da base dos demais. O inciso XIII manda informá-lo no documento fiscal. Com isso a alíquota nominal coincide com a alíquota

© Eurico Marcos Diniz de Santi

efetiva, e o consumidor recebe duas informações exatas em cada compra: o custo do produto e o custo do Estado.

A consequência processual é direta. No sistema antigo, a discussão sobre o que compunha a base de cálculo de cada tributo gerou algumas das maiores controvérsias da história do Supremo Tribunal Federal. A exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, a chamada tese do século, teve impacto estimado em cerca de R$ 258,3 bilhões.[224] No sistema novo, a Constituição diz que um tributo não entra na base do outro. O espaço para teses de inclusão e de exclusão foi fechado no próprio texto.



Figura 37. Cobrança por fora, transparência e neutralidade alocativa: valor do produto de R$ 100,00 e imposto (CBS/IBS) de R$ 26,50 destacado, com imunidade real para as exportações.

O quadro do dossiê usa a alíquota de 26,5%, o patamar que a Lei Complementar 214 fixou como gatilho para a soma das alíquotas de referência. O consumidor vê R$ 100,00 de produto e R$ 26,50 de imposto. Essas duas linhas, que nenhuma nota do sistema herdado mostrava, são a vacina inteira. A transparência virou princípio do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º), e a volta da substituição tributária ao IBS e à CBS foi rejeitada na tramitação.[225] Na síntese de Aguinaldo Ribeiro, relator da reforma na Câmara: "O novo sistema permitirá ao cidadão saber exatamente quanto paga de tributo sobre cada produto ou serviço, promovendo cidadania fiscal."[226]

[224] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, citando a PGFN, p. 541.

[225] AC, Heleno Torres, Apresentação, p. 141.

[226] AC, Aguinaldo Ribeiro, p. 12.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13.7 Sétima vacina: a equidade contra a regressividade e o privilégio



Figura 38. A deformidade: regressividade e privilégio, com quase 25% da renda dos mais pobres e menos de 9% da dos mais ricos consumidos por tributos indiretos. A cura da EC 132: equidade, com a Cesta Básica Nacional e o cashback.

A patologia. A divisão entre ICMS e ISS tributava mais a cesta dos pobres, intensiva em mercadorias, do que a dos ricos, intensiva em serviços; as desonerações gerais beneficiavam mais quem consumia mais; e cada privilégio era pago, em silêncio, pela alíquota de todos os demais (item 6.8).

A vacina. Três peças. A primeira é um mandamento: o art. 145, § 4º, determina que as alterações da legislação tributária busquem "atenuar efeitos regressivos". A segunda é a Cesta Básica Nacional de Alimentos, com alíquota zero, prevista no art. 8º da própria Emenda 132. A terceira é a devolução personalizada do imposto, o cashback, que o CCiF chamou de isenção personalizada. Isaias Coelho deu a fórmula: "O IVA pode facilmente ser tornado um imposto progressivo. Para isso, basta devolver o IVA pago por famílias de baixa renda."[227]

A devolução do imposto merece uma palavra a mais. A Constituição mandou a lei complementar dispor sobre as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (art. 156-A, § 5º, VIII). É o cashback. Em lugar de desonerar o produto, o que beneficia ricos e pobres na proporção do que cada um consome, o sistema devolve o tributo diretamente à família de baixa renda, identificada pelo CPF. O tributo deixa de ser personalizado pela mercadoria e passa a ser personalizado pela pessoa. Outra vez, o giro antropocêntrico.*

O que muda para quem julga. O FMI mostrou, com dados das famílias brasileiras, que o cashback é o instrumento mais eficaz para reduzir a carga dos mais pobres, e que as alíquotas reduzidas, ao contrário, agravam a regressividade, porque

[227] AC, Isaias Coelho, p. 162.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.4.6, p. 142.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

beneficiam mais quem consome mais.[228] Pedidos judiciais de extensão de redução de alíquota a novos produtos, em nome dos pobres, devem ser lidos com esse dado: cada redução é paga pela alíquota de todos, inclusive dos pobres que não consomem o produto beneficiado.

13.8 Oitava vacina: a imunidade e o crédito imediato contra a punição à exportação e ao investimento



Figura 39. A deformidade: a punição ao investimento e à exportação, com créditos retidos por 48 meses e o Brasil exportando impostos. A cura da EC 132: imunidade real das exportações e recuperação integral e imediata do crédito sobre bens de capital.

A patologia. O resíduo tributário embutido no produto exportado, o crédito acumulado que o Estado não devolvia e o crédito de ICMS sobre bens de capital parcelado em quarenta e oito meses: o sistema tributava a produtividade futura do país (item 6.9).

A vacina. A imunidade das exportações com manutenção dos créditos.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** (...) III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

A diferença em relação ao sistema herdado está na segunda metade do inciso. A Constituição de 1988 também desonerava as exportações, mas só a última etapa. A Emenda 132 assegura ao exportador o aproveitamento de todos os créditos da cadeia, e a lei complementar deve disciplinar a forma e o prazo do ressarcimento em dinheiro (art. 156-A, § 5º, III). O produto sai do porto sem resíduo. Smith chamava esse mecanismo de drawback e o considerava o mais razoável dos incentivos ao comércio

[228] CEBREIRO GOMEZ, Ana; KOLERUS, Christina. *Brazil's VAT Reform: Improving Equity*. IMF Working Paper WP/26/132. Washington: International Monetary Fund, jun. 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

exterior, porque não força o capital para fora; apenas impede que o tributo interno o expulse do mercado estrangeiro.

O investimento recebe a mesma vacina. O bem de capital é uma aquisição como qualquer outra, e o crédito do inciso VIII é integral e imediato. Acabaram as quarenta e oito parcelas. O Centro de Cidadania Fiscal estimou que os efeitos diretos da neutralidade e da melhor alocação dos fatores poderiam elevar o PIB potencial em 20,2% em quinze anos.[229]

13.9 Nona vacina: a automação e a cooperação contra a insegurança jurídica



Figura 40. A deformidade: a insegurança jurídica do lançamento por homologação, em que o Fisco vigiava em vez de educar e conferia a interpretação do contribuinte cinco anos depois. A cura da EC 132: automação e cooperação, com o split payment e a interpretação harmonizada.

A patologia. O lançamento por homologação transferia ao contribuinte o risco de interpretar e permitia ao Fisco autuá-lo retroativamente; a administração herdou uma cultura que via o contribuinte como súdito a ser vigiado; o resultado foi o paradigma do crime no direito tributário (item 6.10).

A vacina. A cooperação tornou-se princípio constitucional (art. 145, § 3º), contra o "nós contra eles". A interpretação passa a ser harmonizada entre o Comitê Gestor e a Receita Federal, e a apuração passa a ser assistida: a administração pré-calcula o tributo com base nos documentos fiscais eletrônicos, e o contribuinte confere. A lógica do lançamento por homologação se inverte. Em vez de interpretar sozinho e esperar cinco anos pela resposta, o contribuinte recebe a interpretação antes de agir.

Aqui está a inovação de engenharia que distingue o IVA brasileiro dos modelos anteriores. A Constituição autorizou o legislador a condicionar o crédito do adquirente ao efetivo recolhimento do tributo na etapa anterior, sob duas garantias.

> **CF, art. 156-A, § 5º.** Lei complementar disporá sobre: (...)

[229] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 137.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:
>
> a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
>
> b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação; (...)

A alínea *b* é o fundamento constitucional do split payment. A Lei Complementar 214 o instituiu.

> **LC 214/2025, art. 31.** Nas transações de pagamento relativas a operações com bens ou com serviços, os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação (*split payment*), os valores do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Subseção.

Funciona assim. O adquirente paga por Pix, cartão ou boleto. O sistema de pagamentos consulta, em tempo real, a situação do fornecedor. A parcela correspondente ao tributo segue diretamente para os cofres públicos, e o valor líquido segue para a conta do fornecedor. Se o débito do fornecedor já está coberto por créditos, nada é retido. No mesmo instante extingue-se o débito de quem vende e nasce o crédito de quem compra.

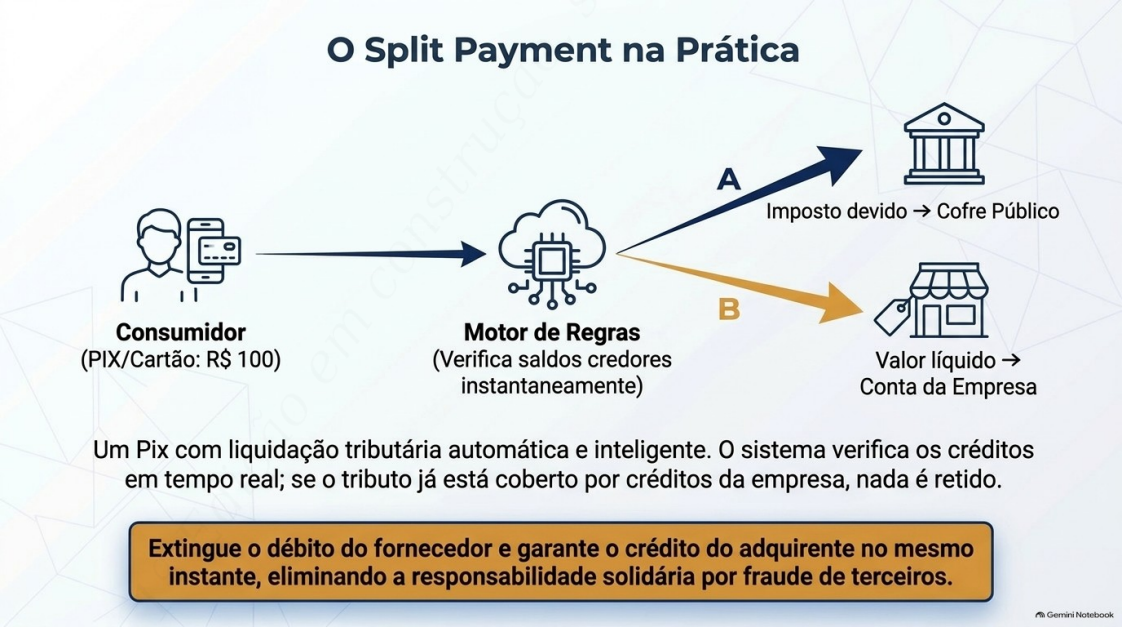


Figura 41. O split payment na prática: um Pix com liquidação tributária automática. O consumidor paga R$ 100; o motor de regras verifica os saldos credores em tempo real; o imposto devido segue ao cofre público e o valor líquido, à conta da empresa. Extingue o débito do fornecedor e garante o crédito do adquirente no mesmo instante.

A figura desenha o percurso. O pagamento sai do consumidor e passa pelo motor de regras, que consulta os créditos do fornecedor. Dali o valor se divide em dois caminhos: o imposto, pelo caminho A, segue ao Tesouro; o valor líquido, pelo caminho B, segue à conta da empresa. Nenhum dos dois depende de uma declaração posterior.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O efeito jurídico é poderoso. No sistema antigo, o adquirente de boa-fé respondia pela idoneidade de toda a sua cadeia de fornecedores. Uma nota declarada inidônea anos depois gerava glosa de crédito, multa e, não raro, representação penal contra quem nada sabia da fraude. No sistema novo, o crédito nasce do recolhimento, e o recolhimento é feito pela infraestrutura de pagamentos. A nota fria, a nota calçada e a fraude carrossel perdem o seu combustível, que era o crédito sem imposto pago.

O split payment costuma ser lido como instrumento de controle. Leio-o como instrumento liberal, com três pilares. Igualdade de condições: o sonegador perde a vantagem artificial, e a concorrência volta a ser por preço e qualidade. Segurança jurídica: o empresário honesto deixa de ser fiador da idoneidade alheia. E não intervenção: o Estado atua de forma tecnológica e silenciosa, sem fiscal na porta.

Há um custo, e devo expô-lo. No sistema antigo, o imposto pago pelo consumidor ficava de trinta a sessenta dias no caixa da empresa antes do recolhimento. Esse capital de giro desaparece. A queixa é legítima do ponto de vista financeiro, e a calibragem do mecanismo com o mercado de recebíveis, com cancelamentos e estornos, é um dos desafios reais da transição. Do ponto de vista jurídico, porém, a resposta é simples: dai a César o que é de César. O fôlego de caixa nunca foi patrimônio da empresa. Era dinheiro do consumidor a caminho do Estado.

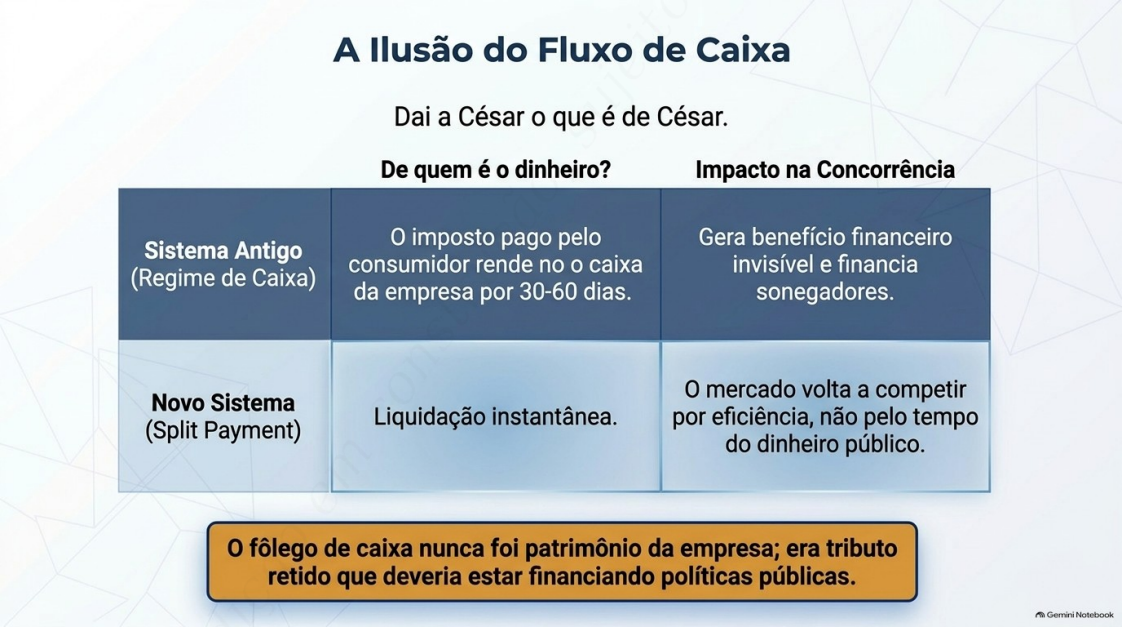


Figura 42. A ilusão do fluxo de caixa: dai a César o que é de César. No sistema antigo, o imposto pago pelo consumidor ficava no caixa da empresa por 30 a 60 dias e gerava benefício financeiro invisível aos sonegadores; no novo, a liquidação é instantânea e o mercado volta a competir por eficiência, não pelo tempo de uso do dinheiro público.

O quadro responde a duas perguntas. De quem é o dinheiro? No sistema antigo, o imposto pago pelo consumidor ficava no caixa da empresa por trinta a sessenta dias; no novo, a liquidação é instantânea. Qual o impacto na concorrência? No antigo, o prazo gerava benefício financeiro invisível, e quem mais se beneficiava era o sonegador, que nunca recolhia; no novo, o mercado volta a competir por eficiência.

Miguel Abuhab, que concebeu o split payment, resumiu o que ele elimina: “descasamento de fluxo de caixa, sonegação, altos custos de escrita e de fiscalização,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

excesso de processos e custos no judiciário".[230] E a trava de carga do art. 130 do ADCT impede que se aumente a arrecadação pela via da interpretação restritiva: o que a administração ganhasse negando créditos teria de ser devolvido na redução da alíquota.

13.10 Décima vacina: o protagonismo democrático contra o déficit de cidadania



Figura 43. A deformidade: o déficit de cidadania, com o contribuinte alienado, que pagava sem informação e sem poder de fiscalização. A cura da EC 132: o protagonismo democrático do cidadão empoderado, que volta a julgar a carga fiscal e a decidir sobre o peso do Estado.

A patologia. As nove deformidades anteriores destruíam o direito à informação, desvalorizavam o voto e tiravam do cidadão o poder de fiscalizar. O sistema tributava o consumo e excluía o consumidor (item 6.11).

A vacina. Não é uma norma; é a soma de todas. O princípio da transparência, a cobrança por fora e a alíquota visível devolvem ao cidadão o conhecimento do que paga. O princípio do destino entrega a decisão sobre a carga aos "eleitores que irão controlar sua carga tributária mediante deliberação democrática".[231] O fim dos benefícios casuísticos retira poder de quem os concedia: "A PEC 45 retira o poder político da caneta do secretário de Fazenda de conceder benefícios casuísticos."[232] Laura Campedelli observa que a simplificação e o fim dos benefícios esvaziam a possibilidade de captura do sistema e promovem a imparcialidade.[233] E Luiz Roberto Peroba sintetiza: a reforma "devolve ao eleitor na figura do consumidor o protagonismo no debate público".[234]

[230] AC, Miguel Abuhab, p. 104.

[231] RTV, p. 36.

[232] RTV, p. 63.

[233] CAMPEDELLI, Tese, p. 156.

[234] AC, Luiz Roberto Peroba, p. 94.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

É aqui que a segunda parte reencontra o item 3.6 da primeira. A décima vacina é o reforço das quatro cláusulas pétreas no campo tributário: a Federação ganhou o Comitê Gestor e a receita no destino; o voto ganhou a nota fiscal com o tributo por fora; a separação dos Poderes ganhou a lei única e o fim do balcão; os direitos do contribuinte ganharam um titular com nome e CPF. Quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota.

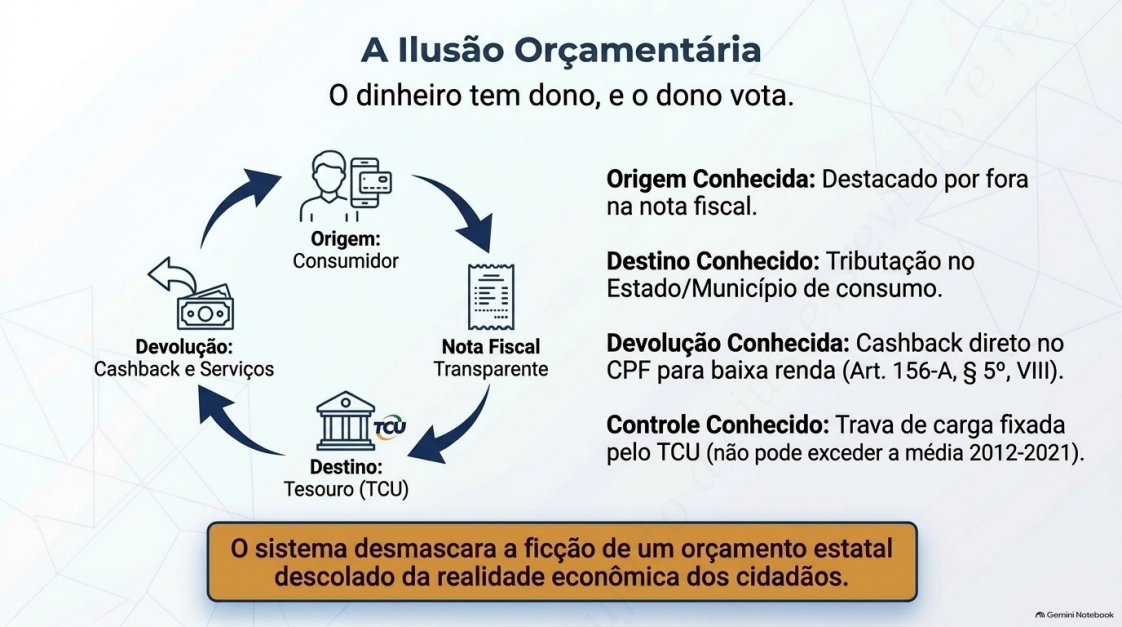


Figura 44. A ilusão orçamentária: o dinheiro tem dono, e o dono vota. Origem conhecida, com o tributo destacado por fora na nota; destino conhecido, com a tributação no Estado e no Município de consumo; devolução conhecida, com o cashback no CPF para a baixa renda (art. 156-A, § 5º, VIII); controle conhecido, com a trava de carga fixada pelo TCU (art. 130 do ADCT).

A figura fecha o ciclo que o sistema antigo mantinha aberto. O sistema herdado tratava a receita tributária como se não tivesse origem nem dono: entrava no orçamento já descolada de quem a pagou. A Emenda 132 dá ao cidadão quatro conhecimentos. Sabe a origem, porque o tributo está destacado na nota. Sabe o destino, porque a receita fica onde ele consome. Sabe a devolução, porque o cashback é creditado no seu CPF. E sabe o controle, porque a carga não pode exceder a média histórica, fixada com o auxílio do Tribunal de Contas da União. A ficção de um orçamento estatal descolado da realidade econômica dos cidadãos desmancha-se.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

14. O fim do manicômio tributário

O impacto, a transição e a matriz de síntese

14.1 O impacto



Figura 45. O fim do manicômio tributário: um sistema neutro, sem punições ocultas, sem cascatas e sem barreiras ao progresso, com estimativa de ganho de 20,2% no PIB potencial em quinze anos.

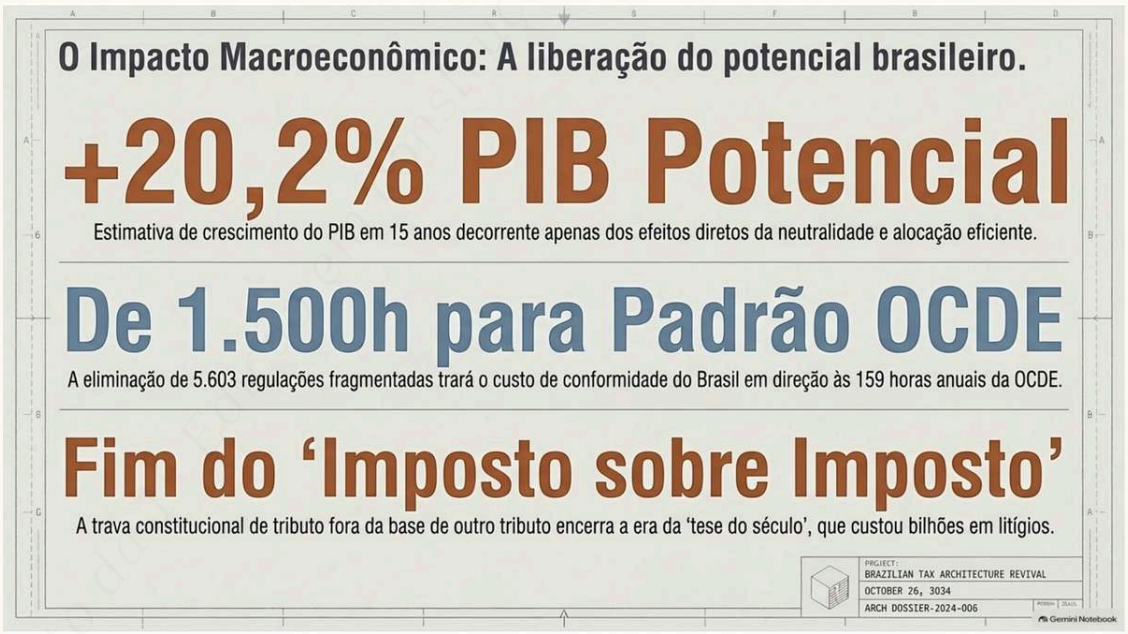


Figura 46. O impacto macroeconômico: +20,2% de PIB potencial em quinze anos, a redução do tempo de conformidade de 1.500 horas para o padrão da OCDE e o fim do imposto sobre imposto.

Os números do impacto devem ser lidos pelo que são. O ganho de 20,2% no PIB potencial é uma estimativa do Centro de Cidadania Fiscal, restrita aos efeitos diretos

© Eurico Marcos Diniz de Santi

da neutralidade e da melhor alocação dos fatores, e não uma promessa constitucional.[235] A OCDE, ao chamar a reforma de feito histórico, abriu o seu estudo com o gráfico da produtividade brasileira estagnada desde 1990: para ela, a reforma do consumo é, antes de tudo, uma reforma de produtividade.[236] O que a Constituição garante não é o crescimento. É o desenho que o torna possível: um sistema em que o tributo deixa de decidir onde se produz, como se produz e de quem se compra.

14.2 A transição

O sistema novo não substitui o antigo de uma vez. O ano de 2026 foi de teste, com alíquotas simbólicas de CBS e de IBS destacadas nos documentos fiscais. Em 2027, a CBS entra em vigor de forma plena, o PIS e a Cofins são extintos e o IPI tem as alíquotas reduzidas a zero, salvo para produtos com industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus. De 2029 a 2032, o ICMS e o ISS são reduzidos gradualmente, à razão de um décimo por ano, enquanto o IBS sobe na mesma proporção. Em 2033, o ICMS e o ISS deixam de existir.

Durante sete anos, portanto, o julgador conviverá com os dois quadros deste Título ao mesmo tempo, o da cascata e o da vacina. A cascata continuará a operar, cada vez menor, sobre a parcela do ICMS e do ISS. O Sistema CBS/IBS operará, cada vez maior, sobre a outra parcela. Os litígios da transição nascerão exatamente na costura entre os dois regimes.

14.3 A matriz de síntese

O quadro seguinte põe lado a lado o que foi e o que passa a ser. É a síntese das dez vacinas, e completa a matriz do diagnóstico do item 6.12 com a coluna da resposta constitucional.

[235] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 137.

[236] ARNOLD, Jens Mathias; BATTIAU, Piet; FALL, Falilou; SPIES, Karoline. *The reform of Brazil's consumption tax system: a historic achievement*. OECD Economics Department Working Papers, n. 1848. Paris: OECD Publishing, 2025.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 12. As dez patologias do sistema herdado e as dez vacinas da Emenda 132

Patologia	Vacina	Dispositivo
1. Fragmentação federativa	IVA dual com regras idênticas, lei complementar única, Comitê Gestor	CF, arts. 149-B, 156-A e 156-B
2. Cumulatividade e créditos retidos	Não cumulatividade plena, crédito financeiro e ressarcimento	CF, art. 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, III; LC 214/2025, art. 47
3. Fronteira entre bens e serviços	Base ampla e alíquota única por ente	CF, art. 156-A, § 1º, I e VI
4. Origem e guerra fiscal	Princípio do destino, vedação de benefícios, Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional	CF, arts. 156-A, § 1º, VII e X, e 159-A
5. Hipercomplexidade e contencioso	Simplicidade como princípio, regulamento único, apuração assistida, competência do STJ	CF, arts. 145, § 3º, 156-B e 105, I, *j*
6. Opacidade e imposto por dentro	Cobrança por fora e destaque do tributo na nota	CF, arts. 145, § 3º, e 156-A, § 1º, IX e XIII
7. Regressividade e privilégio	Atenuação da regressividade, Cesta Básica Nacional, cashback	CF, arts. 145, § 4º, e 156-A, § 5º, VIII; EC 132, art. 8º
8. Exportação e investimento onerados	Imunidade com manutenção de créditos e crédito imediato	CF, art. 156-A, § 1º, III e VIII
9. Insegurança jurídica	Cooperação, interpretação harmonizada, split payment, trava de carga	CF, arts. 145, § 3º, e 156-A, § 5º, II; ADCT, art. 130; LC 214/2025, art. 31
10. Déficit de cidadania	Transparência, destino, fim do balcão e reforço das cláusulas pétreas	CF, arts. 60, § 4º, 145, § 3º, e 156-A

O sistema herdado tinha dez doenças e nenhuma defesa: cada remédio jurisprudencial curava um sintoma e deixava a causa intacta. O sistema novo tem dez vacinas, e todas estão na Constituição. O que resta saber, e é a pergunta com que este Título se encerrará, é se a memória imunológica pode ser apagada: se o que a Emenda 132 conquistou pode retroceder. A nota de pesquisa do item 10 reúne o material para essa resposta.

Texto da 1ª Edição do Constitucionalismo Cooperativo, Inclusivo e Ecológico

© Eurico Marcos Diniz de Santi

15. Conclusão: o giro

Os direitos corporativos tornaram-se direitos do cidadão, protegidos por cláusulas pétreas, e Receita Federal e população alinharam-se institucionalmente ao empreendedorismo

15.1 O grande realinhamento

A reforma tributária, consolidada pela Emenda Constitucional 132, de 2023, representa um realinhamento fundamental, e muitas vezes invisível, da estrutura da República brasileira. Mais do que uma reforma fiscal, ela funcionou como uma escada para alcançarmos um novo patamar constitucional, reformando os próprios pressupostos de como a República funciona.*



Figura 47. A República do Empreendedorismo: o grande realinhamento invisível da Emenda Cidadã (EC 132/2023). O cubo opaco e rachado do sistema antigo e o prisma translúcido do sistema novo.

A imagem diz o essencial. O cubo opaco, rachado, é o sistema antigo: fechado, pesado, impossível de enxergar por dentro. O prisma translúcido é o sistema novo: a luz atravessa, e quem olha vê o que há dentro. A Emenda 132 não mudou apenas tributos. Mudou quem é o titular dos direitos, quem enxerga a carga e quem decide sobre ela.

Wittgenstein fechou o *Tractatus* com uma escada: quem o entende deve, por assim dizer, jogá-la fora depois de ter subido por ela.[237] "Reforma tributária" foi a escada de todos nós que trabalhamos, de 2014 a 2023, no NEF/FGV, no CCiF e no Congresso Nacional. Foi com essa palavra que subimos até a Constituição; sem ela, ninguém teria escutado. Não precisamos jogá-la fora. Basta reconhecer, do alto, tudo o que ela trouxe consigo: ao reformar os impostos, reformamos também os pressupostos da República.

[237] WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*, aforismos 6.54 e 7.

* Do autor: "O significado da publicação conjunta do Regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor" (JOTA, 30 abr. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Este é o giro que dá nome ao Título. Durante sessenta anos, a empresa foi o centro da proteção tributária: era ela o contribuinte, era ela que litigava, eram dela os direitos invocados nos tribunais. O novo paradigma põe no centro o cidadão, verdadeiro destinatário final de toda a estrutura tributária. A conclusão desta obra é que esse deslocamento produziu dois efeitos. Os direitos que eram corporativos passaram a ser do cidadão e ficaram protegidos pelas cláusulas pétreas. E a Receita Federal, as empresas e a população passaram a ter, pela primeira vez, o mesmo interesse institucional: o empreendedorismo.

15.2 As empresas não perderam direitos: deixaram de ter obrigações

A tese cabe numa frase: as empresas não perderam direitos; deixaram de ter obrigações.



Figura 48. Direitos que mudaram de titular. Antes, o Fisco focava na sujeição passiva material da empresa: apuração, liquidação, litígio. Agora, o tributo é calculado por fora e gera crédito pleno. Não cumulatividade, transparência e segurança jurídica deixam de ser pretensões corporativas e passam a ser direitos difusos dos 213 milhões de brasileiros.

No sistema antigo, o Fisco olhava para a empresa como sujeito passivo material: ela apurava, liquidava e litigava. Agora o tributo é calculado por fora e gera crédito pleno; a empresa deixa de carregar o imposto como custo. E aqui está o deslocamento que pouca gente viu. Quando desaparecem as obrigações, os direitos que lhes eram correlatos migram para quem paga.

A razão já apareceu nos itens 12.3 e 13.2: pessoa jurídica não consome.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 49. O resíduo zero: a empresa é uma ficção jurídica; tudo o que adquire para a sua atividade é insumo. O crédito é pleno, de 100% sobre matérias-primas, energia e insumos de escritório, e o produto sai sem resíduo.

O que importa aqui não é o mecanismo, já descrito, mas a consequência: se a empresa não é a destinatária do tributo, também não é a titular dos direitos que o cercam.



Figura 50. O fim do biombo tributário. No sistema antigo, a empresa era o biombo: escondia a carga, absorvia o litígio e convertia o imposto em custo invisível. No sistema novo, a empresa é um prisma transparente: o imposto atravessa destacado, não compõe o custo, e o cidadão sabe o que financia.

O item 4.3 apresentou a empresa como um dos três biombos entre o cidadão e o Estado. A Emenda 132 não removeu a empresa: trocou a sua função. Do biombo à lente: essa é a mudança de natureza.

15.3 Do pleito corporativo ao direito difuso do cidadão

O que antes era pleito corporativo, disputado caso a caso, setor a setor, em mandados de segurança, tornou-se direito difuso do cidadão.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

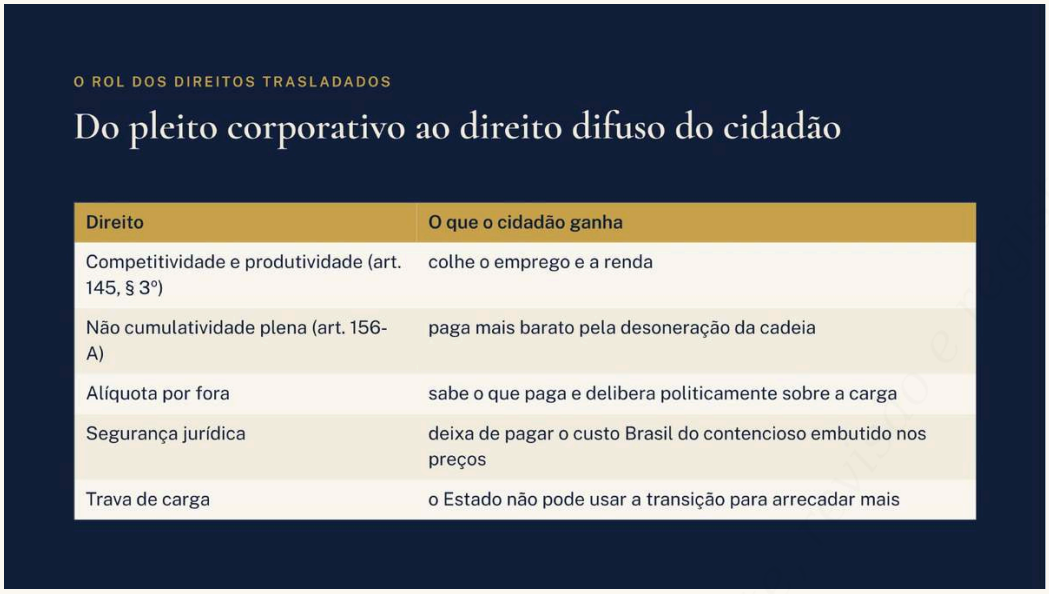


Figura 51. Do pleito corporativo ao direito difuso do cidadão: o rol dos direitos trasladados e o que o cidadão ganha com cada um.

Quadro 13. O rol dos direitos trasladados: de pleito da empresa a direito do cidadão

Direito	Antes: pleito da empresa	Agora: direito do cidadão
Não cumulatividade plena	Teses de insumo, crédito físico, ressarcimento de crédito acumulado	Pagar mais barato, porque a cadeia foi desonerada
Tributo por fora e destacado	Teses de exclusão de tributo da base de outro tributo	Saber o que paga e deliberar sobre a carga
Segurança jurídica e simplicidade	Mandados de segurança contra autuações e mudanças de interpretação	Não pagar, nos preços, o custo Brasil do contencioso
Igualdade e vedação de benefícios	Pedidos de extensão de benefícios concedidos a concorrentes	Não financiar o privilégio alheio na alíquota que paga
Destino e alíquota por lei	Disputas de guerra fiscal entre Estados e entre Municípios	Ter a receita onde vive e a alíquota decidida por quem elege
Trava de carga	Inexistente: a carga crescia pela cascata e pela interpretação	Impedir que a transição sirva para arrecadar mais

Cada linha do quadro corresponde a uma norma que o item 3.6 integrou a uma cláusula pétrea e que o item 13 descreveu como vacina. O que muda aqui é apenas o titular.

O cidadão, que era o contribuinte de fato sem existência jurídica, passa a ser contribuinte de fato e de direito: é ele o titular desses direitos, e é por ele que os direitos são protegidos. O problema da empresa deixou de ser problema da empresa. É direito do povo ter um setor produtivo sem cascata e sem balcão.

15.4 Protegidos por cláusulas pétreas

A proteção não é retórica. Ela resulta do percurso que este Título fez.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 52. A Emenda Cidadã: quatro reformas em uma. A EC 132 consolida quatro reformas estruturais latentes desde o Império: a da Federação, coordenação sem subordinação; a do voto, o elo entre preço e urna; a da separação dos Poderes, o fim do balcão; e a dos direitos do contribuinte, um sujeito visível.

O percurso está feito. O item 3.6 mostrou que a Emenda 132 integrou às quatro cláusulas pétreas as normas que lhes faltavam; o item 13, que cada uma dessas normas é a vacina de uma deformidade; o item 10, que a ADI 939 e o efeito catraca impedem que esse núcleo seja suprimido sem compensação. Os direitos trasladados nasceram, portanto, já protegidos.

O teste já chegou aos tribunais. Em 2026, a Secretaria da Fazenda de São Paulo respondeu a uma consulta afirmando que a CBS e o IBS, quando exigíveis, integrariam a base de cálculo do ICMS.[238] Chamei essa tese de feudalismo fiscal: a tentativa de esconder dentro da base de um tributo outro tributo que a Constituição mandou destacar por fora, devolvendo ao consumidor a cascata que a Emenda eliminou. Em setembro de 2026, a 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo deferiu liminar em mandado de segurança preventivo para afastar a inclusão, com fundamento na estrita legalidade, na reserva de lei complementar, no silêncio eloquente do legislador, na arquitetura de um sistema cobrado por fora e na natureza dos valores, que transitam pela contabilidade da empresa como receita dos entes credores.[239] A liminar diz que não há lei. A tese deste Título diz mais: não pode haver, nem por lei complementar, nem por emenda, porque restaurar o tributo escondido retiraria do eleitor a informação que qualifica o voto, usurparia a função legislativa e suprimiria o direito concretizado à não cumulatividade plena.

Repare o leitor em quem fala, agora, em defesa do ambiente de negócios. Durante sessenta anos, era a empresa, sozinha, em nome próprio, contra o Fisco. Hoje são os duzentos e treze milhões de brasileiros que pagavam ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI sem saber, e que, empoderados pela Emenda 132, assumem o protagonismo da defesa da

[238]SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026, de 4 de fevereiro de 2026.

[239]TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

segurança jurídica do setor produtivo. O cidadão defende quem arrisca, empreende e emprega, porque o direito de quem empreende passou a ser direito seu.

15.5 Receita Federal e população alinhadas ao empreendedorismo

O segundo efeito do giro é institucional. O sistema antigo não fracassou por falta de leis. Fracassou porque punha cada ator contra os outros.

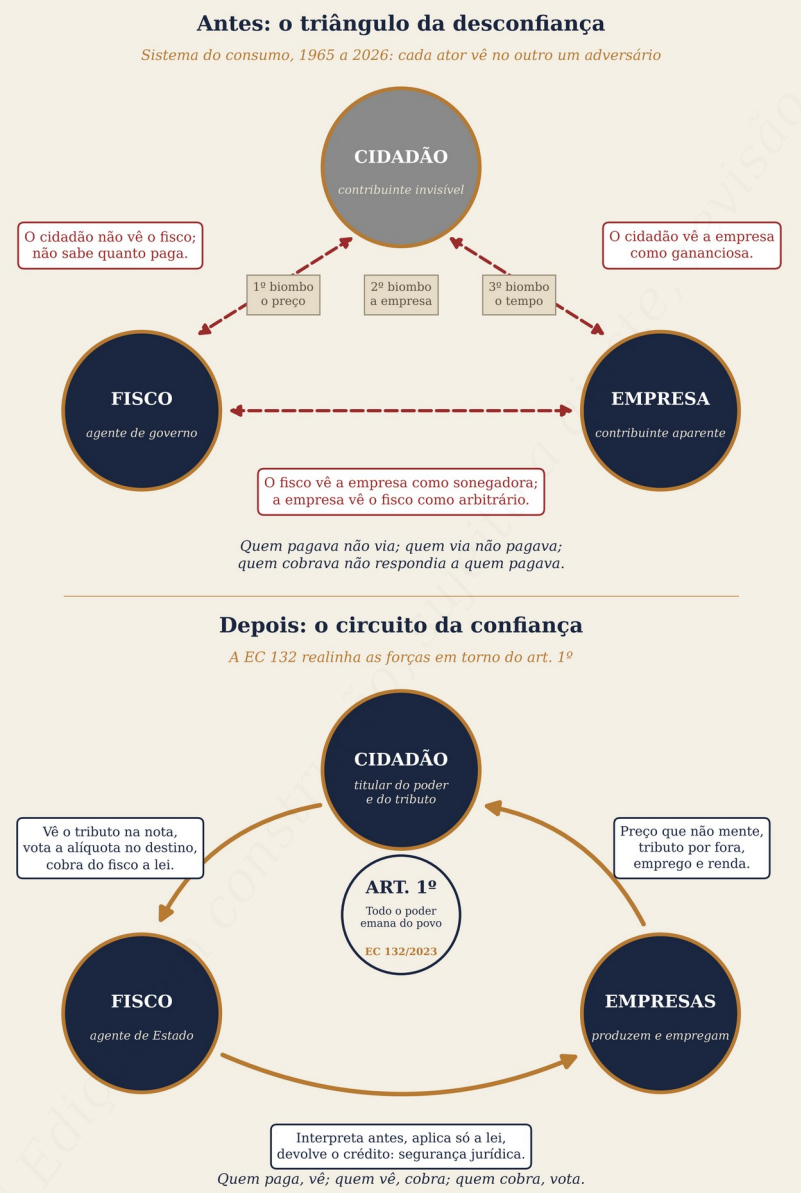


Figura 53. Do triângulo da desconfiança ao circuito da confiança. Antes, cada ator via no outro um adversário: o cidadão, contribuinte invisível, não via o Fisco e via a empresa como gananciosa; o Fisco via a empresa como sonegadora; a empresa via o Fisco como arbitrário. Depois, as forças se realinham em torno do art. 1º: todo o poder emana do povo.

Fisco, empresa e cidadão formavam um triângulo da desconfiança. O Fisco via na empresa uma sonegadora. A empresa via no Fisco um arrecadador arbitrário. E o cidadão, escondido atrás dos três biombos, via na empresa uma gananciosa e simplesmente não via o Fisco. Quem pagava não via; quem via não pagava; quem cobrava não respondia a quem pagava. Nesse arranjo, o ganho de um era a perda do

© Eurico Marcos Diniz de Santi

outro, e um contencioso equivalente a três quartos do PIB era apenas a contabilidade de um jogo de soma negativa.

Douglass North ensinou que são as regras do jogo, e não as virtudes dos jogadores, que definem se vale mais a pena cooperar ou trapacear.[240] A Emenda 132 não pediu a ninguém que se tornasse virtuoso. Mudou as regras, de modo que o interesse de cada ator passasse a coincidir com o interesse dos outros. Thomas Schelling chamou de ponto focal o lugar em que expectativas independentes convergem sem combinação prévia.[241] O novo sistema tem o seu: o tributo certo, previsto em lei, pago uma vez e visto por todos.

A Receita Federal. A primeira instituição a mudar de lado foi a que mais resistência se esperaria dela.



Figura 54. O fato inédito: o Fisco ensina antes de aplicar. Em maio de 2026, a Receita Federal, o Conselho Federal de Contabilidade e a Fenacon realizaram uma capacitação nacional com 18 módulos, mais de 50 mil profissionais inscritos e mais de um milhão de acessos.

Em maio de 2026, a Receita Federal do Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade e a Fenacon realizaram uma capacitação nacional sobre a reforma: dezoito módulos, mais de cinquenta mil profissionais inscritos, mais de um milhão de acessos. Durante sessenta anos, o Fisco aplicou primeiro e explicou depois, quando explicou. Passou a ensinar antes de aplicar, anos antes da vigência plena dos novos tributos, entre 2027 e 2033.

[240] NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[241] SCHELLING, Thomas C. *The strategy of conflict*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1960.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 55. Orientar antes de punir: uma Receita Federal mais orientadora e menos punitiva, que oferece à sociedade, pela primeira vez, o mesmo curso que ministra ao seu corpo funcional. O fim da assimetria de informação: o auditor e o mercado aprendem pela mesma cartilha.

Duas frases do material do curso resumem a mudança de postura. A primeira anuncia uma Receita Federal mais orientadora, menos punitiva, que presta informações de maneira prévia, clara e transparente, gerando segurança jurídica. A segunda é ainda mais significativa: pela primeira vez em sua história, a Receita Federal oferece à sociedade o mesmo curso que ministra internamente ao seu corpo funcional. É o fim da assimetria de informação. O auditor e o mercado aprendem pela mesma cartilha.

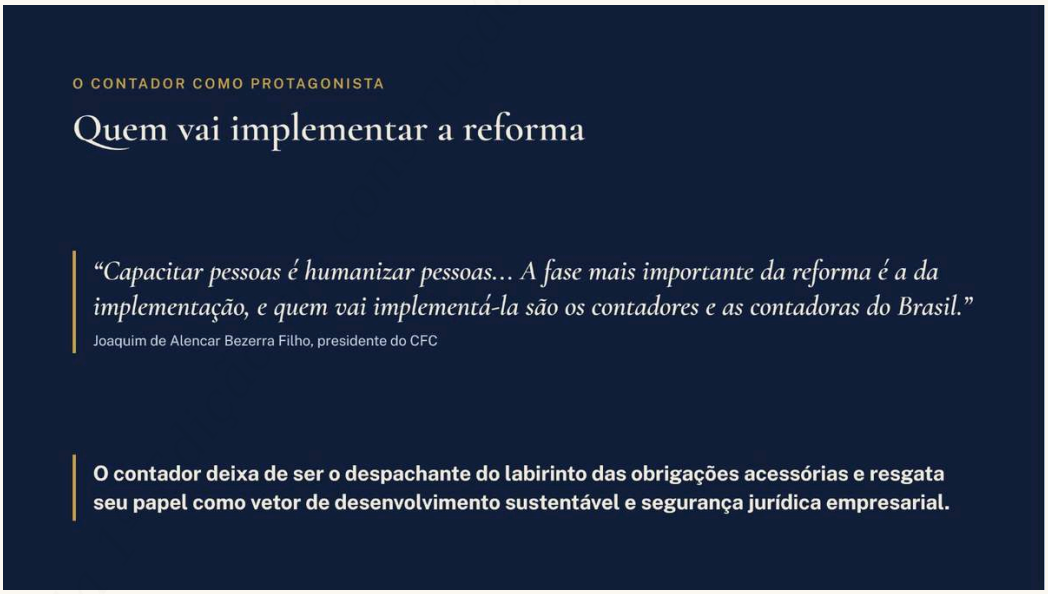


Figura 56. O contador como protagonista: "Capacitar pessoas é humanizar pessoas. A fase mais importante da reforma é a da implementação, e quem vai implementá-la são os contadores e as contadoras do Brasil." Joaquim de Alencar Bezerra Filho, presidente do CFC.

O presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Joaquim de Alencar Bezerra Filho, disse o essencial: capacitar pessoas é humanizar pessoas, e a fase mais importante da reforma é a da implementação, que será feita pelos contadores e pelas contadoras do Brasil. No sistema antigo, o contador era o despachante do labirinto

© Eurico Marcos Diniz de Santi

das obrigações acessórias. No novo, resgata o seu papel de vetor de desenvolvimento e de segurança jurídica para a empresa.

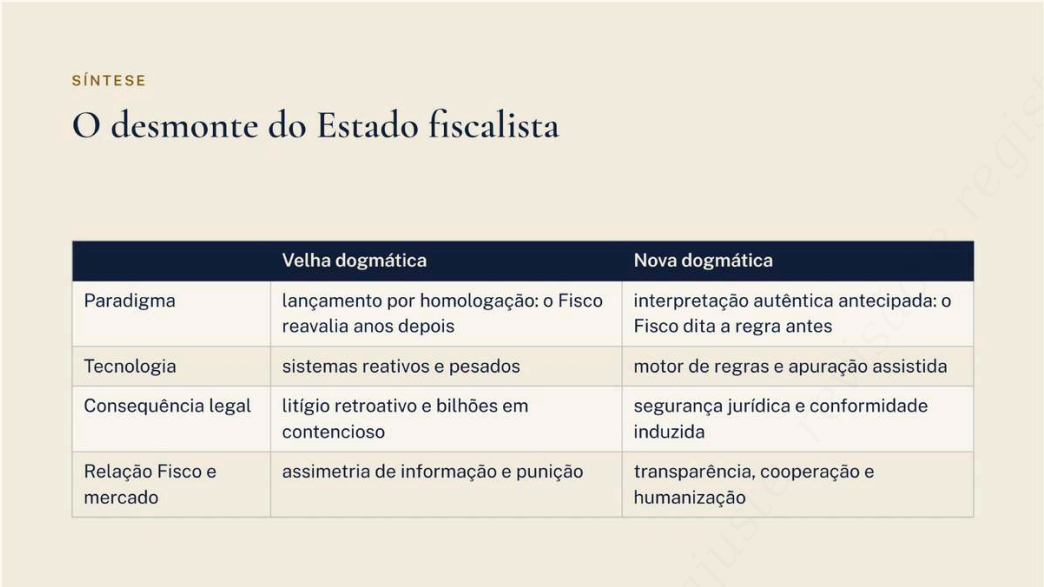


Figura 57. O desmonte do Estado fiscalista: do lançamento por homologação à interpretação antecipada; de sistemas reativos ao motor de regras e à apuração assistida; do litígio retroativo à conformidade induzida; da assimetria e da punição à transparência, à cooperação e à humanização.

Esta é a síntese do desmonte do Estado fiscalista. Na velha dogmática, o paradigma era o lançamento por homologação: o contribuinte interpretava, e o Fisco reavaliava anos depois. Na nova, a interpretação é antecipada: o Fisco dita a regra antes. A tecnologia deixa de ser reativa e vira motor de regras e apuração assistida. A consequência legal deixa de ser o litígio retroativo e passa a ser a conformidade induzida. O fato tem relevância jurídica: a orientação prévia, pública e uniforme gera confiança legítima, e o contribuinte que a segue não pode ser tratado, depois, como infrator.

As empresas. A empresa ganha porque deixa de ser biombo e passa a ser parceira; o tributo por fora tira de seus ombros a acusação de ganância que o preço opaco lhe impunha. E ganha, sobretudo, o empresário honesto. Dina Pomeranz demonstrou, num experimento com mais de quatrocentas mil empresas chilenas, que o IVA cria uma trilha documental em que cada comprador tem interesse em exigir do fornecedor o documento fiscal, porque é dele que nasce o seu crédito: o imposto passa a ser fiscalizado pelos próprios contribuintes.[242] Com o crédito condicionado ao efetivo recolhimento, essa autofiscalização torna-se arquitetura. O concorrente leal deixa de ser vítima e passa a ser fiscal.

A população. O cidadão ganha porque deixa de ser o ponto cego do sistema e passa a ser o seu centro. Albert Hirschman distinguiu as duas reações de quem está insatisfeito com uma organização: a saída e a voz.[243] Do imposto não há saída. Só há voz, e a voz depende de ver. A Emenda 132 deu ao cidadão o que ver (itens 13.6 e

[242]POMERANZ, Dina. No taxation without information: deterrence and self-enforcement in the value added tax. *American Economic Review*, v. 105, n. 8, p. 2539-2569, 2015.

[243]HIRSCHMAN, Albert O. *Saída, voz e lealdade: reações ao declínio de firmas, organizações e estados*. Trad. Angela Melim. São Paulo: Perspectiva, 1973.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13.10) e fez do interesse dos outros atores a sua proteção. Quando a empresa exige o crédito, o cidadão é protegido, porque toda cumulatividade que sobra na cadeia termina no preço que ele paga. Quando o Fisco interpreta antes, o cidadão é protegido, porque o litígio evitado é custo que não se embute no preço. Por isso o ambiente de negócios saudável deixou de ser bandeira do setor produtivo. Tornou-se direito do cidadão.

Quadro 14. O alinhamento de interesses na Emenda 132: o tributo certo, previsto em lei, pago uma vez e visto por todos

Ator	No sistema anterior	Mecanismo da EC 132	Interesse alinhado
Receita Federal e Comitê Gestor	Arrecadar pela desconfiança: autuar cinco anos depois, decidir por convênio, decreto e resposta a consulta	Split payment, apuração assistida, interpretação antecipada, regulamento único	Arrecadar certo, no tempo da operação, sem passivo judicial
Empresas	Disputar a base nos tribunais, negociar benefícios, conviver com crédito podre e concorrente sonegador	Não cumulatividade plena, neutralidade, crédito vinculado ao pagamento, vedação de benefícios	Crédito integral, concorrência leal e preço sem imposto escondido
Cidadão	Pagar sem ver, votar sem saber, financiar a cascata e o benefício alheio	Tributo por fora e destacado, destino, alíquota por lei, cashback	Saber, consentir, receber de volta e defender o ambiente de negócios como direito seu
Legislativo dos entes	Aprovar o que não via e deixar o Executivo decidir por convênio e decreto	Alíquota própria por lei específica, sob o teto do art. 130 do ADCT	Decidir a carga diante do eleitor que a vê na nota

Erich Kirchler e seus coautores descreveram os dois climas possíveis da relação tributária: o antagônico, em que a conformidade é arrancada pelo poder de punir, e o sinérgico, em que nasce da confiança nas autoridades e na justiça das regras.[244] O sistema de 1965 instalou o primeiro. A Emenda 132 desenhou o segundo, e o desenhou com mecanismos, não com exortações. Cooperar não elimina o controle: faz do cumprimento correto o objetivo compartilhado.

[244]KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 58. A nova ágora republicana: no centro, um espaço público de informação, a nota fiscal que mostra, a lei única que decide e a interpretação pública que vem antes do fato, em que o Estado fiscal, as empresas, o Legislativo e o cidadão se alinham, com o split payment e o cashback.

Vivemos sessenta anos de desalinhamento: não quatro adversários, mas quatro relações de interesse comum que o sistema punha em guerra. Com a Emenda 132, isso mudou. Entre os entes federativos, no lugar da disputa, cooperação. Entre a empresa e o cidadão, no lugar de interesses opostos, prosperidade comum. Entre o Fisco e o contribuinte, no lugar da suspeita permanente, conformidade. Entre o Estado e a sociedade, no lugar da carga oculta, transparência e prestação de contas.

15.6 A República do Empreendedorismo

O nome que proponho para esse arranjo é República do Empreendedorismo.

Texto da 1ª Edição em construção — ajustes previstos após registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

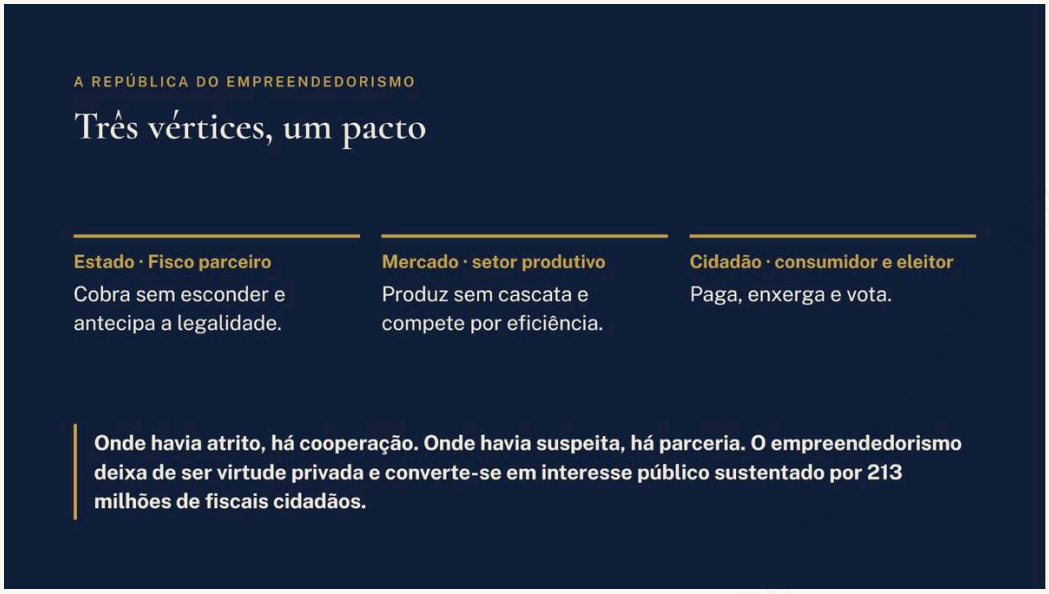


Figura 59. A República do Empreendedorismo: três vértices, um pacto. O Estado, Fisco parceiro, cobra sem esconder e antecipa a legalidade; o mercado, setor produtivo, produz sem cascata e compete por eficiência; o cidadão, consumidor e eleitor, paga, enxerga e vota.

Três vértices. O Estado, como Fisco parceiro, que cobra sem esconder e antecipa a legalidade. O mercado, que produz sem cascata e compete por eficiência. E o cidadão, consumidor e eleitor, que paga, enxerga e vota. Onde havia atrito, há cooperação. Onde havia suspeita, há parceria. O empreendedorismo deixa de ser virtude privada, exercida apesar do Estado, e converte-se em interesse público, sustentado por duzentos e treze milhões de fiscais cidadãos.



Figura 60. Regras iguais para todos: os três pilares liberais do split payment. Igualdade de condições, segurança jurídica e não intervenção. Liberalismo exige regras iguais para todos, não o direito de girar a operação com recursos do Estado.

Embora criticada por alguns em nome de um liberalismo mal interpretado, a Emenda 132 é a reforma mais liberal da nossa história: limita o poder estatal, devolve neutralidade à economia e é a primeira reforma constitucionalmente proibida de aumentar a carga tributária. O próprio split payment, que alguns leem como

© Eurico Marcos Diniz de Santi

instrumento de controle, é um instrumento liberal, pelos três pilares descritos no item 13.9: igualdade de condições, segurança jurídica e não intervenção. Liberalismo exige regras iguais para todos, não o direito de girar a operação com recursos do Estado.

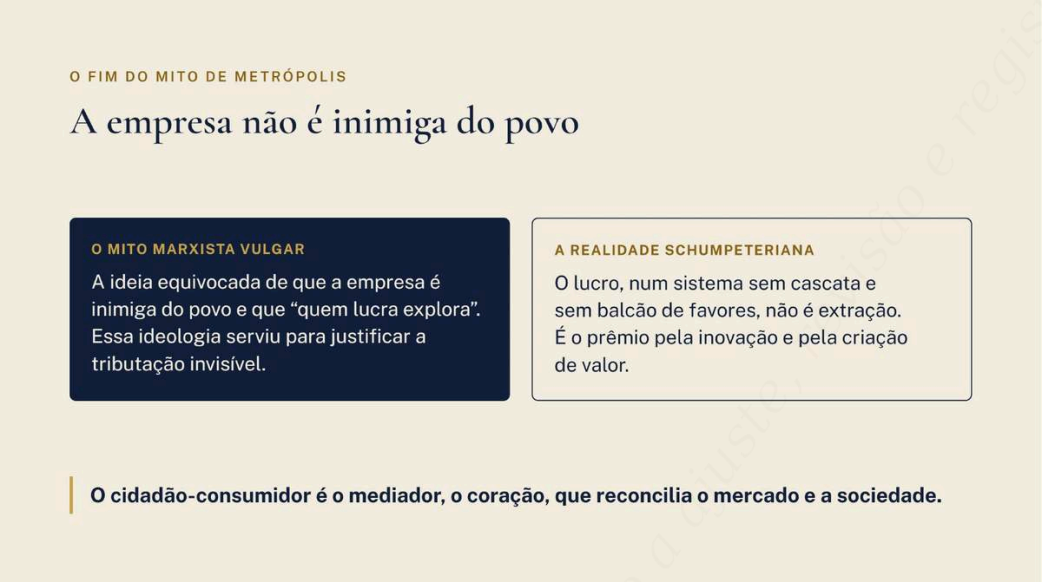


Figura 61. O fim do mito de Metrópolis: a empresa não é inimiga do povo. Contra o mito marxista vulgar de que quem lucra explora, a realidade schumpeteriana: num sistema sem cascata e sem balcão, o lucro é o prêmio pela inovação. O cidadão-consumidor é o mediador, o coração que reconcilia o mercado e a sociedade.

Fritz Lang encerra *Metrópolis* com uma frase: o mediador entre a cabeça e as mãos deve ser o coração. O sistema antigo alimentava o mito de que a empresa é inimiga do povo, e esse mito serviu para justificar a tributação invisível: se a empresa é a vilã, que pague, ainda que quem pague, de fato, seja o consumidor. A realidade é schumpeteriana. Num sistema sem cascata e sem balcão, o lucro volta a ser o que deve ser: o prêmio pela inovação e pela criação real de valor. Empresas não consomem; transformam. E o coração que reconcilia o mercado e a sociedade é o cidadão-consumidor.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

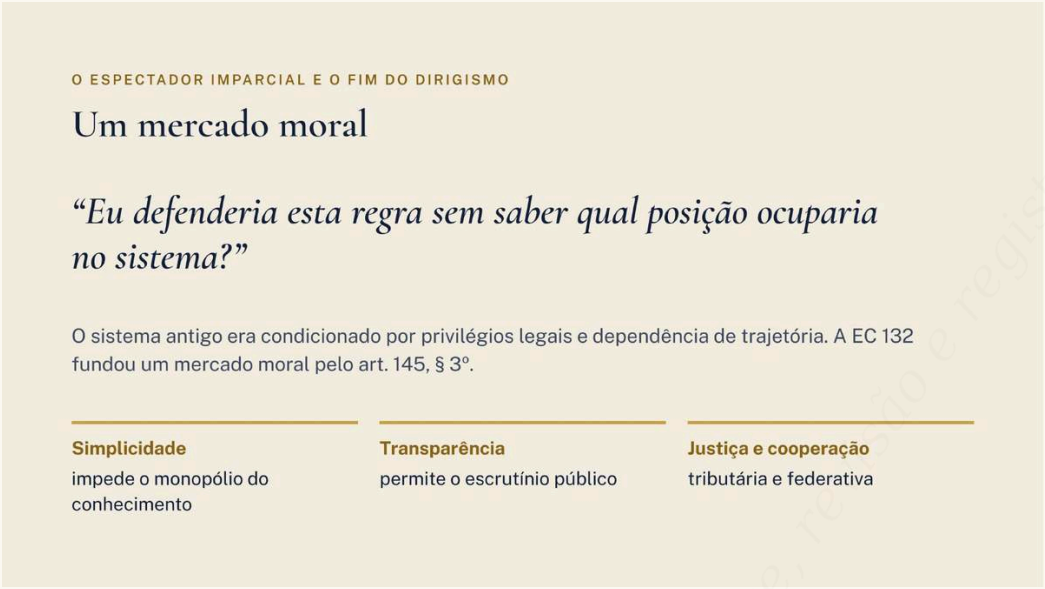


Figura 62. Um mercado moral: “Eu defenderia esta regra sem saber qual posição ocuparia no sistema?” O sistema antigo era feito de privilégios legais; a EC 132 fundou um mercado moral no art. 145, § 3º: simplicidade, transparência, justiça e cooperação.

O liberalismo verdadeiro, lembrou Adam Smith na conversa do item 2, não se confunde com egoísmo: o mercado pressupõe confiança em instituições sólidas, e a liberdade só prospera sobre uma ordem moral e jurídica. A Emenda 132 fundou esse mercado moral no art. 145, § 3º. A simplicidade impede o monopólio do conhecimento. A transparência permite o escrutínio público. A justiça tributária e a cooperação substituem o privilégio e a guerra. A cidadania fiscal apoia-se numa tríade: a centralidade do ser humano, a natureza pública do recurso e a transparência como condição da democracia. O cidadão deixa de ser vítima do Fisco e torna-se coproprietário da República.

15.7 Otimismo com vigilância

O giro está na Constituição. Não está, ainda, garantido na prática. Seria desonesto encerrar este Título sem dizer o que pode dar errado.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

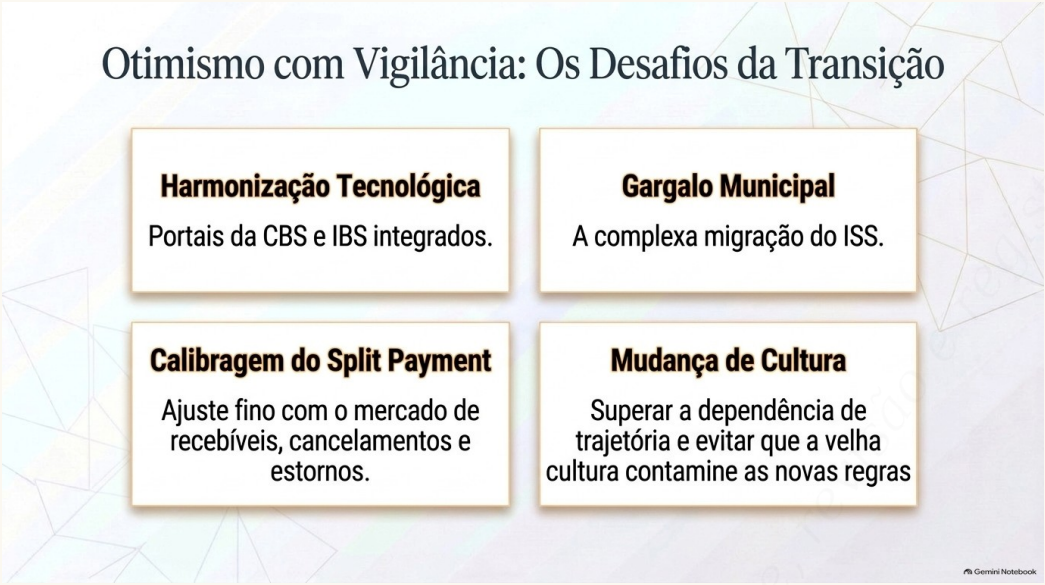


Figura 63. Otimismo com vigilância: os desafios da transição. Harmonização tecnológica, com os portais da CBS e do IBS integrados; gargalo municipal, na complexa migração do ISS; calibragem do split payment, com o ajuste fino com o mercado de recebíveis, cancelamentos e estornos; mudança de cultura, para superar a dependência de trajetória e evitar que a velha cultura contamine as novas regras.

São quatro desafios. O primeiro é tecnológico: os portais da CBS e do IBS precisam funcionar como um só, porque a promessa de regras idênticas não sobrevive a dois sistemas que não conversam. O segundo é municipal: mais de cinco mil Municípios migram do ISS, cada um com a sua legislação e a sua administração, para um imposto compartilhado. O terceiro é financeiro: o split payment precisa ser calibrado com o mercado de recebíveis, com os cancelamentos e com os estornos, sob pena de converter um instrumento liberal num custo novo. O quarto é o mais difícil, e é cultural: as novas regras serão aplicadas por pessoas formadas nas velhas. É nesse ponto que o juiz deixa de ser espectador da transição e passa a ser o seu guardião.

Texto da 1ª Edição em construção

© Eurico Marcos Diniz de Santi

15.8 Fecho



Figura 64. “Mais vale uma verdadeira tristeza do que uma falsa alegria.” André Comte-Sponville. A falsa alegria era a alíquota disfarçada, o fluxo de caixa ilusório e a empresa que parecia pagar o imposto. A verdadeira tristeza, o imposto visível, é o que funda a deliberação.

André Comte-Sponville escreveu que mais vale uma verdadeira tristeza do que uma falsa alegria. A falsa alegria era a alíquota disfarçada, o fluxo de caixa ilusório, a empresa que parecia pagar o imposto. A verdadeira tristeza é ver o imposto na nota, por inteiro. Ela incomoda, mas funda a deliberação.*

Na mitologia, Ulisses precisou ser amarrado ao mastro para resistir ao próprio desejo. A Emenda 132 fez algo mais raro do que amarrar: reorganizou os desejos. A Receita Federal quer arrecadar certo; a empresa quer o crédito pleno e o concorrente leal; o cidadão quer ver, receber de volta o que é seu e votar sabendo. Pela primeira vez na história tributária brasileira, os três desejos apontam para o mesmo porto. A cláusula pétrea impede o naufrágio; o alinhamento enche as velas.

Por sessenta anos o Brasil foi obrigado a escolher entre arrecadar, produzir e ser cidadão. Não precisa mais escolher. A Constituição já rompeu juridicamente com o passado. Agora é necessário romper intelectualmente com ele, e é aqui que este Título devolve a palavra a quem julga. A nova cidadania brasileira começará quando cada intérprete deixar de perguntar apenas o que esta regra faz por mim e passar a perguntar: esta é a regra que o espectador imparcial escolheria para o Brasil?

Quem paga, vê; quem vê, cobra; quem cobra, vota. O cidadão pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego. E o que ele vê, agora, é a Receita Federal, a empresa e ele próprio do mesmo lado da mesa.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 7.1, p. 45. Ver também “O grande realinhamento invisível, mas constitucional, a favor do empreendedorismo” (Portal da Reforma Tributária, 15 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO III

Teoria analítica e lógica jurídica na reforma tributária

O Normoscópio, as quatro lacunas e o método do Normative Systems aplicados ao Sistema CBS/IBS

A escola analítica de Buenos Aires, o sistema como sequência no tempo, a aplicabilidade das normas na transição, o texto do livro e as quatro lacunas na Emenda 132, na LC 214 e na LC 227.

Texto da 1ª Edição em construção colaborativa, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota editorial ao Título III

◆

O que muda neste Título e por quê

Sem lógica, o juiz decide sobre um sistema que não consegue ver.

Este Título parte do meu livro *Lógica jurídica e sistema no direito*,[1] e constrói a ponte entre o método e a reforma tributária nos dois sentidos: da teoria para o Sistema CBS/IBS e do Sistema CBS/IBS de volta à teoria.

O Título tem três partes. A primeira contextualiza o texto: situa o meu livro na tradição da teoria analítica do direito, sobretudo na escola de Buenos Aires de Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, e mostra por que essa tradição é a ferramenta certa para a transição tributária. A segunda, o item 4, reproduz como capítulo deste Título, sem alteração, o texto do livro: o Prefácio, a Introdução e os Capítulos 1 e 2, com as notas e as tabelas de verdade originais. A terceira aprofunda os conceitos das quatro lacunas, normativas, de conhecimento, de reconhecimento e axiológicas, e os aplica à Emenda 132, à Lei Complementar 214 e à Lei Complementar 227.

A ordem não é casual. O juiz lê primeiro por que o método importa, depois o método, depois o método em operação. E chega ao Título seguinte, sobre a dependência de trajetória, com as ferramentas de que aquele Título precisa.

Nas notas, uso as abreviaturas da apostila. O que é leitura minha vem marcado como **tese do autor**.

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lógica jurídica e sistema no direito: caso da prescrição no redirecionamento da execução fiscal*. São Paulo: Max Limonad, 2024. Adiante, **LJSD**.

[2] **RTV**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte (Empresário e Consumidor)*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026. **LJSD**: SANTI, *Lógica jurídica e sistema no direito*, cit. **IMCJ**: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1974 (tradução dos autores de *Normative Systems*. Wien/New York: Springer, 1971).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Parte I. O contexto: por que teoria analítica na reforma tributária

◆

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1. A lógica nasceu nos tribunais

E volta a eles na transição

1.1 Um instrumento de controle

A lógica nasceu nos tribunais. José Juan Moreso, Pablo Navarro e María Cristina Redondo lembram que, na Antiguidade, uma das razões do desenvolvimento da lógica era a necessidade de controlar a validade dos argumentos apresentados em juízo.[3] Depois, o esforço de racionalidade estendeu-se do discurso dos juristas ao próprio discurso normativo, e nasceu a lógica das normas, a lógica deôntica.

Não é um ornamento acadêmico. É um instrumento de controle. Quando uma parte diz que a falta de vedação expressa autoriza a cobrança, que o silêncio do legislador é permissão, que a presunção dispensa a prova ou que a justiça do caso exige uma solução que a lei não deu, ela está fazendo afirmações sobre a estrutura de um sistema normativo. A lógica permite ao juiz verificar se essas afirmações são verdadeiras.

1.2 A linguagem como ferramenta e como objeto

Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni abriram o seu manual de introdução ao conhecimento científico com uma observação que vale para o direito mais do que para qualquer outra ciência: o lenguaje é a ferramenta da ciência e, em alguns casos, como a linguística, a literatura, o direito e a informática, integra também, total ou parcialmente, o seu objeto.[4] O jurista trabalha com palavras sobre palavras. Por isso precisa, mais do que ninguém, conhecer as limitações do instrumento que usa, para não ser manejado por ele.

Os autores dão a imagem que atravessa este Título. Onde a ambiguidade e a vagueza se convertem em obstáculo para a precisão que um conhecimento especializado exige, é preciso introduzir palavras cuja agudeza semântica se pareça mais com o fio do bisturi do que com o do machado.[5] A reforma tributária foi, em grande medida, uma troca de ferramentas: do machado do sistema antigo, com os seus conceitos de mercadoria, serviço, insumo e valor da operação, para o bisturi de uma lei complementar única, com definições explícitas e uma base que não precisa de fronteiras.

1.3 A minha filiação

Aprendi essa tradição com Paulo de Barros Carvalho e com Lourival Vilanova, que trouxeram para o direito tributário brasileiro a lógica deôntica e a teoria analítica. A minha tese de doutorado, *Decadência e prescrição no direito tributário*, defendida em

[3]MORESO, José Juan; NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina. Argumentación jurídica, lógica y decisión judicial. *Doxa*, n. 11, 1992, p. 247.

[4]GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1994, cap. 1, p. 52.

[5]GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, *Introducción*, cit., p. 52.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2000, usou o modelo do *Normative Systems* para mostrar que não havia normas específicas de decadência e prescrição a criar, porque o Código Tributário Nacional já oferecia um sistema completo e coerente. A tese foi citada em quase vinte mil decisões, das quais 412 do Superior Tribunal de Justiça.[6]

O livro de 2024, cujo texto teórico este Título reproduz, voltou ao mesmo método vinte e quatro anos depois, agora aplicado ao redirecionamento da execução fiscal. O caso é didático. O método é o que interessa.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

[6] LJSD, Prefácio.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. A escola analítica de Buenos Aires

◆

Alchourrón, Bulygin e os seus interlocutores

2.1 O sistema normativo como correlação entre casos e soluções

Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin construíram, em *Normative Systems*, um modelo analítico de sistema jurídico. Partindo da noção de sistema dedutivo de Tarski, definiram o sistema como um conjunto de enunciados que contém todas as suas consequências. As normas são enunciados que correlacionam circunstâncias de fato, os casos, com consequências jurídicas, as soluções.[7]

Daí decorre o essencial. Boa parte do trabalho da dogmática consiste em desdobrar a base do sistema para determinar que soluções correspondem aos diferentes casos, o que pressupõe determinar o conjunto de todos os casos possíveis, o Universo de Casos, e o de todas as soluções admissíveis, o Universo de Soluções. Com isso, pode-se verificar se o sistema é completo, se resolve todos os casos; se é coerente, se não atribui soluções incompatíveis ao mesmo caso; e se as suas normas são independentes ou redundantes. Bulygin observa que o modelo permite, entre outras coisas, resolver o velho problema das lacunas do direito.[8]

É o que chamo de Normoscópio: o instrumento que torna visível a estrutura de um sistema normativo, caso por caso, solução por solução.

2.2 Sistema e ordem: a reforma como sequência de sistemas

O conceito de Alchourrón e Bulygin que mais interessa à transição é, porém, outro. Um sistema definido como conjunto de normas é estático: com cada ato de criação ou de derrogação, o conjunto deixa de ser o mesmo e se converte em outro. Por isso, explica Bulygin, um sistema dinâmico não pode ser um conjunto de normas, mas uma sequência temporal de conjuntos de normas. Daí a distinção que propuseram em 1976: **sistema jurídico**, como conjunto de normas, e **ordem jurídica**, como sequência de sistemas jurídicos.[9]

O sistema não é momentâneo no sentido de durar um instante: é relativo ao intervalo entre dois atos de criação ou de derrogação, e esse intervalo pode ser longo.[10]

> **Tese do autor.** A reforma tributária é, no sentido de Alchourrón e Bulygin, uma ordem jurídica composta por uma sequência de sistemas. O S1 é o sistema do ICMS, do ISS, do IPI e do PIS/Cofins. O S2 é o sistema da Emenda 132 e da LC 214. O S3 é a sequência de sistemas derivados que nasce a cada resolução do Comitê Gestor, decreto, ato conjunto e alteração legislativa, como a LC 227. De 2026 a 2033, o juiz não aplica um sistema; aplica uma ordem, em que sistemas sucessivos convivem, e

[7] BULYGIN, Eugenio. Algunas consideraciones sobre los sistemas jurídicos. *Doxa*, n. 9, 1991, p. 257.

[8] BULYGIN, Algunas consideraciones, cit., p. 258.

[9] BULYGIN, Algunas consideraciones, cit., p. 259, com remissão a trabalho de Alchourrón e Bulygin de 1976.

[10] BULYGIN, Algunas consideraciones, cit., p. 260.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> precisa saber, em cada caso, a que sistema pertence a norma que aplica. É a base do Normoscópio de três colunas que o Título IV desenvolve.

2.3 Aplicabilidade interna e externa: por que o ICMS continua aplicável

Pablo Navarro e José Juan Moreso deram à transição outro instrumento indispensável: a distinção entre dois conceitos de aplicabilidade.[11]

Uma norma é **externamente aplicável** a um caso quando outra norma, pertencente ao sistema do momento, obriga ou faculta o juiz a aplicá-la. Uma norma é **internamente aplicável** a um caso quando esse caso é instância do caso genérico delimitado pelos seus âmbitos de validade, espacial, temporal, pessoal e material.[12]

A distinção resolve um problema que vai ocupar os juízes por décadas. Em 2033, o ICMS deixa de existir; a lei que o instituiu deixa de pertencer ao sistema do momento. Mas os fatos geradores ocorridos até 2032 continuam regidos por ela. A norma do ICMS não pertence mais ao sistema; continua, porém, internamente aplicável aos fatos do seu âmbito temporal, e externamente aplicável porque uma norma do sistema vigente, a regra de direito intertemporal do art. 144 do Código Tributário Nacional, manda o juiz aplicá-la.

> **CTN, art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O inverso também vale, e é o que interessa ao Título IV. Uma norma do sistema antigo pode deixar de ser aplicável e continuar a ser aplicada, porque a sua gramática sobreviveu na cabeça de quem decide. A aplicabilidade é uma propriedade normativa; a aplicação é um fato. A dependência de trajetória mora no intervalo entre as duas.

2.4 O que o modelo não alcança: a crítica de Ruiz Manero

O modelo tem limites, e um juiz que o use deve conhecê-los. Juan Ruiz Manero, que se declara devedor de Alchourrón e Bulygin, mostrou que nem todas as normas regulativas do direito se ajustam ao esquema de caso e solução.[13] Do lado do consequente, porque em certas normas o que se qualifica deonticamente não é uma ação, mas um estado de coisas a alcançar: são as **regras de fim**. Do lado do antecedente, porque nem todas as normas configuram de forma fechada as suas condições de aplicação; os princípios as configuram de forma aberta, e a determinação do caso depende das razões a favor e contra a conduta.[14]

A crítica tem consequência direta para a reforma. O art. 145, § 3º, da Constituição não é uma norma de caso e solução: é uma regra de fim, que manda o sistema realizar simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio

[11] NAVARRO, Pablo E.; MORESO, José Juan. Aplicabilidad y eficacia de las normas jurídicas. *Isonomía*, n. 5, 1996.

[12] NAVARRO; MORESO, Aplicabilidad y eficacia, cit., p. 123 e 127 (definições DF. I e DF. II).

[13] RUIZ MANERO, Juan. Algunos límites de la teoría del derecho de Alchourrón y Bulygin. *Doxa*, n. 21-II, 1998.

[14] RUIZ MANERO, Algunos límites, cit., p. 113-114.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ambiente. A neutralidade do art. 156-A, § 1º, é um princípio. Essas normas não cabem na tabela do Normoscópio; operam sobre ela, orientando a interpretação das que cabem.

> **CF, art. 145, § 3º.** O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O próprio Ruiz Manero encerrou a sua crítica dizendo que, ainda que tivesse razão em tudo, a sua contribuição não passaria de uma nota de rodapé na obra de dois gigantes. Eu a uso no mesmo espírito: o Normoscópio mapeia as regras; os princípios dizem para onde o mapa aponta.

2.5 Interpretação: inevitável ou não?

Pablo Navarro enfrentou a tese de que a interpretação é sempre inevitável e mostrou que ela confunde problemas distintos: a identificação das normas a partir dos textos, o alcance das normas gerais e a sua aplicação.[15] A distinção mais fértil é entre **caso individual**, instância do caso genérico regulado pela norma, e **caso judicial**, a controvérsia decidida em juízo. Se um caso individual é instância do suposto de fato da norma geral, a solução se impõe sem necessidade de nova decisão: a qualificação da norma geral se transmite ao evento individual como o valor de verdade das premissas se transmite à conclusão. Já o caso judicial sempre exige uma decisão institucional, que depende de fatos adicionais, como o que as partes provaram.[16]

É a melhor descrição teórica que conheço do que a reforma fez com a apuração. O motor de regras, a apuração assistida e o split payment são tentativas de fazer com que a norma geral resolva os casos individuais por si mesma, antes de qualquer controvérsia, como na imagem de Ota Weinberger citada por Navarro: se há uma norma segundo a qual os seres humanos são pessoas, o recém-nascido torna-se pessoa sem ato algum de autoridade. O litígio fica reservado ao caso judicial, e o caso judicial, no sistema novo, será cada vez mais uma questão de fato e de prova.

2.6 Formalizar não é desumanizar

Ricardo Guibourg enfrentou a objeção de que adaptar o raciocínio jurídico às exigências da informática seria desumanizar o direito.[17] Discordou. O jurista sente que pode exercer certa liberdade ao decidir, mas sabe que precisa de fundamentos, e que não qualquer fundamento é aceitável. O universo dos fundamentos aceitáveis constitui, de certo modo, o programa a que o jurista está sujeito: critérios para selecionar e valorar as provas, escolher os fatos relevantes, subsumir o caso a um tipo geral e ligar esse tipo a uma solução normativa. A fonte mais óbvia desses critérios é a lei, que fornece ao jurista uma programação geral.[18]

---

[15] NAVARRO, Pablo E. Acerca de la inevitabilidad de la interpretación. *Isonomía*, n. 22, p. 99-122, 2005.

[16] NAVARRO, Acerca de la inevitabilidad, cit., p. 120-121.

[17] GUIBOURG, Ricardo A. Bases teóricas de la informática jurídica. *Doxa*, n. 21-II, 1998.

[18] GUIBOURG, Bases teóricas, cit., p. 194.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Guibourg observou ainda que muitos dos argumentos que hoje servem de obstáculo epistemológico ao uso da informática no direito se parecem com os que outrora se opunham à codificação.[19] A reforma tributária é, também, uma codificação: uma lei, um regulamento, um código que calcula o tributo. O Título V mostrará que esse código é um degrau novo na hierarquia das fontes. Aqui basta registrar que a formalização não elimina o juiz; desloca-o para onde ele é insubstituível, o controle da validade do programa e a decisão do caso judicial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e regis

[19]GUIBOURG, Bases teóricas, cit., p. 200.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3. Como ler o texto do livro

Três instrumentos e um caso didático

3.1 Os três instrumentos

O texto que se segue entrega ao juiz três instrumentos. O primeiro é o conceito prático de sistema normativo e a introdução à lógica proposicional, com os operadores que permitem reconstruir qualquer norma como relação entre antecedente e consequente. O segundo é o Normoscópio, o método de Alchourrón e Bulygin que mapeia o universo de casos, as soluções que o sistema atribui a cada um e as suas propriedades de completude, coerência e independência. O terceiro é a tipologia das quatro lacunas.

3.2 Por que a prescrição

O caso que ilustra o método é a prescrição no redirecionamento da execução fiscal. Não é o tema desta apostila, e por isso os Capítulos 3 a 7 do livro foram suprimidos. Mas o caso tem uma virtude que o torna o exemplo perfeito: no livro, decadência e prescrição aparecem como as formas que o direito encontrou para resolver, de uma só vez, as quatro lacunas. Reduzem a lacuna normativa pela simplicidade dos critérios; a de conhecimento, pelo uso de provas que estão nos autos; a de reconhecimento, por termos técnicos; e são usadas, muitas vezes, para resolver lacunas axiológicas.[20]

A Parte III deste Título sustenta que a Emenda 132 fez, para o sistema tributário inteiro, o que decadência e prescrição fazem para o tempo: desenhou redutores de lacunas.

3.3 Uma advertência de leitura

As remissões a capítulos suprimidos, no Prefácio e na Introdução do livro, foram mantidas como no original e devem ser lidas como referências à obra publicada. As tabelas de verdade e os sistemas exemplificativos do Capítulo 1 são os do original. As duas epígrafes do livro abrem o item 4. O leitor que preferir pode ir diretamente à Parte III e voltar ao texto do livro quando precisar das definições.

[20] LJSD, Cap. 2, § 5.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Parte II. O texto do livro

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4. Lógica jurídica e sistema no direito: o texto do livro

◆

Prefácio, Introdução e Capítulos 1 e 2 da obra, reproduzidos sem alteração

Se manifestares o que existe dentro de ti, isso que tu manifestares te salvará. Se tu não manifestares o que existe dentro de ti, isso que tu não tiveres manifestado te matará. (Evangelho apócrifo de Tomé, apud Emmanuel Carrère)

Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para construir segurança jurídica e conviver com esse deus tão poderoso: o tempo. (Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000)

4.1 Prefácio

Não há normas específicas de decadência ou prescrição: este foi o tema central de minha tese de doutorado, "Decadência e Prescrição no direito tributário", defendida em 2000.[21] A tese foi amplamente assimilada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ): uma pesquisa[22] sobre a quantidade de citações desta obra, utilizando o sistema "Inspira"[23] para identificar decisões dos tribunais superiores, tribunais regionais federais, tribunais de justiça estaduais, tribunais trabalhistas e entidades administrativas tributárias, com os critérios de pesquisa "Decadência e prescrição no direito tributário" e "Eurico Marcos Diniz de Santi", indica que a obra foi citada em 19.696 decisões: (i) 412 decisões[24] do Superior Tribunal de Justiça, (ii) 9.765 decisões dos tribunais de Justiça estaduais, (iii) 3.755 decisões dos tribunais regionais federais, (iv) 5.758 decisões de entidades administrativas tributárias e (v) 6 decisões de tribunais trabalhistas.

A tese, agora na 5ª edição (2020), teve por objetivo principal enfrentar teses do STJ que pretendiam criar novas e específicas regras de decadência e prescrição: (i) a tese de dilatar o prazo de cinco para dez anos para o contribuinte pleitear o indébito

[21] Em formato eletrônico disponível para consulta: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário* (euricosanti.com.br).

[22] Realizada por Lucas Silvestre, pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP.

[23] Sistema Inspira: sistema de inteligência artificial desenvolvido para pesquisas de jurisprudência que coleta, aperfeiçoa e analisa dados jurisprudenciais de todo o Brasil (disponível em: https://www.inspira-ai.com/).

[24] STJ (412 decisões): a) 75 decisões de relatoria do Min. Luiz Fux; b) 63 decisões de relatoria do Min. Herman Benjamin; c) 60 decisões de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques; d) 60 decisões de relatoria do Min. Humberto Martins; e) 19 decisões de relatoria da Min. Assusete Magalhães; f) 18 decisões de relatoria do Min. Benedito Gonçalves; g) 18 decisões de relatoria da Min. Eliana Calmon; h) 16 decisões de relatoria do Min. Gurgel de Faria; i) 15 decisões de relatoria da Min. Regina Helena Costa; j) 11 decisões de relatoria do Min. Castro Meira; k) 9 decisões de relatoria do Min. Francisco Falcão; l) 8 decisões de relatoria do Min. Hamilton Carvalhido; m) 8 decisões de relatoria do Min. Sérgio Kukina; n) 7 decisões de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho; o) 3 decisões de relatoria do Min. Cesar Asfor Rocha; p) 3 decisões de relatoria do Min. Og Fernandes; q) 2 decisões de relatoria do Min. Moura Ribeiro; r) 2 decisões de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki; s) 2 decisões de relatoria da Min. Diva Malerbi; t) 2 decisões de relatoria do Min. João Otávio de Noronha; u) 2 decisões de relatoria do Min. José Delgado; v) 1 decisão de relatoria do Min. Ari Pargendler; w) 1 decisão de relatoria do Min. Arnaldo Esteves Lima; x) 1 decisão de relatoria do Min. Campos Marques; y) 1 decisão de relatoria da Min. Denise Arruda; z) 1 decisão de relatoria do Min. Luis Felipe Salomão; aa) 1 decisão de relatoria do Min. Manoel Erhardt; ab) 1 decisão de relatoria do Min. Marco Buzzi; ac) 1 decisão de relatoria do Min. Paulo de Tarso Sanseverino; e ad) 1 decisão de relatoria do Min. Sebastião Reis Júnior.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tributário, nos casos de lançamento por homologação; (ii) a tese de que o prazo para repetir o indébito, nos casos de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), começa a contar da data da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal que determinou a invalidade da lei instituidora do gravame; (iii) a tese dos cinco mais cinco que outorgava ao Fisco, também no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a possibilidade de contar o prazo combinando o Art. 150 com o Art. 173 do CTN e (iv) o confronto sobre a compatibilidade e a validade da Lei nº 8.212, que veiculava prazo de decadência e prescrição de 10 anos, específico para as contribuições previdenciárias.

O modelo teórico que orientou a tese, *ex vi* do Capítulo 1 deste livro, foi o "*Normative Systems*",[25] de autoria de CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN (1971). O conceito-base deste livro é o de "normas jurídicas", que, segundo os autores, são entidades linguísticas que correlacionam (i) casos e (ii) soluções normativas. A ideia de "sistema normativo", muito útil e prática, em especial para sistematizar as normas de prescrição aplicáveis ao sistema tributário brasileiro, segundo essa metodologia, é a formalização do conjunto de normas jurídicas que, devidamente sistematizadas a partir de enunciados do direito positivo, resolvem, juridicamente, determinado caso concreto e prático.[26]

A noção de "sistema normativo" proposta nesse modelo, ligada às ideias de coerência, completude e independência, adequa-se, perfeitamente, à gênese histórica e dogmática das normas de decadência e prescrição no direito tributário brasileiro, tal qual idealizadas por ALIOMAR BALEEIRO e RUBENS GOMES DE SOUZA, *ex vi* do Capítulo 3 deste livro, ou seja, "decadência e prescrição são normas gerais criadas para outorgar coerência e completude ao Sistema Tributário Nacional".[27]

A prescrição do direito do Fisco de cobrar o crédito não existe para proteger o contribuinte-devedor, responsável tributário, seja ele terceiro, sucessor ou responsável decorrente de infrações: existe para proteger o credor, o Estado titular da dívida, em face do cumprimento do dever de seus procuradores.

A prescrição, adverte PONTES DE MIRANDA[28], não precisa explicar-se por plexos circunstanciais do mundo real e social como o inexorável fluir do tempo ou a inércia daqueles que não exercem seus direitos: "Serve à segurança e à paz públicas, para limite temporal à eficácia das pretensões e das ações. A perda ou destruição das provas exporia os que desde muito se sentem seguros, em paz e confiantes no mundo jurídico a verem levantarem-se, contra o seu direito ou contra o que têm por seu direito, pretensões ou ações ignoradas ou tidas por ilevantáveis".

---

[25]O livro, publicado originalmente em inglês, foi traduzido pelos autores para o castelhano sob o título *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales* (ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 1. ed. Buenos Aires: Astrea, 1975).

[26]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 1. ed. Buenos Aires: Astrea, 1975, p. 23.

[27]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 2022, Capítulo 9.

[28]MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Vol. 6. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 100.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

"As regras jurídicas sobre prescrição hão de ser interpretadas estritamente".[29] "O fundamento da prescrição", explica PONTES DE MIRANDA[30], "é proteger o que não é devedor e pode não mais ter prova da inexistência da dívida; e não proteger o que era devedor e confiou na inexistência da dívida, tal como juridicamente aparecia". A prescrição existe para proteger o credor (Fazenda), incentivando e obrigando a autoridade competente (Procuradoria) a propor a ação adequada para realizar o seu direito ao crédito dentro do prazo de cinco anos, contados do respectivo *dies a quo*.

É para esse fim que as regras de prescrição encontram-se sistematizadas, enumeradas e delimitadas no Código Tributário Nacional. Trata-se de regra geral de fechamento do sistema: não há um prazo de prescrição específico para a sucessão, outro prazo específico para responsabilidade de terceiros, outro prazo específico para responsabilidade por infrações. Não há diferença específica entre as hipóteses de responsabilidade que justifique a criação de uma regra de prescrição para cada um desses casos.[31]

Ser sujeito de direito significa participar do processo comunicacional do direito. No direito tributário, o sujeito passivo, nome que designa a posição de titular passivo na relação de direito potestativo, não tem dever a prestar, pois fica reduzido à posição de sujeição. Suporta os efeitos jurídicos do exercício de poder de seu titular, que por ato unilateral, só por si, é capaz de determinar o contribuinte ou o responsável (*ex vi* do art. 121 do CTN), mediante o ato administrativo do lançamento (*ex vi* do art. 142 do CTN).

O "Sistema das normas de prescrição do Fisco do art. 174 do CTN", *ex vi* do Capítulo 6 deste livro, estipula de maneira clara os critérios fácticos relevantes que podem levar ao reconhecimento da prescrição do Fisco, quais sejam: (i) a ocorrência do fato e a data da constituição definitiva do crédito tributário (CDC) e (ii) o despacho do juiz ordenando a citação (DJC), cada considerando o fluxo do prazo de cinco anos a partir de sua ocorrência.

Embora a ocorrência e o momento do ato ilícito (fraude ou dissolução irregular da devedora original), AIT, aptos a provocar o redirecionamento da execução fiscal contra terceiros responsáveis *ex vi* do art. 135 ou art. 133 do CTN, não sejam um critério fáctico relevante para o "Sistema do CTN", a jurisprudência do STJ os considerou como tal.

Ou seja, com o objetivo de fazer justiça ao Fisco, a Corte Superior inovou o sistema normativo da prescrição do CTN, criando novo critério fáctico para o reconhecimento da prescrição do Fisco: a ocorrência de ato ilícito. O STJ escavou uma lacuna axiológica (imprópria) e preencheu-a com o material de sua preferência no Tema nº 444, de modo a afastar a regra geral de prescrição do art. 174 do CTN: a ocorrência do despacho do juiz à citação.

Contudo, a metodologia do "*Normative Systems*", aplicada neste livro, demonstra que, ao se tratar da hipótese de sucessão empresarial sem ilícito, o "Sistema do CTN"

[29] *Tratado de direito privado*, op. cit., "§ 666. Interpretação das regras jurídicas sobre prescrição", p. 126.

[30] *Tratado de direito privado*, op. cit., p. 100.

[31] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. "Quadro sinóptico das regras de prescrição do direito do Fisco", op. cit., p. 230-231.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e o "Sistema do STJ" (conforme solução dada pelo Tema nº 444/STJ) convergem, oferecendo a mesma solução normativa, qual seja: o termo *a quo* para a prescrição do redirecionamento da execução fiscal deve ser o despacho do juiz à citação.

Agradecemos aos coordenadores-executivos do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito/SP pelas contribuições com a realização do presente estudo, especialmente a Bruna Menelau Bezerra da Cunha e Caio Leonardo Corralo Tornincasa, além dos demais coordenadores-executivos: Rodolfo Gil Moura Rebouças, Talita Pimenta Felix, Laura Romano Campedelli e Ana Carolina Conte de Carvalho Dias. Agradecemos também ao pesquisador do NEF/FGV Lucas Silvestre, pela colaboração na elaboração deste livro.

4.2 Introdução à obra

O modelo teórico do "*Normative Systems*"[32] revelou-se muito útil e prático para sistematizar e permitir a comparação entre o que denominamos "Sistema do CTN" e "Sistema do STJ", conforme Quadro a seguir:

Casos possíveis (Critérios fácticos relevantes)				Sistema do CTN	Sistema do STJ	
				N_2	N_3	N_4
				CDC Λ DJC → O(OPR)	DJC Λ ~AIT → O(OPR)	DJC Λ AIT → O(OPR)
1	CDC	DJC	AIT	**O(OPR)**	*	**O(OPR)**
2	~CDC	DJC	AIT	*	*	**O(OPR)**
3	CDC	~DJC	AIT	*	*	*
4	~CDC	~DJC	AIT	*	*	*
5	CDC	DJC	~AIT	**O(OPR)**	**O(OPR)**	*
6	~CDC	DJC	~AIT	*	**O(OPR)**	*
7	CDC	~DJC	~AIT	*	*	*
8	~CDC	~DJC	~AIT	*	*	*

O cotejo dos dois sistemas, conforme colunas "Sistema do CTN" *versus* "Sistema do STJ", mediante alinhamento desses critérios fácticos relevantes, ou seja, ocorrência da constituição definitiva do crédito tributário (CDC), ocorrência do despacho do juiz ordenando a citação (DJC) e ocorrência de ato ilícito (AIT), permite três inferências importantes:

1ª, Revela que o STJ (caso 1, na linha 1) inovou em relação à legalidade da regra geral de prescrição do CTN e introduziu o novo critério "ocorrência de ato ilícito" (AIT), mediante a criação da norma N_3, para contagem da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal nas situações em que ocorre ato ilícito;

[32]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2ª, Há plena convergência entre o "Sistema do CTN" e o "Sistema do STJ" na situação (caso 5, na linha 5) em que "não há ato ilícito" (~AIT). A norma N_2 do "Sistema do CTN" e a norma N_3 do "Sistema do STJ" determinam a mesma solução jurídica: contase o prazo de cinco anos do momento da ocorrência do despacho do juiz ordenando a citação (DJC);

3ª, A sistematização acusa diferença específica relevante entre os dois sistemas (caso 6, linha 6): o "Sistema do STJ", diversamente do "Sistema do CTN", parece desconsiderar a necessidade do lançamento e da decorrente constituição definitiva do crédito tributário (critério "CDC") para o contribuinte sucedido, conforme exige o art. 142[33] do CTN e o *caput* do art. 174[34] do CTN. Note-se que os casos 5 e 6, para o "Sistema do STJ", têm a mesma solução, não obstante ocorrer ou não ocorrer o critério "constituição definitiva do crédito" (CDC e ~CDC).

Além disso, a pesquisa empírica, *ex vi* do Capítulo 4 deste livro, indica que o STJ vem buscando conciliar: (i) a necessária prescritibilidade do redirecionamento da execução fiscal; e (ii) o respeito aos critérios de definição do sujeito passivo estipulados no lançamento e na certidão de dívida ativa.

Na ordem cronológica:

a) A Súmula nº 392/STJ[35] (2009)[36] decidiu que a alteração da Certidão de Dívida Ativa tão somente poderá ser realizada em caso de erro material ou formal, sendo vedada a modificação do sujeito passivo, por entender que essa alteração violaria princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;

b) O Tema nº 444/STJ (2019) decidiu que o prazo de cinco anos para o redirecionamento da ação executiva deve ser contado do despacho de citação, exceto no caso do ato ilícito ocorrer após o despacho da citação;

c) Tema Repetitivo nº 1.049/STJ, reagindo à Súmula nº 392/STJ, decidiu que: "A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco".

Destaque-se que, diante da alegação da prescrição e da demonstração objetiva dos critérios relevantes para aplicação do art. 174 do CTN (CDC e DJC), eventual

[33]CTN, art. 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

[34]CTN, art. 174: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva."

[35]Súmula nº 392/STJ: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

[36]Precedentes que formaram a Súmula nº 392/STJ: AgRg no Ag nº 888.479/BA, REsp nº 750.248/BA, AgRg no Ag nº 815.732/BA, REsp nº 904.475/RS, REsp nº 902.357/RS, EREsp nº 839.824/RS, REsp nº 837.250/RS, EREsp nº 823.011/RS, REsp nº 897.357/RS, AgRg no Ag nº 771.386/BA, EDcl no REsp nº 820.249/RS, REsp nº 837.364/RS e REsp nº 829.455/BA.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

alegação do Fisco de ato realizado no sentido de interromper a prescrição é matéria de prova da Fazenda Pública, cujo ônus da prova é do próprio Fisco.

Além disso, contra a prova dos critérios relevantes ao art. 174 do CTN, que determinam a aplicação da prescrição (documento da constituição definitiva do crédito e documento que fixou a data do despacho que ordenou a citação), obviamente, não se pode opor a Súmula nº 7 do STJ, pois esses dois documentos são matéria obrigatória e interna inerente aos autos da execução, não podendo enquadrar-se como reexame do acervo fático-probatório de modo a evitar a apreciação em sede de recurso especial.

Fixadas essas premissas e assumidas as seis proposições que delimitam esse caso hipotético (Capítulo 5), que analisa a aplicação do Tema nº 444 à situação específica, em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO (FRAUDE OU DISSOLUÇÃO IRREGULAR), em conformidade à regra geral do Tema nº 444, a aplicação do modelo do "*NORMATIVE SYSTEMS*" demonstra que, para os casos em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO, o "Sistema do CTN" e o "Sistema do STJ" convergem para mesma solução normativa: o prazo de cinco anos da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal conta-se do momento da ocorrência do despacho do juiz ordenando a citação (DJC).

§ 1. Definição do suporte fáctico: seis premissas para efeito, delimitação e análise de caso concreto específico que revela alinhamento entre as soluções normativas para aplicação do prazo prescricional, seja pelo entendimento do "Sistema do CTN", seja do "Sistema do STJ", na situação em que "NÃO HÁ ATO ILÍCITO"

Para delimitação do caso concreto, objeto desta análise teórica, consideram-se como verdadeiras as seis proposições descritas a seguir (não é caso de provas que possam ir além das exigidas para simples aplicação da prescrição *ex vi* do Tema nº 444):[37]

1ª Proposição verdadeira. Considere-se como verdadeira a seguinte narrativa sobre a situação jurídica do processo de execução fiscal: (i) o fato gerador foi realizado pela empresa "A"; (ii) o crédito tributário foi constituído, dentro do prazo de decadência, em face dessa empresa "A"; (iii) o título executivo (CDA) foi regularmente formalizado em face da empresa "A"; e (iv) o processo executivo fiscal foi interposto pela Fazenda Pública, dentro do regular prazo prescricional, em face da empresa "A". **Não é caso nem de extinção do crédito, nem de decadência, nem de prescrição em face da empresa "A", que continua ativa e compareceu aos autos dessa execução fiscal.**

2ª Proposição verdadeira. Considere-se como verdadeiro o fato de que: a empresa "B" (a qual se pretende imputar a sucessão) não tem qualquer vínculo ou relação jurídica com a empresa "A" (sucedida): (i) a empresa "B" não realizou o fato gerador objeto dessa cobrança; (ii) não há crédito tributário constituído em face dessa empresa "B", e como não há fato gerador, não há nem como se contar prazo decadencial; (iii) no título executivo (CDA), não há remota menção à empresa "B"; e (iv) o processo executivo fiscal não foi interposto em face da empresa "B", sequer haveria como

[37]MOURA, Adriano; FRANCISCO, Marcelo Guimarães; FONSECA, Júlia de Oliveira. Prescrição do redirecionamento da execução fiscal para cobrança do sócio-administrador. Mattos Filho, 2023. Disponível em: https://www.mattosfilho.com.br/unico/execucao-fiscal-socio-administrador/. Acesso em: 31 ago. 2024.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

contar o tradicional prazo prescricional, porque não há "*dies a quo*" no tempo histórico identificado *ex vi* do art. 174 do CTN, uma vez que não há momento da "constituição definitiva do crédito" em face da empresa "B".

3ª Proposição verdadeira. Considere-se como verdadeiro o fato de que: a empresa "B" (alegada sucessora) efetivamente não sucedeu a empresa "A", mas surgiu nesse processo, tão apenas, mediante mero pedido unilateral de redirecionamento da execução fiscal *ex vi* do art. 133 do CTN, realizado pela Procuradoria "P": (i) SEM apontar indícios ou qualquer fato concreto sobre a sucessão; (ii) SEM indicar os ativos e passivos sucedidos; e (iii) SEM provas que relacionem a empresa "A" com a empresa "B".

4ª Proposição verdadeira. Considere-se como verdadeiro o fato de que: sem fundamento, a empresa "B" foi incluída no polo passivo da execução como sucessora da empresa "A". Não obstante tal suporte fáctico, a Procuradoria "P" requereu a "inclusão" da empresa "B" no polo passivo da execução originária, sob o fundamento de que teria ocorrido a sucessão tributária nos termos do art. 133 do CTN, SEM alegar quaisquer razões que levariam à caracterização da sucessão e SEM juntar aos autos qualquer documento comprobatório de tal sucessão, sendo que o juízo deferiu o pedido e determinou a "alteração do polo passivo" para incluir a empresa "B".

5ª Proposição verdadeira. Considera-se como verdadeiro o fato de que: NÃO HÁ ATO ILÍCITO, ou seja, não ocorreu, na realidade, nem há qualquer registro de alegação da Procuradoria "P" de qualquer ato ilícito ou dissolução irregular, nem em face da empresa "A", nem em face da empresa "B".

6ª Proposição verdadeira. Considere-se como verdadeiro o fato de que a situação descrita subsume-se, perfeitamente, à hipótese que enseja a aplicação da regra geral do Tema nº 444/STJ: ou seja, inexiste qualquer das exceções que possam afastar a aplicação do Tema nº 444/STJ, devendo ser reconhecida a prescrição para o redirecionamento da execução em face da Procuradoria "P".

§ 2. Conclusões para além das seis premissas, conforme aplicação do modelo do "NORMATIVE SYSTEMS", que delimitam esse caso hipotético em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO (FRAUDE ou DISSOLUÇÃO IRREGULAR)

1ª Conclusão (C1): nos casos de responsabilidade de terceiros *ex vi* do art. 135 do CTN, em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO (fraude à lei ou dissolução irregular da pessoa jurídica), a aplicação do Tema nº 444 ao art. 135 do CTN determina que o início da contagem do prazo prescricional para a citação de terceiro responsável será a data do despacho do juiz que determinou a citação *(dies a quo)*. *(Cfm. pesquisa empírica sobre a jurisprudência do STJ, Capítulo 4).*

2ª Conclusão (C2): nos casos de responsabilidade de terceiros *ex vi* do art. 133 do CTN, em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO (fraude à lei ou dissolução irregular da pessoa jurídica), segundo o AgInt no AREsp nº 138.4958, aplica-se, também, a inteligência do Tema nº 444 ao art. 133 do CTN: o início da contagem do prazo prescricional para a citação de terceiro responsável será a data do despacho do juiz que determinou a citação. *(Cfm. pesquisa empírica sobre a jurisprudência do STJ, Capítulo 4).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3ª Conclusão (C3): nas conclusões C1 e C2, em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO, seja para o art. 135 do CTN, seja para o art. 133 do CTN, a aplicação do Tema nº 444 CONVERGE para aplicação do art. 174 do CTN ("Sistema do CTN" = "Sistema do STJ"): o "Sistema do CTN" e o "Sistema do STJ" aplicam o mesmo *dies a quo* para a prescrição do redirecionamento da execução fiscal, ou seja, a data do despacho do juiz que determinou a citação *(Cfm. Capítulo 3).*

4ª Conclusão (C4): a jurisprudência do STJ evidencia que, em matéria de prescrição, NÃO INCIDE A SÚMULA nº 7 nos casos das conclusões C1, C2 e C3, em que NÃO HÁ ATO ILÍCITO (seja para o art. 135 do CTN, seja para o art. 133 do CTN). Conforme verifica-se na pesquisa empírica do Capítulo 4, em matéria de prescrição, não há óbice da Súmula nº 7, sendo permitido ao STJ examinar os fatos atinentes à aplicação da norma de prescrição, ou seja, estritamente as provas internas dos autos do processo relativas aos critérios fácticos relevantes, seja para o "Sistema do CTN", seja para o "Sistema do STJ" *(Cfm. Capítulo 6).*

5ª Conclusão (C5): a aplicação da Lógica Jurídica ("*NORMATIVE SYSTEMS*") demonstra que NÃO HÁ LACUNAS DE CONHECIMENTO, isto é, não há problemas de prova dos casos individuais, pela falta de conhecimento da realidade sobre a ocorrência (ou não ocorrência) dos critérios normativos que compõem o "Sistema do CTN", bem como o "Sistema do STJ": os documentos necessários para análise da prescrição pelo STJ são internos e disponíveis nos autos do processo: (i) documento do fato e data da constituição definitiva do crédito tributário (CDC) e documento do despacho do juiz que ordenou a citação (DJC) *(Cfm. pesquisa empírica sobre a jurisprudência do STJ, Capítulo 4).*

6ª Conclusão (C6): nos casos de responsabilidade de terceiros *ex vi* dos arts. 133 e 135 do CTN, em que HÁ ATO ILÍCITO (fraude à lei ou dissolução irregular da pessoa jurídica), a aplicação do Tema nº 444 aos arts. 133 e 135 do CTN determina que, se o ILÍCITO ACONTECEU ANTES DO DESPACHO DA CITAÇÃO, o início da contagem do prazo prescricional para a citação de terceiro responsável será a data do despacho do juiz que determinou a citação *(dies a quo) (Cfm. pesquisa empírica sobre a jurisprudência do STJ, Capítulo 4).*

7ª Conclusão (C7): nos casos de responsabilidade de terceiros *ex vi* dos art. 133 e 135 do CTN, em que HÁ ATO ILÍCITO (fraude à lei ou dissolução irregular da pessoa jurídica), a aplicação do Tema nº 444 aos arts. 133 e 135 do CTN determina que, se o ILÍCITO ACONTECEU DEPOIS DO DESPACHO DA CITAÇÃO, o início da contagem do prazo prescricional para a citação de terceiro responsável será a DATA DO ILÍCITO: momento do "ato inequívoco do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário" *(Cfm. pesquisa empírica sobre a jurisprudência do STJ, Capítulo 4).*

8ª Conclusão (C8): a aplicação da Lógica Jurídica ("*NORMATIVE SYSTEMS*") demonstra que NÃO HÁ LACUNAS NORMATIVAS no "Sistema 'A' da prescrição do direito do Fisco" *ex vi* do art. 174 do CTN ("Sistema do CTN"): trata-se de sistema completo e coerente. Lacunas normativas, reiteramos a definição do capítulo sobre as quatro dimensões dos problemas de direito, são problemas conceituais que surgem no plano abstrato das normas gerais e representam problema lógico no momento da sistematização do direito: caracterizam-se pela ausência de uma solução normativa

© Eurico Marcos Diniz de Santi

para um determinado caso genérico, ou seja, trata-se da falta de norma jurídica, em sentido estrito (caso → solução normativa), para dado sistema "S". Segundo o modelo proposto pelo "*Normative Systems*", pode-se afirmar que o "Sistema do CTN" e o "Sistema do STJ" são completos *(Cfm. Capítulo 6).*

9ª Conclusão (C9): a aplicação da Lógica Jurídica ("*NORMATIVE SYSTEMS*") demonstra que NÃO HÁ LACUNAS DE RECONHECIMENTO (problemas de indeterminação semântica) no "Sistema 'A' da prescrição do direito do Fisco": o sistema utiliza termos técnicos com definições explícitas. Lacunas de reconhecimento são problemas de indeterminação semântica dos termos normativos utilizados para definir um caso genérico, ensejando a dificuldade de subsunção do caso individual ao caso genérico (problemas de penumbra). O "Sistema do CTN" e o "Sistema do STJ" utilizam termos técnicos e objetivos, os quais são capazes de superar os problemas de indeterminação semântica por meio de expressões como "constituição do crédito tributário", "fluxo do prazo de cinco anos" e "despacho da citação do juiz". Introduzidos por meio de definições explícitas, esses termos técnicos estipulam expressamente suas regras de aplicação, superando as lacunas de reconhecimento *(Cfm Capítulo 6).*

10ª Conclusão (C10): a aplicação da Lógica Jurídica ("*NORMATIVE SYSTEMS*") demonstra que NÃO HÁ LACUNAS AXIOLÓGICAS (problemas valorativos) no "Sistema do CTN": a exposição de motivos do Código Tributário Nacional *ex vi* do Capítulo 3 demonstra que a vocação desse dispositivo foi introduzir "norma geral de direito tributário" para resolver todos os casos genericamente, em atenção aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. As lacunas axiológicas são problemas de "justiça" no direito: (i) existe solução normativa para todos os casos (não há lacunas normativas); (ii) há perfeita subsunção entre direito e realidade, uma vez que não se trata de problema de provas (não há lacunas de conhecimento); e (iii) não há problema de indeterminação semântica dos termos e das expressões que compõem os casos genéricos (não há lacunas de reconhecimento). Deve aplicar-se, portanto, a regra geral do Tema nº 444, e não suas exceções, merecendo reparo tão apenas a proposição do Ministro HERMAN BENJAMIN, segundo a qual "o legislador não disciplinou o instituto da prescrição para o redirecionamento", isto é, "não consta disciplina legal sobre prazo e forma de efetivação da ampliação subjetiva no polo passivo das Execuções Fiscais": convencido de que a regra geral de prescrição era injusta e insatisfatória, o Tema nº 444 escavou uma lacuna axiológica e preencheu-a com o material de sua preferência com o objetivo de fazer justiça. Contudo: "Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para construir segurança jurídica e conviver com esse deus tão poderoso: o tempo"[38]*(Cfm. Capítulo 6).*

4.3 Capítulo 1. "Normoscópio": lógica jurídica, sistema jurídico e o conceito de norma jurídica

A Lógica Jurídica parte de uma premissa muito simples: há uma forma jurídica. Como ensina LOURIVAL VILANOVA: "O lógico do direito reside em suas estruturas formais:

[38]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 43. Em formato eletrônico, disponível para consulta em euricosanti.com.br. Acesso em: 31 ago. 2024.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

na proposição jurídica e no sistema de proposições jurídicas, as estruturas do direito positivo são estruturas que se revelam com a análise da linguagem do direito".[39]

Este livro procura retratar a metodologia de reconhecimento, identificação e sistematização de normas jurídicas, apresentada, de forma inaugural, em 1971 por CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN, na obra "*Normative Systems*".[40]

Normas jurídicas, segundo esses autores, são entidades linguísticas que correlacionam (i) casos e (ii) soluções normativas. A ideia de "sistema normativo", muito útil e prática, segundo essa metodologia, é a formalização do conjunto de normas jurídicas que, devidamente sistematizadas a partir de enunciados do direito positivo, resolvem, juridicamente, determinado caso concreto e prático.[41]

O termo "normoscópio", poderosa figura de linguagem criada por DANIEL MENDONCA, grande expoente dessa escola analítica, retrata a ideia de um instrumento metodológico que permite ampliar a percepção do nosso olhar sobre as normas jurídicas, para que possam ser observadas com mais detalhe e precisão.

Assim como este livro pretende utilizar a Lógica Jurídica para analisar o caso emblemático da "PRESCRIÇÃO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE SUCESSÃO EMPRESARIAL", conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o ponto de partida de ALCHOURRÓN e BULYGIN para a explicação do conceito de sistema normativo é a construção de um modelo que pretende reproduzir, ainda que de forma um tanto simplificada, um problema "real" retirado do direito civil argentino.

§ 1. Conceito prático de sistema normativo e norma jurídica: conjunto de critérios fácticos relevantes, que, combinados, implicam uma solução normativa para um caso concreto

A mudança na concepção do sistema jurídico promovida no século XIX por SAVIGNY, BENTHAM e AUSTIN, influenciada pela codificação napoleônica na França, caracteriza-se pelo abandono das normas, dos princípios e das doutrinas do direito natural e pela adoção de uma nova dogmática que toma por objeto as normas do direito positivo.[42]

O "positivismo" da nova ciência do direito consiste na aceitação "dogmática" das normas criadas pelo legislador. Os axiomas do sistema jurídico não são mais princípios evidentes e imutáveis do direito natural, mas normas contingentes, postas pelo legislador positivo.

O importante não é o que os homens (inclusive os juízes) fazem na realidade, mas o que devem fazer em conformidade com o direito positivo, determinado pelas normas positivas destinadas a solucionar todos os casos (inclusive os casos individuais). Nesse novo cenário, identificado o objeto linguístico, aplicam-se à dogmática jurídica

[39]VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977, p. 16.

[40]O livro, publicado originalmente em inglês, foi traduzido pelos autores para o castelhano sob o título *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975.

[41]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975, p. 23.

[42]Idem, ibidem, p. 90.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

as propriedades formais dos sistemas formais, tais como a coerência, a completude e a independência.

Concilia-se, destarte, o caráter empírico da ciência do direito com a sua estrutura dedutiva. A sistematização dos enunciados normativos passa a ser elemento central na dogmática jurídica, tal qual nas demais ciências, sejam formais ou empíricas.

Eis o propósito do livro "*Normative Systems*": "aproveitar para a ciência do direito as investigações e avanços metodológicos alcançados nos últimos anos em outros campos do saber (sobretudo na fundamentação da matemática e da física), para mostrar:

a) que existe um conceito de sistema que pode ser utilizado com proveito no âmbito jurídico;

b) que a sistematização é uma das tarefas fundamentais do jurista, e;

c) que na ciência do direito se colocam tanto problemas empíricos como problemas lógicos (sistematização)".[43]

Sistema normativo, segundo o "*Normative Systems*", é um conjunto de enunciados que correlacionam casos com soluções normativas. A função do sistema normativo consiste em estabelecer correlações dedutivas entre enunciados descritivos de casos e enunciados de soluções prescritivos de condutas.[44]

§ 2. Sistema normativo: completude e coerência dos sistemas normativos

O "*Normative Systems*" define sistema normativo como sistema dedutivo com consequências normativas, para o qual é necessário que, na base do sistema, figure pelo menos um enunciado normativo.

Segundo ALCHOURRÓN e BULYGIN, há quatro tipos de enunciados normativos:

1. Enunciados que prescrevem atos coativos;

2. Enunciados que ordenam, proíbem ou permitem condutas, mas que não estabelecem sanções;

3. Enunciados que determinam definições e postulados de significação;

4. Enunciados que não têm influência alguma sobre as consequências normativas do sistema, como enunciados que apresentam teorias políticas, expressam a gratidão do povo ao chefe de Estado ou invocam a proteção de Deus.

Habitualmente, define-se o sistema jurídico a partir da norma jurídica, ou seja, primeiro dá-se uma definição de norma jurídica, caracterizando sua essência ou natureza, e, depois, definese o sistema jurídico como o conjunto das normas jurídicas. Diversamente fazem ALCHOURRÓN e BULYGIN: primeiro, definem sistema jurídico e, depois, caracterizam como jurídicas as normas que fazem parte desse sistema. Em outras palavras, em vez de definir o todo (sistema) em função de suas partes (normas), definem as partes em função do todo.

[43]Idem, ibidem, p. 92.

[44]Idem, ibidem, p. 99.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Sistema normativo completo, segundo o "*Normative Systems*", é aquele em que existe solução normativa para todos os casos descritivos de conduta (casos), ou seja, em que não há lacuna normativa. Um sistema normativo S é completo em relação a determinado universo de casos se, e somente se, para todos os casos houver pelo menos uma solução normativa.

Sistema normativo coerente é aquele cujas normas não implicam soluções deonticamente contraditórias para o mesmo caso concreto. O sistema normativo *incoerente* é aquele em que um caso C_1 correlaciona-se com duas ou mais soluções, de tal forma que a conjunção dessas soluções é uma contradição deôntica. Com efeito, é uma lei lógica geral que de uma contradição pode inferir-se qualquer enunciado; de modo que, se um caso é correlacionado com duas ou mais soluções contraditórias, então está correlacionado com qualquer solução.

§ 3. Breve introdução à lógica proposicional: conceito de proposição, tabela de casos possíveis e valores verdade na Lógica Binária (verdadeiro "V" e falso "F")

Uma proposição "p" descreve um estado de coisas; sua verdade depende de que tal estado de coisas corresponda a dada realidade "r".[45]

Diante de cada descrição simples (por exemplo, "o crédito foi constituído"), existem duas possibilidades: que seja verdadeira (ou seja, que o crédito tenha realmente sido constituído) ou falsa (que o crédito não tenha sido constituído). Em símbolos, para representar a verdade "V" ou falsidade "F" de uma proposição "p", costuma-se usar a seguinte tabela:

p
V
F

Sendo que:

"p" simboliza a proposição;

"V" e "F" simbolizam os dois *casos possíveis* para "p": que "p" seja verdadeiro ou que "p" seja falso.

Utiliza-se a expressão "fórmula atômica" para denominar uma proposição "p" posta de forma isolada. Designa-se "fórmula molecular" uma proposição mais complexa, composta por duas ou mais descrições de estados de coisas ("o crédito foi constituído, e o juiz determinou o despacho para citação do executado") ou, em linguagem simbólica, quando se trata de uma fórmula molecular composta por duas ou mais fórmulas atômicas ("p . q").

Também denominamos de "proposição" essa combinação de duas proposições. Considerando que as proposições "p" e "q" podem ser verdadeiras ou falsas, temos

[45]ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. 1980, p. 47.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

quatro casos possíveis: (i) que ambas as proposições componentes sejam verdadeiras; (ii) que a primeira seja falsa e a segunda verdadeira; (iii) que a primeira seja verdadeira e a segunda falsa; e (iv) que ambas sejam falsas:

p	q
V	V
F	V
V	F
F	F

Há uma correlação exponencial entre o número de variáveis e o número de casos: para uma variável, dois casos; para duas variáveis, quatro; para três variáveis, oito; para quatro variáveis, 16, etc. O número de casos possíveis, portanto, é 2^n, onde *n* é o número de variáveis proposicionais presentes em uma fórmula, e a base 2 representa a dualidade dos valores de verdade na lógica binária: "V" e "F".

Se tivéssemos uma fórmula com três variáveis "p, q, r", por exemplo, a "tabela de verdade" que representaria a relação do "universo de casos" possíveis teria oito combinações: sendo "n" o número de proposições e "2" a base binária de valores possíveis. Considerando a lógica binária com valores "V" e "F", o número de casos será:

$2^n = 2^3 = 8$

p	q	r
V	V	V
F	V	V
V	F	V
F	F	V
V	V	F
F	V	F
V	F	F
F	F	F

§ 3.1. Operadores lógicos: a "negação" (~)

O único operador monádico da lógica proposicional (representado por "~") tem a função de inverter o valor de verdade da fórmula a que se aplica.

Dada uma fórmula "p", pode-se relacionar "p" e "~p", construindo o que se denomina em lógica proposicional de "tabela de verdade":

© Eurico Marcos Diniz de Santi

p	~p
V	F
F	V

Observe, acima, que uma fórmula verdadeira, quando negada, torna-se falsa, e uma fórmula falsa, quando negada, tornase verdadeira.

A expressão "-p" é lida como "não p", ou "não é o caso que p", e, normalmente, corresponde, em linguagem natural, a uma proposição que inclui a palavra "não".

§ 3.2. Operadores lógicos: a "conjunção" (Λ)

A fórmula molecular que conecta seus componentes por meio da conjunção ("p Λ q") só é verdadeira se ambos os seus termos forem verdadeiros, e é falsa em qualquer outro caso.

A "conjunção" (Λ) é representada pela seguinte "tabela de verdade":

p	q	p Λ q
V	V	V
F	V	F
V	F	F
F	F	F

A fórmula "p Λ q" deve ser lida como "p *e* q", e sua tabela de verdade corresponde, aproximadamente, ao uso da maioria das palavras ou expressões idiomáticas que, na linguagem natural, são classificadas como conjunções. Dessa maneira, "p Λ q" poderia ser interpretada como "o crédito foi constituído e ocorreu o despacho para citação" (p Λ q).

Observe-se que, nesse exemplo, dois estados de coisas são afirmados conjuntamente, de modo que a combinação das duas afirmações será verdadeira apenas se ambos os estados de coisas afirmados forem verdadeiros (primeiro dos quatro casos possíveis da tabela de verdade acima).

§ 3.3. Operadores lógicos: a "disjunção includente" (∨)

A fórmula molecular que conecta seus componentes por meio da disjunção includente ("p ∨ q") só é falsa se ambos os seus termos forem falsos, sendo verdadeira para todos os demais casos.

A "disjunção includente" (∨) representa-se pela seguinte "tabela de verdade":

© Eurico Marcos Diniz de Santi

p	q	p ∨ q
V	V	V
F	V	V
V	F	V
F	F	F

A fórmula "p ∨ q" deve ser lida como "p *ou* q", sendo que "p ∨ q" poderia ser interpretada como "o crédito foi constituído *ou* ocorreu o despacho para citação".

§ 3.4. Operadores lógicos: a disjunção excludente (⊻)

A fórmula molecular que conecta seus componentes por meio da disjunção excludente ("p ⊻ q") só é falsa se ambos os seus termos tiverem o mesmo valor de verdade. Se "p" e "q" tiverem valores de verdade distintos, isto é, se um for verdadeiro e o outro falso, a fórmula será verdadeira.

A disjunção excludente (⊻) representa-se pela seguinte "tabela de verdade":

p	q	p ⊻ q
V	V	F
F	V	V
V	F	V
F	F	F

A disjunção excludente (⊻), em linguagem natural, pode ser entendida como "uma coisa ou outra, mas não ambas".

§ 3.5. Operadores lógicos: o "condicional" (→)

Na fórmula molecular que conecta seus componentes por meio do condicional ("p → q"), a proposição atômica à esquerda do condicional é chamada de "antecedente", e a que aparece à direita é chamada de "consequente".

O "condicional" (→) pode ser definido como a relação que é falsa quando o antecedente é verdadeiro e o consequente é falso, e verdadeira em todos os outros casos. De acordo com essa definição, a "tabela de verdade" do condicional é a seguinte:

© Eurico Marcos Diniz de Santi

p	q	p → q
V	V	V
F	V	V
V	F	F
F	F	V

O uso do "condicional" (→), em linguagem natural, pode ser representado pelo uso da expressão "se [...], então [...]", por exemplo, "se ocorre o fato gerador, então deve ser o pagamento do tributo".

Em termos rigorosos, advertem GUIBOURG, ECHAVE e URQUIJO: "pode-se dizer que a fórmula condicional não afirma seu antecedente nem seu consequente: apenas afirma que *não é o caso de que o antecedente seja verdadeiro e o consequente falso*; que, *se o antecedente é verdadeiro, então o consequente também o é*; e que, portanto, *se o consequente for falso, o antecedente também o será*".[46]

Na lógica, distinguem-se dois tipos de condição: a *necessária* e a *suficiente*: (i) a proposição "p" é condição *suficiente* de "q" quando conhecer a verdade de "p" permite afirmar a verdade de "q"; e (ii) a proposição "q" é condição *necessária* de "p" se conhecer a falsidade de "q" nos permite garantir a falsidade de "p".[47]

§ 3.6. Operadores lógicos: o "bicondicional" (↔)

O "bicondicional" (↔) corresponde à combinação de dois condicionais cruzados:

[(p → q) . (q → p)]

Em linguagem natural, representa-se pela expressão "se, e somente se", sendo que a proposição "p ↔ q" será verdadeira se os termos tiverem o mesmo valor de verdade (ou seja, se ambos forem verdadeiros ou ambos forem falsos).

O "bicondicional" (↔) representa-se pela seguinte "tabela de verdade":

p	q	p ↔ q
V	V	V
F	V	F
V	F	F
F	F	V

[46]ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1991, p. 58.

[47]ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1991, p. 61.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Registre-se que o bicondicional equivale à negação da disjunção excludente "⊻" (e vice-versa), pois, nela, em cada caso em que uma proposição é verdadeira, a outra é falsa.

§ 4. O "normoscópio" aplicado à prática, da Lógica a um problema normativo concreto: o caso da reivindicação de coisas imóveis contra terceiros possuidores que desafiou a jurisprudência do direito civil argentino

Um modelo abstrato não pode reproduzir toda a realidade, mas não há nenhum aspecto da realidade que não possa ser reproduzido em algum modelo. Vale lembrar que todo conhecimento racional requer algum grau de abstração, e o método de reconstrução racional reflete um aspecto essencial de todo pensamento racional.[48]

O método "*Normative Systems*" (NS) exige, a princípio, identificar o "Universo de Propriedades" que delimita o âmbito normativo e fáctico do problema.

O "*Normative Systems*" define "Universo de Propriedades" como o conjunto finito de situações (ou acontecimentos), definidos pelo direito como critérios fácticos relevantes para implicar determinada solução jurídica.

O "*Normative Systems*" (NS) designa, ainda: (i) o "Universo de Discurso" (UD), conjunto de situações ou estados de coisas em que todos os elementos integrantes devem ter em comum uma propriedade; (ii) no Universo do Discurso, existem algumas ações tidas como básicas, e o conjunto dessas ações denomina-se "Universo de Ações" (UA); e (iii) o "Universo de Propriedades" (UP), ou seja, o grupo de propriedades cuja presença ou ausência será verificada em cada caso. O UP está, portanto, compreendido no UD, e o número de casos é definido pela combinação possível entre as propriedades de fato (caso individual).

No livro *Introdução à Metodologia das Ciências Jurídicas e Sociais* ("*Normative Systems*"), ALCHOURRÓN e BULYGIN elegem como problema o caso da reivindicação de coisas imóveis contra terceiros possuidores, tal qual proposto pelo direito civil argentino.[49]

O problema, utilizado por ALCHOURRÓN e BULYGIN como exemplo em todo livro, ocorre quando uma pessoa que não é proprietária de um imóvel, mas detém a posse, realiza sua transferência a título oneroso ou gratuito a um terceiro. Nesse exemplo, é colocada a questão do problema normativo: em que circunstâncias é o terceiro adquirente obrigado a restituir o imóvel ao seu proprietário e quando lhe é permitido retê-lo?

Para responder à questão, ALCHOURRÓN e BULYGIN esclarecem que é necessário saber se determinada ação (ou seja, a conduta que consiste na restituição do imóvel) é obrigatória ou não. Essa ação pode ser realizada dentro de um conjunto de situações ou estados de coisas, que ALCHOURRÓN e BULYGIN chamam de Universo do Discurso (UD).

---

[48] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 1. ed. Buenos Aires: Astrea, 1975, p. 23.

[49] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Os estados de coisas que pertencem à UD são os elementos de UD. Todos os elementos de UD compartilham uma certa propriedade comum, que é a propriedade definidora do UD. O Universo do Discurso pode ser descrito, então, como o conjunto de todos os elementos (estados de coisas) identificados por uma determinada propriedade.

No modelo proposto por ALCHOURRÓN e BULYGIN, UD é o conjunto de todas as situações relativas a uma alienação (transferência) de um bem pertencente a terceiro: todo elemento desse Universo do Discurso será um estado de coisas relacionado à situação jurídica em que determinada pessoa (alienante) transfere para outra pessoa (adquirente) a posse de um bem que pertence a uma terceira pessoa.

Na análise desse caso concreto, ALCHOURRÓN e BULYGIN identificam: (i) o Universo de Ações (UA), conjunto de condutas descritas como critérios relevantes do direito; e (ii) o Universo do Discurso (UD), conjunto de todos os elementos (estados de coisas) identificados por uma determinada propriedade. Esses dois universos (UD e UA) que caracterizamos delimitam o âmbito do problema. Cada variação do UD e cada variação do UA levam a uma mudança na configuração do problema.

A questão que se colocou na interpretação desse caso pela jurisprudência do direito civil argentino foi: em que circunstâncias é o terceiro adquirente obrigado a restituir o imóvel e em que condições é permitida sua retenção?

Há nos respectivos dispositivo do Código Civil argentino três critérios fácticos relevantes determinados pelo legislador: (i) boa-fé do atual possuidor (a quem chamaremos de *adquirente*); (ii) a boa-fé do possuidor anterior (*alienante*); e (iii) o título oneroso do ato de alienação.

Representaremos tais critérios fácticos relevantes pelos mnemônicos: (BFA) boa-fé do adquirente, (BFE) boa-fé do alienante e (TO) título oneroso.

§ 5. Sistematização do caso combinando os critérios fácticos relevantes: (BFA) boa-fé do adquirente, (BFE) boa-fé do alienante e (TO) título oneroso

A partir da utilização do operador lógico da "negação" (~), considera-se que a má-fé consiste no conhecimento de que a propriedade do imóvel pertence a terceiro, e que a boa-fé consiste no simples desconhecimento de tal fato, ou seja, na ausência de máfé.

A negação é a propriedade complementar (~p) de uma proposição (p), por exemplo, ~BFA é propriedade complementar do BFA, e vice-versa. Segue-se que, para toda propriedade "p", é verdade que todo elemento da "tabela de verdade" dos casos possíveis tem seu "p" e seu complementar "~p".

Representação das proposições BFA, BFE e TO e suas respectivas complementações (negação da proposição):

BFA = boa-fé do adquirente

~BFA = má-fé do adquirente

Da mesma forma, aplica-se a "negação" (~) para a proposição BFE (boa-fé do alienante):

© Eurico Marcos Diniz de Santi

BFE = boa-fé do alienante

~BFE = má-fé do alienante

E para a "negação" da proposição TO (título oneroso):

TO = título oneroso

~TO = título gratuito (título não oneroso)

Esses três critérios fácticos (BFA, BFE, TO) são propriedades dos elementos do UD. Cada propriedade divide a tabela de verdade em duas classes: a classe daqueles elementos em que essa propriedade está presente e aquela em que está ausente.

O conjunto de todos os casos será denominado "Universo de Casos". O número de todos os casos elementares possíveis pode ser facilmente determinado: se *n* é o número dos critérios normativos relevantes que combinados formam os casos, então 2^n é o número dos casos elementares.

No nosso caso, temos três critérios normativos: boa-fé do adquirente (BFA), boa-fé do alienante (BFE) e título oneroso (TO).

Portanto, aqui:

n = 3 (BFA, BFE, TO)

2^3 = 8 casos possíveis

Na tabela de verdade a seguir, o sinal "+" simboliza a presença da propriedade correspondente, e o sinal "-", a sua ausência (negação). Ou seja, os três critérios fácticos relevantes ensejam o arranjo de oito suportes factuais possíveis.

		Critérios Normativos Relevantes		
		BFE	BFA	TO
Universo de casos possíveis	**Caso 1**	BFE	BFA	TO
	Caso 2	~BFE	BFA	TO
	Caso 3	BFE	~BFA	TO
	Caso 4	~BFE	~BFA	TO
	Caso 5	BFE	BFA	~TO
	Caso 6	~BFE	BFA	~TO
	Caso 7	BFE	~BFA	~TO
	Caso 8	~BFE	~BFA	~TO

A tabela indica os casos possíveis. O conjunto de todos os casos possíveis determina o que chamaremos de escopo fáctico do modelo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Determinado o escopo fáctico do problema, os autores passam a identificar os possíveis casos em que surge a questão da obrigatoriedade da restituição do imóvel.[50]

A questão é normativa, portanto, refere-se ao estatuto normativo do Código Civil argentino que relaciona as respectivas condutas (os oito casos do Universo de Casos possíveis da tabela anterior) às soluções normativas impostas pelo direito (âmbito normativo do problema).

A solução normativa para essa combinatória de critérios normativos relevantes é a ação R (restituição do bem). No modelo, existirão apenas dois conteúdos possíveis: R e ~R (restituição e não restituição).

Diremos que a ação R é obrigatória (OR) quando R é permitido e ~R não é permitido (PR . ~P~R). Quando R não é permitido e ~R é permitido, a ação R é proibida (PhR = ~PR . P ~R). Quando R e ~R são permitidos, a ação é opcional (FR = PR . P~R). As expressões P (permitido), O (obrigatório), Ph (proibido) e F (facultativo) são modais deônticos (caracteres normativos).

O "*Normative Systems*" denomina de normas os enunciados, ou seja, as expressões "linguísticas" que correlacionam casos com soluções. Por exemplo: o enunciado "se o adquirente estiver de má-fé, então é obrigado a restituir o imóvel ao proprietário". Essa afirmação correlaciona uma determinada solução (OR) com um determinado caso (o caso complexo ~BFA); é, portanto, uma norma. Essa norma pode ser representada pela proposição:

~BFA → OR

Onde se pode ler: se ocorrer o caso ~BFA, então deve ser obrigatório "R" (restituição do imóvel). Dizer que R é obrigatório equivale a afirmar que a reivindicação é procedente; dizer que é facultativo equivale a afirmar que a reivindicação é improcedente.

Cada conjunto de regras constitui um sistema normativo. O inverso não é válido: um sistema normativo pode conter outros enunciados além das normas.

O problema tratado pelo "*Normative Systems*" está regulamentado no Código Civil argentino pelos arts. 2.777 e 2.778. Esses dois artigos têm origem imediata no famoso projeto de Código Civil do jurista brasileiro Teixeira de Freitas. Como a comparação dos dois sistemas, o de Freitas e o do Código Civil argentino, é extremamente instrutiva, começaremos pela reconstrução do sistema de Freitas.

Os artigos relevantes do Código de Freitas são os seguintes:

Art. 3.877, II: A reivindicação é procedente, quando a coisa

demandada for imóvel [...] contra o atual possuidor, *embora*

tenha sido adquirida de boa-fé por título oneroso, se a teve de

alienante de má-fé [...].

[50]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975, p. 35.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Art. 3.878: A reivindicação é procedente, seja a coisa demandada móvel ou imóvel [...]:

§ 2º: Contra o atual possuidor, que de má-fé teve a coisa de alienante obrigado a restituí-la ao reivindicante.

Seção 3: Contra o atual possuidor, ainda que a tenha adquirido de boa-fé de alienante de boa-fé, se a teve por título gratuito [...].

Art. 3.882, I: Não procede a reivindicação, seja móvel ou imóvel a coisa demandada, contra o possuidor de boa-fé que a teve por título oneroso de alienante de boa-fé [...].

O significado dessas disposições pode ser analisado da seguinte forma: a) O "*Normative Systems*", extensivamente, interpreta o art. 3.877, II, da seguinte forma: "A reivindicação é procedente quando se verificam as três condições seguintes: BFA, TO e ~BFE. Contudo, o uso da palavra 'embora' parece indicar que a boa-fé do adquirente e o título oneroso são mencionados apenas a título de exemplo (para indicar caso limítrofe) e que a única condição que a norma estipula para a reivindicação é a má-fé do alienante".[51] Entende-se, pois, que a norma diz que "a má-fé do alienante é condição suficiente para a obrigação de restituição, quaisquer que sejam as demais circunstâncias: mesmo que houvesse boa-fé do adquirente e o título fosse oneroso".[52] Simboliza-se a norma expressa pelo art. 3.877, II, usando a fórmula:

$\sim BFE \rightarrow OR$ [Norma 1 (N_1)]

Em linguagem natural: se houver má-fé do alienante (~BFE), então deve ser a "obrigação de restituir o imóvel" (OR); b) O significado do art. 3.878, § 2º, é bastante claro: a má-fé do adquirente é condição suficiente para a procedência da reivindicação. Em linguagem simbólica:

$\sim BFA \rightarrow OR$ [Norma 2 (N_2)]

Em linguagem natural: se houver má-fé do adquirente (~BFA), então deve ser a "obrigação de restituir a coisa" (OR); c) No que diz respeito ao art. 3.878, seção 3, o "*Normative Systems*" interpreta o dispositivo em linguagem simbólica:

$\sim TO \rightarrow OR$ [Norma 3 (N_3)]

Em linguagem natural: se não houver título oneroso (~TO), então deve ser a "obrigação de restituir a coisa" (OR). Observe-se que, não obstante o dispositivo mencionar três condições para a pretensão (BFA $\boldsymbol{\Lambda}$ BFE $\boldsymbol{\Lambda}$ ~TO), o "*Normative Systems*" opta por uma interpretação extensiva (~TO → OR), em que a gratuidade do ato de alienação é a única condição exigida (condição suficiente) para que a pretensão de restituição seja procedente. Também aqui decidiremos sobre a interpretação ampla; d) O significado do art. 3.882, I, segundo proposto no

[51] Idem, ibidem, p. 31.

[52] Idem, ibidem, p. 31.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

"*Normative Systems*", é: se houver (i) boa-fé do adquirente, (ii) boa-fé do alienante e (iii) título oneroso, então o terceiro possuidor não terá a obrigação de restituir a coisa, ou seja, a restituição é facultativa. Em linguagem simbólica:

BFA **Λ** BFE **Λ** TO → FR [Norma 4 (N_4)]

Acontece, portanto, que o sistema de Freitas é constituído, na nossa interpretação, pelas seguintes normas: N_1: ~BFE → OR N_2: ~BFA → OR N_3: ~TO → OR N_4: BFA . BFE . TO → FR

Definidas as normas (N_1, N_2, N_3 e N_4), o "*Normative Systems*" identifica as seguintes soluções, que podem ser inferidas dessas normas para os oito casos do sistema "S": a) Solução 1: a norma N_1 estabelece que a restituição é obrigatória sempre que ocorre a má-fé do alienante. Portanto, dessa norma pode-se inferir a solução (OR) para todos os casos em que aparece ~BFE, que são os casos 2, 4, 6 e 8 (ver tabela a seguir). Consequentemente, a norma N_1 correlaciona os casos 2, 4, 6 e 8 com a solução OR; b) Solução 2: a partir da norma N_2, infere-se a solução OR para todos os casos em que aparece ~BFA, ou seja, para os casos 3, 4, 7 e 8. Consequentemente, a Norma N_2 correlaciona os casos 3, 4, 7 e 8 com a solução OR; c) Solução 3: a partir da norma N_3, infere-se a solução OR para os casos 5, 6, 7 e 8, ou seja, para os casos em que ~TO aparece. Consequentemente, a Norma N_3 correlaciona os casos 5, 6, 7 e 8 com a solução OR; b) Solução 4: a partir da norma N_4, infere-se a solução FR para o caso 1, que é a única solução que combina as propriedades BFE, BFA e TO mencionadas pela norma N_4. Consequentemente, a Norma N_4 correlaciona o caso 1 com a solução FR.

O sistema que doravante chamaremos de sistema S_1 é composto pelas normas N_1, N_2, N_3 e N_4.

$S_1 = \{N_1, N_2, N_3, N_4\}$

Para a representação gráfica do sistema S_1, o "Normative Systems" propõe a seguinte tabela de verdade de casos possíveis:

Casos possíveis (Critérios fácticos relevantes)				**Normas (Soluções Normativas)**			
				N_1	**N_2**	**N_3**	**N_4**
				~BFE→OR	~BFA→OR	~TO→OR	BFA Λ BFE Λ TO→FR
1	BFE	BFA	TO				FR
2	~BFE	BFA	TO	OR			
3	BFE	~BFA	TO		OR		
4	~BFE	~BFA	TO	OR	OR		
5	BFE	BFA	~TO			OR	
6	~BFE	BFA	~TO	OR		OR	
7	BFE	~BFA	~TO		OR	OR	
8	~BFE	~BFA	~TO	OR	OR	OR	

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ALCHOURRÓN e BULYGIN denominam o gráfico de "Sistema Matriz": (i) nas colunas da esquerda, estão os oito casos elementares possíveis no sistema S_1; (ii) as quatro colunas da direita correspondem às quatro regras do sistema; (iii) as soluções são colocadas nas intersecções de uma linha correspondente a um caso com as colunas de cada norma; (iv) as soluções encontradas na mesma coluna são aquelas inferidas da norma a que corresponde à respectiva coluna; e (v) as soluções que estão na mesma linha são as soluções do mesmo caso, que são inferidas do sistema.

Segundo o "*Normative Systems*", o "Sistema Matriz" apresentado sugere a formulação das seguintes definições: Definição 1 (D_1): quando não aparecer nenhuma solução na linha correspondente a um caso, haverá uma lacuna (normativa) para aquele caso. Um sistema normativo é incompleto se, e somente se, contiver pelo menos uma lacuna. Um sistema que não tem lacunas é completo; Definição 2 (D_2): um sistema normativo é incoerente em um caso C_1 se, e somente se, houver duas ou mais soluções diferentes (e incompatíveis) para o caso C_1; Definição 3 (D_3): um sistema será considerado redundante em um caso C_1 se, e somente se, a mesma solução aparece mais de uma vez na linha correspondente a C_1. As regras do sistema são independentes se, e somente se, não houver nenhum caso em que o sistema seja redundante. Se houver pelo menos um caso em que o sistema seja redundante, as regras desse sistema serão redundantes. Definição 4 (D_4): das definições D_1, D_2 e D_3, segue-se que o sistema S_1 é completo e coerente, mas redundante.

O sistema está completo porque não há caso ao qual alguma solução não esteja correlacionada, pois as soluções aparecem em todas as linhas. Portanto, o sistema S_1 não possui lacunas normativas.

O sistema é coerente porque em nenhum caso aparecem duas soluções diferentes. O caso 1 é resolvido com FR; todos os outros casos, com OR.

Se se pretende eliminar a redundância preservando a completude, é necessário proceder com cautela, pois a eliminação da norma N_1 produziria uma lacuna no sistema, no caso 2. O mesmo aconteceria se a norma N_2 fosse eliminada, uma vez que o caso 3 ficaria sem solução. Fica claro, então, que nenhuma das normas de Freitas pode ser suprimida sem que o sistema deixe de ser completo. A única coisa que pode ser feita para eliminar a redundância é reformular as regras para restringir o seu âmbito. Isso pode ser alcançado de diferentes maneiras.

Um modo de eliminar a redundância do sistema S_1 sem modificar suas soluções é manter as normas N_3 e N_4 e substituir as normas N_1 e N_2 pelas duas normas a seguir: N_5: $\sim BFE \wedge BFA \wedge TO \rightarrow OR$ N_6: $\sim BFA \wedge TO \rightarrow OR$

Denomina-se S_2 o sistema constituído pelas normas N_3, N_4, N_5 e N_6.

$S_2 = \{N_3, N_4, N_5, N_6\}$

O sistema S_2 é completo, coerente e não redundante: (i) as regras do sistema correlacionam cada um dos oito casos a uma solução; (ii) não há caso que tenha mais de uma solução; e (iii) não há caso resolvido por mais de uma norma.

Embora as regras que compõem o sistema S_2 não sejam as mesmas de S_1 (já que substituímos, respectivamente, N_1 e N_2 por N_5 e N_6, que são diferentes), a matriz de

© Eurico Marcos Diniz de Santi

S_2 mostra que o sistema resolve os mesmos casos da mesma maneira. Isso significa que os dois sistemas regulam os mesmos comportamentos da mesma maneira, ou, como também poderíamos dizer, que as suas consequências normativas são idênticas.

Para exemplificar casos de lacuna, incoerência e redundância, o "*Normative Systems*" recorre a um sistema puramente imaginário. O sistema S_3 é composto pelos seguintes padrões:

N_7: ~BFA → OR (a reivindicação é procedente contra o atual possuidor de má-fé);

N_8: ~TO → OR (a reivindicação é procedente se a alienação foi realizada a título gratuito);

N_9: BFE **Λ** BFA → FR (a reivindicação contra o atual possuidor de boa-fé, que adquiriu a coisa de um alienante de boa-fé, não é procedente).

$S_3 = \{N_7, N_8, N_9\}$

Casos possíveis (Critérios fácticos relevantes)				**Sistema S3: Normas (Soluções Normativas)**		
				N_7	**N_8**	**N_9**
				~BFA → OR	~TO → OR	BFE Λ BFA → FR
1	BFE	BFA	TO			FR
2	~BFE	BFA	TO			
3	BFE	~BFA	TO	OR		
4	~BFE	~BFA	TO	OR		
5	BFE	BFA	~TO		OR	FR
6	~BFE	BFA	~TO		OR	
7	BFE	~BFA	~TO	OR	OR	
8	~BFE	~BFA	~TO	OR	OR	

O exame da matriz do sistema S_3, conforme a tabela de verdade apresentada, revela que S_3 é incompleto, incoerente e redundante: (i) nos casos 7 e 8 existem soluções redundantes; (ii) o caso 2 não tem solução, é uma lacuna; e (iii) o caso 5 foi resolvido de maneiras diferentes (com OR e FR) pelas normas N_8 e N_9.

O fato de o sistema S_3 ser incompleto, incoerente e redundante não é, contudo, óbvio, uma vez que tal percepção não decorre da simples leitura de suas regras. Mas a matriz do sistema, ao revelar todas as consequências normativas (isto é, todas as soluções dedutíveis das normas), evidencia suas propriedades. Foi dessa qualidade do "*Normative Systems*" que se originou o termo figurativo "normoscópio", cunhado pela sensibilidade analítica de DANIEL MENDONCA.

Nos casos de incoerência, o problema consiste em eliminar soluções supérfluas: é, de certa forma, um fenômeno inverso. Aqui, os juristas tentam restringir o âmbito de algumas das regras e, por vezes, eliminá-las completamente. Também, para essa

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tarefa, são utilizados procedimentos especiais, cujo exame não abordaremos aqui (como as regras *lex specialis, lex posterior derogat priori, lex superior*, etc.).

No sistema S_3, a incoerência que aparece no caso 5 poderia ser eliminada dando preeminência à norma N_8sobre N_9, ou seja, modificando essa última de tal forma que seu alcance fosse limitado ao caso 1, em que são dados BFE, BFA e TO.

4.4 Capítulo 2. Identificando quatro dimensões dos problemas de direito: lacunas normativas, lacunas de conhecimento, lacunas de reconhecimento e lacunas axiológicas

Segundo o "*Normative Systems*"[53]:

a) Caso individual é o elemento do Universo do Discurso que representa situação ou acontecimento que ocorre em uma determinada ocasião (localização espaço-temporal);

b) Universo do Discurso é a classe (conjunto) dos casos individuais: por exemplo, sempre que estamos em presença de uma situação na qual "um indivíduo A aliena a outro indivíduo B um bem imóvel que pertence a um terceiro indivíduo C", sabemos que se trata de um caso individual;

c) Caso genérico é toda subclasse (subconjunto) do Universo do Discurso definido por uma propriedade, a propriedade definidora da subclasse. Os casos genéricos podem exemplificar-se em um número ilimitado de casos individuais: aos casos genéricos do Universo do Discurso pode pertencer um número ilimitado de elementos do Universo do Discurso;

d) Legislar é a criação de normas gerais para resolver casos individuais. Entendemos por normas gerais as que correlacionam um caso genérico com uma solução. Indiretamente, essas normas também resolvem todos os casos individuais que pertencem a esse caso genérico. Dessa maneira, o legislador pode resolver um número infinito de casos individuais mediante um número finito de normas gerais.

Somente se não resolver algum caso genérico, terá o ordenamento uma lacuna normativa. O problema das lacunas normativas coloca-se no nível dos casos genéricos, e não no dos casos individuais, como parecem crer aqueles autores que sustentam que o direito tem sempre lacunas, porque o legislador humano, sendo um ser finito, dotado de limitada capacidade de previsão, não pode prever a infinita variedade de casos que podem apresentarse na realidade.[54]

O fato de que a realidade seja infinitamente variável é irrelevante para o problema das lacunas, já que o legislador não tem necessidade de prever todos os casos individuais possíveis. O legislador não dita normas para cada caso individual (o que seria certamente impossível, além de que, em tal situação, deixaria de atuar como legislador); sua função consiste na criação de normas gerais, mediante as quais resolve casos genéricos.

---

[53]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1993.

[54]Idem, ibidem.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

§ 1. Lacunas normativas: ausência de solução normativa para uma dada combinação fáctica abstrata (caso geral)

Deve-se separar: a) problemas conceituais (lacunas normativas), que surgem no plano dos casos genéricos e das soluções normativas prescritas para esses casos genéricos, os quais decorrem da interpretação das normas gerais; b) problemas semânticos (lacunas de reconhecimento), que se produzem na aplicação das normas gerais aos casos individuais; c) problemas empíricos (lacunas de conhecimento), que surgem na relação entre direito e realidade; e d) problemas valorativos (lacunas axiológicas), que dizem respeito ao descasamento entre a solução normativa objetivamente posta pelo direito positivo e o "sentimento de justiça" do intérprete do direito.

As lacunas normativas são problemas conceituais que surgem no plano abstrato das normas gerais e representam problema lógico no momento da sistematização do direito: caracterizam-se pela ausência de uma solução normativa para um determinado caso genérico, ou seja, trata-se da falta de norma jurídica, em sentido estrito (caso → solução normativa), em dado sistema "S".

O fato de que um sistema normativo seja (normativamente) completo, no sentido de que resolve todos os casos possíveis, tanto genéricos como individuais, indica a inexistência de lacuna normativa.

§ 2. Lacunas de conhecimento: problemas de prova (relação entre direito e realidade)

Lacunas de conhecimento são problemas de prova: casos individuais, que, por falta de conhecimento das propriedades do fato, não se sabe se pertencem ou não a uma classe determinada de casos (casos genéricos).

Para resolver o problema das lacunas de conhecimento, o direito criou dois expedientes: (i) as presunções legais, que desempenham papel importante na prática jurídica, permitindo ao aplicador do direito (juiz) suprir sua falta de conhecimento dos fatos e atuar como se conhecesse o fato relevante do caso; e (ii) o princípio geral do ônus da prova, segundo o qual, todo aquele que afirma a existência de um fato deve prová-lo.

Com vistas a suprir a falta de conhecimento empírico sobre os casos individuais, as presunções legais e o princípio geral do ônus da prova auxiliam na determinação da "existência" jurídica dos fatos, que não necessariamente é coincidente com a realidade material.

§ 3. Lacunas de reconhecimento: problemas de indeterminação semântica inerentes à linguagem (enunciados) do direito

Lacunas de reconhecimento são problemas de indeterminação semântica dos termos normativos utilizados para definir um caso genérico, ensejando a dificuldade de subsunção do caso individual ao caso genérico. As lacunas de reconhecimento originam-se no que HART chama de problemas de penumbra.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Essa dificuldade pode ser mitigada mediante o uso de termos técnicos, introduzidos por meio de definições explícitas, que estipulam expressamente suas regras de aplicação, mas nunca desaparece completamente.[55]

§ 4. Lacunas axiológicas: problemas de "justiça" no direito

As lacunas axiológicas sinalizam problemas de "justiça" no direito. Existe solução normativa (não há lacunas normativas). Há perfeito conhecimento das propriedades de fato, ou seja, não se trata de problema de provas (não há lacuna de conhecimento). E não há problema de indeterminação semântica dos termos e expressões que fazem parte do Universo do Discurso do caso (não há lacunas de reconhecimento).

Segundo o "*Normative Systems*", lacuna axiológica designa a situação em que existe uma solução (não há lacuna normativa, nem de conhecimento, nem de reconhecimento), mas a solução existente é axiologicamente inadequada, porque o legislador não levou em conta uma distinção que deveria ter considerado.[56]

As lacunas axiológicas supõem a existência de uma propriedade relevante, no sentido jurídico do termo (ou seja, pressupõe que uma propriedade exista expressamente como enunciado jurídico do sistema S), para determinado caso concreto, mas que é irrelevante para o direito positivo. Em outras palavras, pensa-se que o legislador não considerou a propriedade em questão "por não havê-la previsto", pois, se houvesse considerado aquela possibilidade, haveria dado uma solução diferente: no lugar de solucionar a questão de uma forma genérica, haveria dado uma solução específica.[57]

Analiticamente, o "*Normative Systems*" define lacuna axiológica da seguinte forma: um caso "C_1" é lacuna axiológica do sistema normativo "S_1", se "C_1" tiver uma dada solução normativa positiva "SN_1", que exsurge como inadequada por desconsiderar um propriedade "p", que não está expressa em enunciado do sistema normativo "S_1", mas que o aplicador entende que deveria ser considerada para se obter uma solução axiologicamente adequada (hipótese de relevância), de modo que, introduzindo a propriedade "p" no sistema "S_1", obtém-se a solução normativa almejada "SN_2".[58]

[55]Idem, ibidem, p. 61: "Somente nas linguagens puramente formais, como as da lógica e da matemática puras, não se colocam problemas de vagueza, mas não porque seus conceitos sejam mais exatos do que os de outras ciências, mas porque não são empíricos. O problema da aplicação de um conceito matemático ou lógico a objetos da experiência sensível simplesmente não se apresenta, pois não há nada na experiência que corresponda ao ponto geométrico, ao número 5 ou à implicação lógica. Mas quando esses mesmos conceitos são usados empiricamente, ou seja, para a descrição da realidade empírica, como ocorre com a geometria aplicada, o problema da vagueza reaparece com todas as suas implicações. Poderíamos dizer, parafraseando uma famosa citação de Einstein: 'Na medida em que os conceitos se referem à realidade, são vagos, e na medida em que não são vagos, não se referem à realidade'."

[56]Idem, ibidem, p. 158.

[57]Retomamos o tema das lacunas axiológicas no Capítulo 6 da obra original: cremos que a instabilidade da jurisprudência do STJ nos casos de redirecionamento da execução fiscal por sucessão empresarial decorre, em parte, do esforço do tribunal em identificar "lacuna axiológica" no sistema da prescrição, tal qual definido no Código Tributário Nacional, de modo a construir, com o objetivo de fazer justiça, solução *ultra legem* para o caso de dissolução irregular, por exemplo.

[58]Idem, ibidem, p. 159.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

§ 5. "Decadência e prescrição" como formas que o direito encontrou para resolver lacunas normativas, lacunas de conhecimento, lacunas de reconhecimento e lacunas axiológicas

Registre-se que a forma que o direito encontrou para superar o problema das lacunas normativas, das lacunas de conhecimento, das lacunas de reconhecimento e das lacunas axiológicas foi a juridicização do tempo como fato, através dos institutos da decadência e da prescrição, extinguindo, respectivamente, o próprio direito (decadência) ou o direito de ação (prescrição), se preenchidos determinados requisitos.

Decadência e prescrição são redutores de complexidade para a aplicação do direito: (i) eliminam os problemas relativos às lacunas normativas pela simplificação dos critérios normativos (como termo inicial e prazo); (ii) superam os problemas relativos às lacunas de conhecimento pelo expediente de utilizar provas que fazem parte do mundo jurídico (estão nos autos)[59], dispensando diligências sobre a complexa realidade; (iii) resolvem lacunas de reconhecimento pelo uso de termos técnicos e objetivos que superam os problemas de indeterminação semântica (por exemplo, no direito tributário brasileiro, os conceitos de "constituição do crédito", "fluxo do prazo de cinco anos" e "despacho da citação do juiz"); e (iv) decadência e prescrição são, muitas vezes, utilizadas para resolver lacunas axiológicas *ex vi* do Capítulo 5.

[59]Contra a prova dos critérios relevantes que determinam a aplicação da prescrição não se pode opor a Súmula nº 7/STJ: o documento da constituição definitiva do crédito e o documento que fixou a data do despacho que ordenou a citação são matéria obrigatória inerente aos autos da execução, de modo que sua apreciação não configura reexame do acervo fático-probatório dos autos.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Parte III. As quatro lacunas na reforma tributária

◆

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5. A tipologia revisitada

Quatro problemas distintos que o juiz não deve confundir

5.1 Um conceito, quatro problemas

A palavra lacuna é usada para quatro problemas diferentes, e a confusão entre eles é a fonte de boa parte dos erros de julgamento. O livro, seguindo Alchourrón e Bulygin, separa-os com precisão: problemas conceituais, as lacunas normativas, que surgem no plano dos casos genéricos e das soluções; problemas empíricos, as lacunas de conhecimento, que surgem na relação entre o direito e a realidade; problemas semânticos, as lacunas de reconhecimento, que surgem na aplicação das normas gerais aos casos individuais; e problemas valorativos, as lacunas axiológicas, que dizem respeito ao descasamento entre a solução posta pelo direito e o sentimento de justiça do intérprete.[60]

Cada problema tem o seu remédio próprio. A lacuna normativa se resolve pela integração, nos limites que o direito tributário impõe. A de conhecimento, pela prova, pelas presunções e pelo ônus da prova. A de reconhecimento, pela definição e pela interpretação. A axiológica, em regra, pelo legislador. Aplicar a um problema o remédio de outro é o erro típico.

[60] LJSD, Cap. 2, § 1.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 1. As quatro lacunas: natureza, plano, remédio e exemplo na reforma

Lacuna	Natureza do problema	Plano	Remédio próprio	Exemplo na reforma
Normativa	Conceitual: caso genérico sem solução	Sistema: normas gerais	Integração, com os limites do CTN, art. 108, §§ 1º e 2º; norma de clausura	Hipótese de transição não disciplinada; remissão ao regulamento ainda não exercida
De conhecimento	Empírica: não se sabe se o fato tem a propriedade	Relação entre direito e realidade	Prova, presunções legais, ônus da prova	Divergência entre a apuração assistida e a operação real
De reconhecimento	Semântica: não se sabe se o termo alcança o caso	Aplicação da norma geral ao caso individual	Definição, interpretação, harmonização	“Uso ou consumo pessoal”, “preponderantemente”, “relacionados”, “idôneo”
Axiológica	Valorativa: há solução, mas parece injusta	Avaliação da solução	Legislador; controle de constitucionalidade quando a injustiça é violação de norma superior	Pedido de estender regime diferenciado a produto semelhante

5.2 A ordem das perguntas

A tipologia sugere uma ordem de exame, que o livro aplica ao caso da prescrição e que proponho como protocolo para o juiz da CBS e do IBS. Primeiro, há norma para o caso genérico? Se não há, o problema é normativo. Segundo, sabe-se se o caso individual tem as propriedades do caso genérico? Se não se sabe por falta de prova, o problema é de conhecimento. Terceiro, sabe-se se os termos da norma alcançam o caso? Se não se sabe por vagueza ou ambiguidade, o problema é de reconhecimento. Só depois de respondidas as três primeiras perguntas, e só se houver solução clara, faz sentido a quarta: a solução é justa?

A ordem tem uma razão. Quem começa pela quarta pergunta tende a fabricar as três primeiras: declara lacuna onde há norma, dúvida de fato onde há prova, vagueza onde há definição, porque já decidiu que a solução legal é injusta. É o que o livro mostra no caso do Tema 444 do STJ, em que o tribunal escavou uma lacuna axiológica e a preencheu com solução que a lei não dava.[61]

[61] LJSD, Introdução.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5.3 Bulygin contra Ferrajoli: o que não está proibido está permitido?

Uma discussão de 2008 entre Bulygin, Luigi Ferrajoli e José Juan Moreso ilumina a pergunta que mais aparece nos litígios da transição. Ferrajoli sustentava que as lacunas e as antinomias só aparecem nos sistemas de mais de um nível normativo, o Estado constitucional, e não nos de um só nível, o Estado legislativo. Bulygin discordou, com Moreso: as leis, os decretos e as resoluções não estão no mesmo nível, e os problemas de adequação entre o decreto e a lei não são essencialmente diferentes dos que se dão entre a lei e a Constituição.[62]

O ponto decisivo, porém, é outro. Discute-se se tudo o que não está proibido está permitido. A resposta de Moreso, endossada no debate, é que o princípio tem duas versões. Na versão fraca, em que permitido significa apenas não proibido, o princípio é analiticamente verdadeiro, mas compatível com a existência de lacunas. Na versão forte, em que permitido significa que há uma norma que permite, o princípio não é necessário.[63]

A distinção resolve o caso do IBS e da CBS na base do ICMS, discutido nos Títulos II e IV. A Secretaria da Fazenda de São Paulo sustentou que, não havendo vedação expressa, a inclusão estaria autorizada. É a confusão entre permissão fraca e permissão forte. No direito tributário, o Estado não tem liberdade residual: cobrar tributo exige permissão forte, uma norma que atribua a competência e defina a base. O que vale para o particular, a liberdade de fazer o que a lei não proíbe, não vale para o poder de tributar.

> **CF, art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
>
> **CTN, art. 97.** Somente a lei pode estabelecer: (...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...). § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

[62] BULYGIN, Eugenio. Algunas reflexiones sobre lagunas y antinomias en *Principia iuris*. *Doxa*, n. 31, p. 227-232, 2008, p. 228.

[63] BULYGIN, Algunas reflexiones, cit., p. 231.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. Lacunas normativas na reforma

◆

Quando o sistema não tem solução para o caso genérico

6.1 Lacuna é ausência de solução, não silêncio

A lacuna normativa é um problema do sistema, e não da realidade. O livro insiste, com Alchourrón e Bulygin, que ela se coloca no nível dos casos genéricos: o legislador não precisa prever cada caso individual, porque cria normas gerais que resolvem um número ilimitado deles.[64] Só há lacuna quando um caso genérico do universo de casos fica sem solução.

Daí uma consequência que o juiz da transição deve ter sempre à mão: silêncio não é lacuna. Quando o sistema tem uma regra de fechamento, o silêncio sobre um caso já é uma solução. No direito tributário, a regra de fechamento é a legalidade: o caso em que nenhuma norma atribui o dever de pagar está resolvido, e resolvido pela não incidência. O sistema tributário é, por construção, normativamente completo quanto à obrigação principal. Por isso a falta de previsão do IBS e da CBS na base do ICMS não é lacuna a preencher; é solução a respeitar.

6.2 A integração e os seus limites

Quando há lacuna verdadeira, o Código Tributário Nacional indica os meios de integração e, logo em seguida, os seus limites.

> **CTN, art. 108.** Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a eqüidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Os dois parágrafos são assimétricos e complementares. A analogia não cria tributo; a equidade não o dispensa. A integração serve para resolver lacunas nas regras de procedimento, de crédito, de obrigação acessória; não serve para ampliar a incidência nem para criar isenção. A LC 214 acrescenta um limite específico: as reduções e os regimes diferenciados só se alteram depois do ajuste das alíquotas de referência, porque toda exceção desloca carga para os demais contribuintes.[65]

6.3 Onde estão as lacunas verdadeiras

As lacunas verdadeiras da reforma estão, em regra, em três lugares.

O primeiro é a remissão ao regulamento ainda não exercida. A LC 214 confia ao regulamento matérias como o prazo de conclusão da apuração e a data de vencimento (art. 44), os critérios de preponderância para excluir bens da categoria de uso ou

[64] LJSD, Cap. 2.

[65] LC 214, art. 126, § 2º, que remete aos §§ 9º e 11 do art. 156-A da Constituição.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

consumo pessoal (art. 57, § 3º, V) e os ajustes da apuração (art. 45, § 1º). Enquanto o regulamento não fala, há casos genéricos sem solução. Não se trata de lacuna da lei, mas da cadeia de produção normativa que ela previu. O juiz não deve preenchê-la com a solução do sistema antigo; deve aplicar o que a lei já resolve e, no resto, os princípios do sistema novo.

O segundo é a transição, o lugar clássico das lacunas. Operações iniciadas sob um sistema e concluídas sob outro, contratos de longo prazo, saldos credores do ICMS que atravessam a fronteira de 2033. A LC 214 e a LC 227 trataram muitos desses casos, como o reequilíbrio dos contratos administrativos (LC 214, arts. 373 a 377) e o destino dos saldos credores (LC 227, arts. 132 a 137). Os casos não tratados são lacunas no sentido próprio.

O terceiro é a convivência entre regulamentos. A CBS tem o seu regulamento federal; o IBS, o seu, do Comitê Gestor. A Constituição manda que as regras sejam idênticas (art. 149-B). Quando um regulamento disciplina um caso e o outro silencia, há lacuna num deles, e o mandamento de identidade indica o remédio.

> **CF, art. 149-B.** Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II - imunidades; III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

6.4 A lei que fechou as fronteiras

Há um exemplo de técnica legislativa que merece destaque, porque mostra como se evita uma família inteira de lacunas. O sistema antigo tributava mercadorias pelo ICMS e serviços pelo ISS, cada um com a sua lista, e deixava sem solução clara tudo o que não cabia em nenhuma das duas: o software, o streaming, os bens digitais. A LC 214 resolveu o problema com uma definição residual.

> **LC 214, art. 3º.** Para fins desta Lei Complementar, consideram-se: I - operações com: a) bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos; b) serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso.

Na linguagem de Alchourrón e Bulygin, a lei particionou o universo de casos em duas classes conjuntamente exaustivas e mutuamente excludentes: tudo o que não é bem é serviço. Não há caso que fique fora. E como o tributo é o mesmo para as duas classes, com a mesma alíquota, a classificação deixou de ter consequência na regra geral. É o bisturi de Guibourg aplicado a uma fronteira que o machado do sistema antigo nunca conseguiu cortar.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7. Lacunas de conhecimento na reforma

Quando não se sabe se o fato tem a propriedade

7.1 O problema da prova

A lacuna de conhecimento é um problema empírico: casos individuais que, por falta de conhecimento das propriedades do fato, não se sabe se pertencem ou não ao caso genérico. Para resolvê-la, o direito criou dois expedientes: as presunções legais, que permitem ao juiz atuar como se conhecesse o fato, e o ônus da prova.[66]

José Juan Moreso dá a formulação técnica. Os enunciados jurídicos puros dependem apenas da existência das disposições; os enunciados subsuntivos dependem também da verdade de certas orações fácticas.[67] A lacuna de conhecimento mora nos enunciados subsuntivos: sabe-se o que a norma diz; não se sabe se o fato aconteceu como a norma supõe.

7.2 A reforma como redutora de lacunas de conhecimento

O sistema antigo produzia lacunas de conhecimento em escala industrial. O crédito físico exigia saber se cada bem se incorporava fisicamente ao produto; o conceito de insumo exigia saber se cada aquisição era essencial ou relevante; a substituição tributária trabalhava com bases presumidas; a fiscalização reconstruía, cinco anos depois, operações de que só restavam papéis.

A reforma desenhou o contrário. O fato tributável passa a nascer registrado: no documento fiscal eletrônico, na liquidação financeira, na apuração assistida.

> **LC 214, art. 46, § 1º.** O saldo da apuração de que trata o caput deste artigo será calculado nos termos do caput do art. 45 desta Lei Complementar e terá por base: I - documentos fiscais eletrônicos; II - informações relativas à extinção dos débitos do IBS e da CBS por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e III - outras informações prestadas pelo contribuinte ou a ele relativas.

É o mesmo movimento que o livro identifica na prescrição: superar a lacuna de conhecimento pelo uso de provas que já fazem parte do mundo jurídico, que já estão nos autos, dispensando diligências sobre a complexa realidade.[68] O documento fiscal eletrônico é, para o IBS e a CBS, o que a certidão de constituição do crédito e o despacho de citação são para a prescrição: um fato que o sistema conhece sem precisar investigar.

---

[66] LJSD, Cap. 2, § 2.

[67] MORESO, José Juan. Algunas consideraciones sobre la interpretación constitucional. *Doxa*, n. 23, 2000, p. 105-106.

[68] LJSD, Cap. 2, § 5.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7.3 As presunções da LC 214 e o seu limite

A redução das lacunas de conhecimento tem um preço: presunções. A LC 214 as usa em pontos sensíveis.

> **LC 214, art. 46, § 4º.** Na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida no prazo para conclusão da apuração de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei Complementar, presume-se correto o saldo apurado e considera-se constituído o crédito tributário.

A presunção resolve a lacuna de conhecimento da administração: na falta de manifestação, o sistema atua como se o saldo estivesse correto. Mas uma presunção que resolve o problema de conhecimento de um lado não pode criar um problema de defesa do outro. O § 7º do mesmo artigo preserva o lançamento de ofício de diferenças posteriormente verificadas pela administração; a simetria exige que o contribuinte também possa demonstrar, com prova, que o fato registrado não corresponde à operação real. A presunção do § 4º é relativa. É o que sustento ao distinguir confissão de fato e confissão de dívida: o contribuinte que confirma a apuração assistida confirma fatos registrados, não a qualificação jurídica que a administração lhes deu.[69]

7.4 O novo litígio

A consequência para o juiz é uma mudança no objeto do litígio. No sistema antigo, a maior parte das controvérsias era interpretativa: o que é insumo, o que é mercadoria, o que é serviço, o que integra a base. No sistema novo, com definições mais precisas e base ampla, a interpretação perde espaço, e o fato e a prova ganham. O litígio típico do IBS e da CBS será sobre a correspondência entre o registro e a realidade: a operação existiu? o pagamento ocorreu? o documento corresponde ao que foi fornecido?

Navarro já havia distinguido o caso individual, que a norma geral resolve sozinha, do caso judicial, cuja solução depende do que as partes provaram.[70] A reforma empurra a maioria dos casos para o primeiro grupo e deixa no segundo os que envolvem prova. O juiz da CBS e do IBS será, cada vez mais, um juiz de fato.

[69] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Confissão de fato x confissão de dívida. *JOTA*, 20 out. 2025.

[70] NAVARRO, Acerca de la inevitabilidad, cit., p. 121.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8. Lacunas de reconhecimento na reforma

◆

Quando não se sabe se o termo alcança o caso

8.1 Vagueza e ambiguidade

A lacuna de reconhecimento é um problema semântico: a indeterminação dos termos que definem o caso genérico torna duvidosa a subsunção do caso individual. O livro a liga ao que Hart chamou de zona de penumbra.[71]

Guibourg, Ghigliani e Guarinoni deram a definição que o juiz pode usar. Uma palavra é vaga na medida em que há casos, reais ou imaginários, em que a sua aplicabilidade é duvidosa: não é decidível com base nos dados preexistentes e só se resolve a partir de uma decisão linguística adicional.[72] O significado das palavras se apresenta como uma luz projetada numa superfície: há uma parte claramente iluminada no centro, a escuridão em volta e, entre as duas, um cone de penumbra, onde os critérios usuais são insuficientes e os casos não se resolvem sem critérios adicionais mais precisos.[73] A ambiguidade é outro problema: a palavra tem mais de um significado. É, em regra, mais fácil de evitar, porque o contexto costuma indicar a acepção.

Os autores acrescentam uma observação que desarma o pânico. Todas as palavras são vagas em alguma medida, e isso não anula a utilidade da linguagem. A vagueza só se torna obstáculo quando o conhecimento especializado exige uma precisão que a linguagem natural não dá, e então o remédio é a definição.

8.2 A estratégia da reforma: definir

A Emenda 132 e a LC 214 enfrentaram as lacunas de reconhecimento do sistema antigo com uma estratégia deliberada: substituir conceitos vagos e disputados por definições explícitas. O art. 3º da LC 214 define operações com bens e com serviços, fornecimento, fornecedor, adquirente e destinatário. A base deixou de depender de conceitos como mercadoria, circulação, industrialização e prestação de serviço, cada um com décadas de jurisprudência sobre o seu alcance. O crédito deixou de depender de insumo, essencialidade e relevância, porque a regra passou a ser o crédito sobre todas as aquisições.

O livro registra que essa dificuldade pode ser mitigada mediante termos técnicos, introduzidos por definições explícitas, mas nunca desaparece completamente.[74] É o caso da reforma. A vagueza foi reduzida, não eliminada, e reapareceu em pontos precisos.

---

[71] LJSD, Cap. 2, § 3.

[72] GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, *Introducción*, cit., p. 48.

[73] GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, *Introducción*, cit., p. 49-50.

[74] LJSD, Cap. 2, § 3, com a passagem de Alchourrón e Bulygin sobre a frase de Einstein: na medida em que os conceitos se referem à realidade, são vagos; na medida em que não são vagos, não se referem à realidade.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8.3 Onde a penumbra voltou

Quadro 2. Termos de penumbra na LC 214 e na LC 227

Termo	Dispositivo	Por que é vago	Critério de leitura
“uso ou consumo pessoal”	CF, art. 156-A, § 1º, VIII; LC 214, art. 57	Pode ser lido como o “uso e consumo” do ICMS	O adjetivo “pessoal” e o advérbio “exclusivamente” da Constituição
“entre outros”	LC 214, art. 57, § 1º	Abre a lista do inciso II	Só bens da mesma natureza, fornecidos às pessoas físicas enumeradas
“preponderantemente”	LC 214, art. 57, § 3º	Exige um critério de proporção não fixado	Critérios do regulamento, que só podem ampliar o que não é pessoal
“relacionados”	LC 214, art. 57, I, *g* (LC 227)	Conexão de contornos imprecisos	Relação direta de aquisição ou manutenção dos bens da lista
“recreativos, esportivos e estéticos”	LC 214, art. 57, I, *f*	Categorias abertas	Bens e serviços de fruição pessoal, não os usados na atividade
“idôneo”	LC 214, art. 47, § 1º, II	Carrega a gramática da inidoneidade do ICMS	Existência e autenticidade do documento eletrônico no sistema
“carga tributária efetiva”	LC 214, art. 374	Grandeza que depende de método de cálculo	Metodologia única e pública, com os elementos do § 1º

O quadro mostra um padrão. A penumbra voltou justamente onde a lei precisou abrir exceções à regra geral do crédito. A regra geral é precisa; as exceções, vagas. E como as exceções restringem um direito constitucional, a não cumulatividade, a dúvida sobre o seu alcance deve ser resolvida a favor da regra.

> **Tese do autor.** Nas lacunas de reconhecimento que afetam exceções ao crédito, o juiz deve resolver a dúvida a favor da regra geral do art. 156-A, § 1º, VIII. A razão não é uma preferência pelo contribuinte, mas a estrutura do enunciado constitucional: a não cumulatividade é a regra, e as exceções são as “exclusivamente” consideradas de uso ou consumo pessoal. Termo vago numa exceção que a Constituição quis exclusiva interpreta-se restritivamente. A posição contrária sustenta que a vagueza deve ser resolvida pelo regulamento, a quem a lei delegou os critérios. Concordo quanto à competência do regulamento para precisar; discordo quanto à possibilidade de ampliar a restrição por essa via.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8.4 Os instrumentos de precisão

A reforma criou instrumentos para resolver lacunas de reconhecimento antes que elas cheguem ao juiz. A consulta, agora harmonizada entre o Comitê Gestor e a Receita Federal, e o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias.

> **LC 214, art. 323-B, incluído pela LC 227.** A solução de consulta relativa à interpretação e à aplicação da legislação do IBS e da CBS será emitida pelos respectivos órgãos do CGIBS e da RFB, observado o disposto neste artigo. § 1º Elaborada a proposta de solução de consulta, o órgão consultado disponibilizará em ambiente virtual compartilhado a minuta para ser avaliada pelo outro órgão, o qual poderá (...): I - acolher a minuta e emitir a solução de consulta em conjunto; II - encaminhar a proposta para deliberação do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, em caso de divergência; ou III - manifestar-se pela inexistência de matéria comum ao IBS e à CBS.

São os instrumentos de que falava Guibourg: decisões linguísticas adicionais, tomadas por quem tem competência, que afiam as palavras vagas. O limite é o mesmo de sempre. Uma solução de consulta resolve a penumbra; não desloca o centro iluminado. Quando a consulta, a pretexto de precisar um termo, muda o seu núcleo de significado, ela não resolve uma lacuna de reconhecimento: cria uma norma, sem competência para tanto.

8.5 O código como definição

Há um último instrumento, o mais novo. O motor de regras que calcula o tributo é, em sentido estrito, um conjunto de definições operacionais: para ser programado, cada termo precisa de critérios decidíveis. Guibourg observou que a formalização exige que nada fique sujeito à improvisação do momento nem a variáveis desconhecidas, e que todas as possibilidades do sistema estejam contidas em classes de combinações de variáveis que ele aceite como relevantes.[75]

O código, por isso, resolve lacunas de reconhecimento: onde o texto é vago, o programa precisa decidir. Mas cada decisão do programa é uma decisão linguística adicional tomada por alguém. O juiz deve tratá-la como tal: uma interpretação, sujeita a controle de validade como qualquer outra, e não um fato da natureza.

[75] GUIBOURG, Bases teóricas, cit., p. 193.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

9. Lacunas axiológicas na reforma

Quando há solução, mas ela parece injusta

9.1 O conceito

A lacuna axiológica é o problema mais delicado, porque não é uma falta do sistema. Há solução normativa, conhecem-se os fatos, os termos são claros. O que se afirma é que a solução é axiologicamente inadequada porque o legislador não levou em conta uma distinção que deveria ter considerado.[76] Analiticamente, um caso é lacuna axiológica de um sistema quando tem uma solução que parece inadequada por desconsiderar uma propriedade que o sistema não torna relevante, mas que o aplicador entende que deveria tornar.[77]

A lacuna axiológica, portanto, não está no sistema: está na comparação entre o sistema que existe e o sistema que o intérprete gostaria que existisse. O livro mostra o custo dessa comparação quando feita pelo juiz: a instabilidade da jurisprudência do STJ sobre o redirecionamento decorre, em parte, do esforço do tribunal em identificar lacunas axiológicas no sistema da prescrição para construir soluções além da lei.[78]

9.2 Por que a reforma é especialmente sensível

No Sistema CBS/IBS, a lacuna axiológica tem uma consequência que não tinha no sistema antigo. Toda exceção à alíquota padrão desloca carga para os demais contribuintes, porque a arrecadação total é calibrada pela alíquota de referência. A Constituição tornou essa relação explícita.

> **CF, art. 156-A, § 9º.** Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto: I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar; II - somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo.

Quando um juiz identifica uma lacuna axiológica e estende a um produto semelhante a redução de 60% que a lei deu a outro, ele não apenas corrige uma injustiça percebida. Ele cria uma exceção sem o ajuste das alíquotas de referência que a Constituição exige, e transfere o custo a todos os que pagam a alíquota padrão, sem que eles estejam no processo. A Nota Técnica II do Centro de Cidadania Fiscal deu a lei de ferro: quando alguns consumos são subtributados, essa subtributação é necessariamente compensada pela tributação excessiva de outros.

> **Tese do autor.** No Sistema CBS/IBS, a lacuna axiológica que pede a criação ou a extensão de exceção à alíquota padrão é matéria do legislador, e não do juiz, porque a Constituição condicionou toda alteração de arrecadação ao ajuste das alíquotas de

[76] LJSD, Cap. 2, § 4, com IMCJ, p. 158.

[77] LJSD, Cap. 2, § 4, com IMCJ, p. 159.

[78] LJSD, Cap. 2, nota 38.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> referência (art. 156-A, § 9º) e a LC 214 condicionou a alteração dos regimes diferenciados ao mesmo procedimento (art. 126, § 2º). O juiz conserva, por inteiro, o controle de constitucionalidade: quando a solução legal viola norma superior, como a igualdade ou a capacidade contributiva, não há lacuna axiológica, mas antinomia entre níveis do sistema, e o remédio é a declaração de invalidade. A posição contrária sustenta que os princípios constitucionais autorizam o juiz a corrigir distinções arbitrárias do legislador. Respondo que essa correção é possível pela via da invalidade, não pela via da extensão do benefício.

9.3 Princípios não são licença

A crítica de Ruiz Manero, retomada no item 2.4, poderia sugerir o contrário: se os princípios do art. 145, § 3º, configuram de forma aberta as suas condições de aplicação, eles autorizariam o juiz a introduzir propriedades relevantes que o legislador não previu. Não é assim. Os princípios orientam a interpretação das regras e fundamentam o controle de validade; não substituem as regras quando estas dão solução clara. Um princípio que permitisse ao juiz refazer cada solução legal que lhe parecesse injusta deixaria de ser princípio e passaria a ser delegação de poder legislativo.

Moreso, Navarro e Redondo discutiram a tese de que a justificação de toda decisão judicial exige uma premissa moral, a chamada tese da inseparabilidade, e a tese de que o modelo dedutivo é insuficiente para os casos difíceis.[79] O que o debate ensina ao juiz da transição é a distinção entre justificar uma decisão e substituir a regra. Pode-se admitir que razões morais integram a justificação sem admitir que elas autorizam o juiz a ignorar a solução que o sistema dá.

9.4 As falácias que vestem a lacuna axiológica

Na prática, a alegação de lacuna axiológica costuma vir vestida de argumentos que a lógica classifica como falácias de atinência: argumentos logicamente incorretos, mas psicologicamente persuasivos. Martin Farrell lembra que não importa que o destinatário tenha sido persuadido; importa que não deveria ter sido.[80]

Três aparecem com frequência na transição. O argumento *ad misericordiam*, que apela à situação difícil de um setor para pedir a extensão de um regime diferenciado. Farrell discute se esse apelo é sempre falacioso em argumentação moral; mas, diante de uma norma que resolve o caso, a misericórdia é razão para o legislador, não para o juiz. O argumento *ad consequentiam*, que deduz a validade de uma interpretação das suas consequências arrecadatórias, como quando se sustenta que o IBS e a CBS devem integrar a base do ICMS porque, de outro modo, os Estados perderiam receita; a Constituição já disciplinou a preservação da receita pela alíquota de referência. E o argumento *ad ignorantiam*, que toma a falta de proibição como prova de permissão, a confusão entre permissão fraca e forte vista no item 5.3.

---

[79] MORESO; NAVARRO; REDONDO, Argumentación jurídica, cit., p. 248.

[80] FARRELL, Martín D. Acerca de algunas falacias de atingencia en la argumentación moral. *Doxa*, n. 4, 1987, p. 153.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 3. Falácias que costumam vestir a alegação de lacuna axiológica na transição

Falácia	Forma na transição	Resposta do sistema
Ad misericordiam	"O setor não suporta a alíquota padrão; estenda-se o regime diferenciado"	A exceção é do legislador, com ajuste das alíquotas de referência (CF, art. 156-A, § 9º; LC 214, art. 126, § 2º)
Ad consequentiam	"Sem a inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS, o Estado perde receita"	A preservação da receita está disciplinada no ADCT, arts. 128 e 130, pela alíquota de referência calculada pelo TCU
Ad ignorantiam	"Não há vedação expressa; logo, a cobrança é permitida"	O poder de tributar exige permissão forte (CF, art. 150, I; CTN, art. 97)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e atualização

© Eurico Marcos Diniz de Santi

10. As quatro lacunas e a dependência de trajetória

◆

Cada lacuna é uma porta por onde o sistema antigo pode voltar

10.1 Os redutores de lacunas

O livro termina o seu Capítulo 2 com uma tese elegante: decadência e prescrição são redutores de complexidade, que resolvem de uma só vez as quatro lacunas.[81] A Emenda 132 fez o mesmo para o sistema tributário inteiro. O quadro mostra o paralelo.

Quadro 4. Os redutores de lacunas: da prescrição no livro à reforma tributária

Lacuna	Como a prescrição a reduz (LJSD)	Como a reforma a reduz
Normativa	Simplificação dos critérios: termo inicial e prazo	Lei complementar única, regulamento único, base residual (LC 214, art. 3º), regras idênticas (CF, art. 149-B)
De conhecimento	Provas que estão nos autos: constituição do crédito, despacho de citação	Documento fiscal eletrônico, liquidação financeira, apuração assistida (LC 214, art. 46, § 1º)
De reconhecimento	Termos técnicos e objetivos	Definições explícitas (LC 214, art. 3º), crédito sobre todas as aquisições, consulta harmonizada (LC 214, art. 323-B)
Axiológica	Usada, muitas vezes, para resolver problemas de justiça	Alíquota padrão com exceções votadas, ajuste das alíquotas de referência (CF, art. 156-A, § 9º), cashback e avaliação quinquenal dos regimes

10.2 Cada lacuna é uma porta

O Título IV mostrará que a dependência de trajetória é o grande risco da reforma. Aqui antecipo o elo entre os dois Títulos. Cada uma das quatro lacunas é uma porta por onde a gramática do sistema antigo pode voltar.

[81] LJSD, Cap. 2, § 5.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 5. As quatro lacunas como portas da dependência de trajetória

Lacuna	Como o sistema antigo volta por ela	Exemplo
Normativa	O caso sem solução é preenchido com a solução do S1, por hábito	Inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS por analogia com o PIS e a Cofins
De conhecimento	A presunção do sistema novo é lida com a jurisprudência do antigo	A apuração assistida tratada como a declaração da Súmula 436 do STJ
De reconhecimento	O termo novo recebe o significado do termo antigo parecido	“Uso ou consumo pessoal” lido como “uso e consumo” do ICMS
Axiológica	O privilégio do sistema antigo volta como exigência de justiça	Extensão judicial de regime diferenciado a produto não contemplado

A dependência de trajetória, lida com o Normoscópio, é exatamente isto: o preenchimento das lacunas do sistema novo com as soluções do sistema extinto. É a antinomia diacrônica que o Título IV define. O antídoto é o protocolo do item 5.2, aplicado com uma pergunta adicional em cada etapa: a solução que estou usando para preencher esta lacuna vem do sistema novo ou do antigo?

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11. Conclusão: ver o sistema

O Normoscópio como dever de ofício

A teoria analítica não é um luxo acadêmico na reforma tributária. É o instrumento que permite ao juiz ver o que está decidindo. Sem ela, o juiz enxerga casos; com ela, enxerga o sistema de que os casos fazem parte, os seus vazios, as suas penumbras e os seus pontos de tensão.

Alchourrón e Bulygin ensinaram que o sistema é uma correlação entre casos e soluções, e que a ordem jurídica é uma sequência de sistemas. Navarro e Moreso ensinaram que uma norma pode deixar de pertencer ao sistema e continuar aplicável. Ruiz Manero ensinou que os princípios não cabem na tabela, mas orientam a sua leitura. Guibourg ensinou que formalizar não é desumanizar, e que a vagueza se resolve com o bisturi da definição. O livro reproduzido neste Título aplicou essas lições a um caso; a Parte III as aplicou à reforma.

A conclusão cabe em quatro perguntas, na ordem certa. Há norma para o caso genérico? Sabe-se se o fato tem as propriedades do caso? Sabe-se se os termos alcançam o caso? A solução é justa? Quem responde às três primeiras com rigor raramente precisa da quarta. Quem começa pela quarta raramente responde às três primeiras com honestidade.

Sem lógica, o juiz decide sobre um sistema que não consegue ver. Com ela, decide sobre o sistema que a Constituição desenhou, e não sobre o que o hábito lhe ensinou a ver.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e ajustes

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO IV

A dependência de trajetória: o grande risco da reforma

O passado que aprisiona, o futuro que liberta e o juiz que decide entre os dois

A genealogia do conceito, o caso brasileiro, a inconsistência dinâmica dos sistemas normativos, o Convênio 66/88, as duas dependências da reforma, o Normoscópio, a saída da caverna e o teste do precedente.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota de leitura

Por que a dependência de trajetória ganha um Título próprio

A dependência de trajetória é o grande risco da reforma e o problema central da transição. O risco não é que a Emenda 132 seja revogada; é que seja aplicada com a cabeça do sistema que ela extinguiu. A Emenda 132 mudou o texto em uma data. A prática que aplica o texto não muda em uma data. Entre um e outro há um intervalo, e é nesse intervalo que o juiz vai trabalhar até 2033.

Este Título vem logo depois do Título III, *Teoria analítica e lógica jurídica na reforma tributária*, por uma razão de método. O Título III entregou ao juiz as ferramentas: as regras primárias e secundárias de Hart, a estrutura escalonada de Kelsen, os universos de casos e de soluções de Alchourrón e Bulygin. Este Título aplica essas ferramentas ao problema mais difícil da reforma, que não é entender o sistema novo. É deixar de pensar com o sistema velho.

O itinerário tem onze itens. O primeiro situa o problema. O segundo reconstrói a genealogia do conceito, da economia à ciência política e ao direito. O terceiro explica por que o modelo de 1965 durou sessenta anos. O quarto apresenta o núcleo teórico do Título: a dependência de trajetória como inconsistência dinâmica de sistemas normativos, a partir de ensaio que publiquei em 2026. O quinto mostra o caso empírico que tem nome e data, o Convênio ICM 66/88. O sexto distingue as duas dependências de trajetória da própria reforma. O sétimo vira o diagnóstico para dentro e apresenta o Normoscópio. O oitavo usa a alegoria da caverna como chave didática. O nono transforma tudo em ferramenta de julgamento: o teste do precedente. O décimo conclui. O décimo primeiro transforma o método em mapa: os temas da Emenda 132, da LC 214 e da LC 227 com maior índice de vício de trajetória, com os dispositivos e a fundamentação da leitura correta.

O Título antecipa e amplia o Capítulo 6 do Título V, *Dependência de trajetória e o teste do precedente*, e desenvolve o que o Capítulo 1 daquele Título e o Título II apenas anunciam sobre a persistência do modelo de 1965.

Nas notas de rodapé, uso as abreviaturas do Título II.[1] Mantenho as regras de método da apostila: as controvérsias aparecem com os seus dois lados, e o que é leitura minha vem marcado como **tese do autor**.

[1] **RTV**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte (Empresário e Consumidor)*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026. **CCiF**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2023. **AC**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. Salvador: JusPodivm, 2025, com indicação do autor do capítulo. **Ensaio**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Path dependence como inconsistência dinâmica de sistemas normativos: fundamentos em Hart, Kelsen e Alchourrón & Bulygin. *Conjur*, 2026. **Alerta**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Contaminação do Sistema CBS/IBS para os setores de energia, telecomunicações, tecnologia e infraestrutura pela maldição do path dependence* (dossiê, 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1. O problema: a interpretação que sobrevive à lei

◆

Uma reforma muda as regras formais em uma data; a prática leva anos para acompanhar

1.1 A lei morre; o hábito, não

Douglass North, Nobel de Economia de 1993, chamou de dependência de trajetória a tendência das instituições de reproduzir escolhas passadas mesmo quando as condições que as justificavam desapareceram. As regras formais mudam por decreto. As regras informais, os hábitos, as rotinas e as crenças, mudam devagar.

O fenômeno é antigo. Adam Smith, que antes da *Riqueza das nações* ocupou a cátedra de Filosofia Moral em Glasgow, de 1752 a 1764, registrou nas suas *Lições de jurisprudência* que as leis frequentemente continuam em vigor muito depois de desaparecidas as circunstâncias que as originaram e que, sozinhas, as tornavam razoáveis. Na transição brasileira ocorre o inverso, e é mais difícil de ver: é a interpretação que continua em vigor depois que a lei morreu.

1.2 Três lugares onde o passado sobrevive

O sistema antigo pode sobreviver dentro do novo por três portas. Pela regulamentação, que pode reintroduzir restrições ao crédito que a Constituição aboliu. Pela administração, que pode aplicar ao IBS e à CBS os reflexos condicionados do ICMS e do PIS/Cofins. E pela jurisprudência, que pode decidir os casos novos com as categorias antigas.

A dependência de trajetória não foi revogada pela Emenda 132. Foi apenas desafiada.

O juiz está na terceira porta, mas não só nela. É ele quem controla a validade do regulamento, quem revê o ato da administração e quem decide se o precedente de ontem serve ao caso de hoje. Por isso este Título lhe pertence.

1.3 Por que o juiz é o alvo e o antídoto

O juiz é o alvo da dependência de trajetória porque foi formado no sistema antigo, como todos nós. Aprendeu o crédito físico, o insumo, o cálculo por dentro, a substituição tributária, a guerra fiscal. Essas categorias não são erros dele; são a gramática com que o sistema o ensinou a pensar.

E o juiz é o antídoto porque é o único ator da transição que tem, ao mesmo tempo, o dever de aplicar a Constituição nova e o poder de recusar a norma inferior que a contradiz. O Fisco pode errar por hábito; o contribuinte pode errar por hábito; o regulamento pode errar por hábito. O juiz que conhece o mecanismo do hábito pode corrigi-los.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. A genealogia do conceito

Da economia à ciência política e ao direito

2.1 David, Arthur e o teclado QWERTY

O conceito nasceu na economia, e nasceu de um teclado. Paul David e Brian Arthur estudaram tecnologias que se consolidam não por superioridade técnica, mas por retornos crescentes de adoção.[2] O teclado QWERTY é o exemplo canônico: a disposição das letras foi pensada para máquinas de escrever mecânicas, cujas hastes se enroscavam quando as letras vizinhas eram batidas depressa. As máquinas desapareceram. O teclado ficou, porque todos aprenderam a digitar nele, todos os fabricantes o reproduziram e trocá-lo custaria mais do que mantê-lo.

O teclado é a imagem perfeita do ICMS. A não cumulatividade com crédito físico foi pensada para uma economia industrial de mercadorias tangíveis. A economia mudou. A gramática ficou, porque três gerações de profissionais aprenderam a tributar nela.

2.2 North: as regras do jogo e o aprisionamento

Douglass North levou o conceito para a teoria das instituições. A definição é conhecida: instituições são as regras do jogo de uma sociedade, as restrições concebidas pelos homens que moldam a interação humana.[3] Regras formais, como a Constituição e a lei, e regras informais, como os costumes, as rotinas e os códigos de conduta, autorreforçam-se ao longo do tempo.

North explicou de onde vem o aprisionamento, o *lock-in*. Ele nasce da relação simbiótica entre as instituições e as organizações que se formaram por causa dos incentivos que aquelas instituições ofereciam.[4] Escritórios, departamentos fiscais, softwares de apuração, carreiras públicas, manuais universitários e teses de doutorado foram construídos para o sistema antigo e dependem dele para existir. Mudar a regra desvaloriza o capital de todos eles. Por isso as instituições mudam, em regra, de modo incremental, e mesmo as mudanças descontínuas, como revoluções e conquistas, nunca são completamente descontínuas.[5]

Na fase final da sua obra, North acrescentou a dimensão cognitiva. Com Arthur Denzau, chamou de modelos mentais compartilhados as visões de mundo com que os atores interpretam o ambiente e decidem.[6] É a chave que mais interessa ao juiz. A

[2]DAVID, Paul A. Clio and the economics of QWERTY. *The American Economic Review*, v. 75, n. 2, p. 332-337, 1985; ARTHUR, W. Brian. Competing technologies, increasing returns, and lock-in by historical events. *The Economic Journal*, v. 99, n. 394, p. 116-131, 1989.

[3]NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990, p. 3.

[4]NORTH, *Institutions*, cit., p. 7.

[5]NORTH, *Institutions*, cit., p. 6.

[6]DENZAU, Arthur T.; NORTH, Douglass C. Shared mental models: ideologies and institutions. *Kyklos*, v. 47, n. 1, p. 3-31, 1994; NORTH, Douglass C. *Understanding the process of economic change*. Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 21. Sobre a evolução cognitiva da obra de North, ver AZEVEDO, Bonnie Moraes Manhães de. *Uma análise antropológica de Douglass North (1973-2009): indivíduo, racionalidade, cultura e instituições*. Tese (Doutorado). Rio de Janeiro: UFRJ, 2015; LEVI, Margaret; WEINGAST, Barry R. Douglass

© Eurico Marcos Diniz de Santi

dependência de trajetória não mora só nas regras e nas organizações. Mora na cabeça de quem as aplica.

2.3 A crítica: nem toda trajetória aprisiona

Há uma advertência que o juiz deve levar a sério. Stan Liebowitz e Stephen Margolis, em contraponto influente, mostraram que nem toda trajetória histórica configura dependência relevante: é preciso distinguir a inércia benigna do aprisionamento ineficiente que poderia ter sido evitado.[7]

A advertência vale para o direito. Nem todo precedente do sistema antigo é veneno; muitos carregam princípios que a Emenda 132 preservou e reforçou, como a legalidade, a anterioridade e a capacidade contributiva. O teste do item 9 existe justamente para separar a herança que serve da herança que aprisiona.

Também a obra de North foi criticada. Herton Lopes e Octávio Conceição observaram que o seu quadro teórico não pode ser absorvido de forma acrítica pelos países de industrialização tardia, cujas especificidades exigem o diálogo com outras tradições, estruturalistas e neoschumpeterianas.[8] A crítica não enfraquece o uso que faço do conceito. Fortalece-o, porque o caso brasileiro é exatamente o de uma trajetória que só se explica pela sua história própria.

2.4 Pierson: por que os sistemas tributários são o terreno ideal

Paul Pierson levou o conceito à ciência política e mostrou onde os retornos crescentes são mais prováveis: em arranjos institucionais dotados de complexidade, autoridade coercitiva e assimetria de poder.[9] São exatamente as três características de um sistema tributário. A complexidade cria especialistas que vivem dela. A coerção impede a saída. A assimetria dá a quem se beneficia da regra o poder de mantê-la.

2.5 O conceito chega ao direito

No direito, Oona Hathaway foi pioneira: aplicou o conceito ao *common law* e mostrou que a regra do precedente produz resultados não necessariamente eficientes ou desejados, apenas contingentes à sequência histórica dos casos.[10] O juiz brasileiro, que vive hoje sob um sistema de precedentes cada vez mais vinculante, deve conhecer esse risco.

Katharina Pistor mostrou como os transplantes jurídicos fracassam quando a trajetória do país receptor diverge da do sistema de origem.[11] É a hipótese que se

---

North's theory of politics. *Perspectives on Politics*, 2016.

[7]LIEBOWITZ, S. J.; MARGOLIS, Stephen E. Path dependence, lock-in and history. *Journal of Law, Economics, & Organization*, v. 11, n. 1, p. 205-226, 1995.

[8]LOPES, Herton Castiglioni; CONCEIÇÃO, Octávio Augusto Camargo. A teoria institucionalista de Douglass C. North: o conceito de social order e suas limitações.

[9]PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science Review*, v. 94, n. 2, p. 251-267, 2000.

[10]HATHAWAY, Oona A. Path dependence in the law: the course and pattern of legal change in a common law system. *Iowa Law Review*, v. 86, p. 601-665, 2001.

[11]PISTOR, Katharina. The standardization of law and its effect on developing economies. *American Journal of Comparative Law*, v. 50, n. 1, p. 97-130, 2002.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aplica ao transplante do IVA francês para o Brasil federativo de 1965 e, de modo ainda mais preciso, ao transplante do Convênio 66/88 para dentro da Lei Kandir, que o item 5 examina.

Michael Trebilcock e Mariana Mota Prado sistematizaram o uso do conceito no diagnóstico de reformas institucionais no campo do direito e desenvolvimento.[12] Bernhard Ebbinghaus distinguiu a dependência forte, que se autorreforça, da fraca, que é mera sequência causal.[13] E no campo tributário, Lisa Bruttel e Tim Friehe demonstraram experimentalmente que a própria conformidade do contribuinte depende da trajetória: regimes de fiscalização passados continuam influenciando as declarações mesmo depois de alterados os parâmetros de auditoria e multa.[14]

O dado de Bruttel e Friehe tem consequência direta para o Título II. A Receita Federal que passa a orientar antes de punir não muda, em um dia, o comportamento de contribuintes formados por décadas de autuação retroativa. A confiança também tem trajetória.

[12]TREBILCOCK, Michael J.; PRADO, Mariana Mota. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, p. 341-379, 2009.

[13]EBBINGHAUS, Bernhard. Can path dependence explain institutional change? Two approaches applied to welfare state reform. *MPIfG Discussion Paper* 05/2. Colônia: Max Planck Institute for the Study of Societies, 2005.

[14]BRUTTEL, Lisa; FRIEHE, Tim. On the path dependence of tax compliance. *European Economic Review*, v. 65, p. 90-107, 2014.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.6 A genealogia em um quadro

Quadro 1. A genealogia da dependência de trajetória e o que cada autor ensina ao juiz

Autor	Contribuição	O que ensina ao juiz da transição
David (1985) e Arthur (1989)	Tecnologias vencem por retornos crescentes de adoção, não por superioridade	A gramática do ICMS persiste porque todos a aprenderam, não porque seja melhor
North (1990, 2005)	Instituições como regras do jogo; lock-in pela simbiose entre regras e organizações; modelos mentais compartilhados	O sistema antigo sobrevive nas organizações e na cabeça de quem aplica o novo
Liebowitz e Margolis (1995)	Nem toda trajetória é aprisionamento ineficiente	Nem todo precedente antigo é veneno; é preciso testá-lo
Pierson (2000)	Retornos crescentes são mais prováveis onde há complexidade, coerção e assimetria de poder	O sistema tributário é o terreno ideal do aprisionamento
Hathaway (2001)	O precedente produz resultados contingentes à sequência dos casos	A jurisprudência pode perpetuar a lógica de um sistema revogado
Pistor (2002)	Transplantes fracassam quando as trajetórias divergem	O Convênio 66/88 dentro da Lei Kandir; o IVA francês no Brasil federativo
Trebilcock e Prado (2009)	O conceito como ferramenta de diagnóstico de reformas	A reforma precisa de diagnóstico antes de redesenho
Ebbinghaus (2005)	Dependência forte e dependência fraca	Distinguir a herança que se autorreforça da mera sequência
Bruttel e Friehe (2014)	A conformidade do contribuinte depende da trajetória	A confiança no Fisco orientador também leva tempo

Essa literatura, robusta e madura, converge para um ponto que a economia sozinha não alcança. No direito, a dependência de trajetória não é apenas fenômeno comportamental ou custo de transição. É, antes de tudo, um problema de teoria dos sistemas normativos. É o que o item 4 demonstra.

Texto da 1ª Edição — Sujeito à revisão editorial

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3. O caso brasileiro: por que 1965 durou sessenta anos

◆

Custos de configuração, efeitos de coordenação e a tríade das elites

3.1 Um modelo que ninguém defendia e todos mantinham

O modelo de 1965 era indefensável e indestrutível ao mesmo tempo. Ninguém o defendia em público; todos o mantinham na prática. A pergunta que o juiz deve fazer é por quê.

A resposta está no próprio desenho. A Emenda 18 fatiou o imposto sobre o valor agregado em três competências, e essa divisão "gerou um path dependence (dependência de trajetória) desastroso, cristalizando conflitos de competência e um contencioso tributário que hoje sufoca o PIB brasileiro".[15] Bernard Appy descreveu o mesmo travamento pelo lado econômico: o setor produtivo foi se amoldando às distorções do sistema, e a correção acabava afetando preços relativos e o retorno de investimentos já realizados.[16]

3.2 As razões da inércia na literatura de Direito e Desenvolvimento

No *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, descrevi a lógica da inércia a partir da literatura de Direito e Desenvolvimento, eixo de pesquisa da FGV Direito SP desde a sua fundação e fortemente influenciada pelo novo institucionalismo de North.[17] Ela identifica razões que se somam.

A primeira é o custo de configuração. Criar uma instituição nova custa caro. Uma vez que o sistema está operando, é mais barato mantê-lo, mesmo ruim, do que pagar o custo de transição para outro.

A segunda são os efeitos de coordenação. Instituições não operam sozinhas: o sistema tributário está ligado ao sistema judiciário, à contabilidade das empresas e ao orçamento público. Mudar uma peça exige mudar todas, e isso gera uma paralisia coordenada.

A terceira é política, e é a mais grave. A dependência de trajetória explica a sobrevivência do patrimonialismo luso-brasileiro. O sistema não era ineficiente por acaso; era o resultado de uma trajetória em que o Estado foi desenhado para extrair renda e proteger o estamento burocrático. Com o tempo, criam-se mecanismos que se retroalimentam: "(i) as elites se adaptam às regras complexas; (ii) ganham poder com essas regras e (iii) usam esse poder para impedir qualquer reforma que altere as regras."[18]

---

[15] RTV, p. 73.

[16] AC, Bernard Appy, p. 34.

[17] RTV, § 12.5, p. 73-76.

[18] RTV, p. 76.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O estágio final é o aprisionamento. É o momento em que o sistema se torna imune a mudanças incrementais e trancafia o futuro em equilíbrios de baixo crescimento e alta desigualdade.

3.3 Direito e Desenvolvimento: a lição de Trubek

David Trubek, que fundou com Marc Galanter a crítica ao primeiro movimento de Direito e Desenvolvimento, usou o Brasil dos anos sessenta como caso: um país de mais de cem milhões de habitantes, com o maior parque industrial da América Latina e altas taxas de crescimento, que convivia com pobreza extensa e com um regime autoritário.[19] O Estado construía legislação para dar previsibilidade ao mercado, mas o direito não se convertia em democracia nem em direitos.

É o mesmo período em que nasceu a Emenda 18. O sistema tributário de 1965 foi desenhado por um regime que concentrava poder na União e que não precisava prestar contas ao contribuinte. A lição de Trubek é que instituições transplantadas sem a trajetória que as sustenta produzem forma sem substância. A não cumulatividade de 1965 era isso: a forma do IVA sem a sua substância.

3.4 Como se quebra um aprisionamento: a conjuntura crítica deliberada

Lembro-me de uma fala de Richard Bird, em evento do NEF/FGV em 2010. Ele advertiu que a ruptura de uma trajetória de dependência geralmente só ocorre em dois cenários extremos: diante de conjunturas críticas, grandes crises econômicas ou políticas que deslegitimam o sistema antigo; ou diante de choques externos, mudanças tecnológicas ou pressões internacionais que forçam a adaptação.[20]

A reforma tributária representa o esforço de criar uma conjuntura crítica deliberada por meio do desenho jurídico. Não esperou a crise; desenhou a ruptura. É a tese que organiza este Título: a Emenda 132 não apenas mudou as regras; alterou a lógica de incentivos para que a trajetória mudasse de direção.*

[19] TRUBEK, David M. Para uma teoria social do direito: um ensaio sobre o estudo de direito e desenvolvimento. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). *O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro*. São Paulo: Saraiva, 2009; TRUBEK, David M.; GALANTER, Marc. Acadêmicos auto-alienados: reflexões sobre a crise norte-americana da disciplina direito e desenvolvimento. In: RODRIGUEZ (org.), cit.

[20] RTV, § 12.5.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 12.5.2, p. 77.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 2. Os mecanismos da Emenda 132 contra o aprisionamento

Fonte do aprisionamento	Mecanismo da Emenda 132	Como enfrenta a inércia
Custo de configuração	Transição de dez anos para os contribuintes e de cinquenta para a partilha federativa	Reduz o custo de adaptação e a resistência de quem perderia com a mudança abrupta
Efeitos de aprendizado da burocracia	Uma lei complementar e um regulamento único no lugar de milhares de leis e regulamentos	Desarma a complexidade que a burocracia patrimonialista usava como arma e escudo
Efeitos de coordenação	Comitê Gestor paritário, regras idênticas para CBS e IBS (art. 149-B)	Muda as peças em conjunto, e não uma a uma
Captura pelas elites adaptadas	Vedação de benefícios fora da Constituição e trava de carga (art. 130 do ADCT)	Retira do jogo o prêmio de quem negociava exceções
Dependência negativa	Cashback para a baixa renda	Induz uma dependência de trajetória virtuosa, voltada à justiça social

A última linha merece destaque. A dependência de trajetória não é sempre um mal. Uma vez instalada, a devolução personalizada do tributo às famílias de baixa renda cria a sua própria clientela e o seu próprio custo de reversão. É o caso raro em que o desenho usa a força da inércia a favor da justiça.

3.5 A resistência como voz da trajetória

Faz sentido pensar que a resistência que assistimos no Congresso, durante a tramitação, foi em última análise a voz da dependência de trajetória tentando proteger o equilíbrio patrimonialista. Os regimes diferenciados, os setores excepcionados, as listas de produtos com alíquota reduzida são, em boa parte, o preço que a conjuntura crítica pagou para passar.

O item 6 mostrará que esse preço tem regime jurídico próprio, e que o juiz precisa distingui-lo de outra forma de dependência, muito mais perigosa, que não foi votada por ninguém.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4. O núcleo teórico: a dependência de trajetória como inconsistência dinâmica

◆

Hart, Kelsen e Alchourrón e Bulygin

4.1 Da economia para a teoria dos sistemas normativos

A literatura econômica e política explica por que as instituições resistem. Não explica o que acontece dentro do ordenamento jurídico quando elas resistem. Essa é a tarefa que me propus em ensaio publicado em 2026: traduzir a dependência de trajetória para a teoria dos sistemas normativos, com três referenciais complementares.[21] Cada um deles foi apresentado ao juiz no Título III. Aqui eles trabalham juntos.

4.2 Hart: a captura da regra de câmbio

H. L. A. Hart distingue as regras primárias, que impõem obrigações, das secundárias, que conferem poderes e disciplinam a criação, a modificação e a aplicação das primárias. Entre as secundárias estão a regra de reconhecimento, que identifica o que conta como direito válido, e a regra de câmbio, que disciplina como as regras podem ser licitamente alteradas.[22]

Lida com Hart, a dependência de trajetória não afeta apenas o conteúdo das regras primárias. É, mais profundamente, uma corrupção da própria regra de câmbio. Quando um convênio do Confaz, ato tipicamente administrativo, assume a função de lei complementar por omissão do legislador, o que ocorre não é só a edição de uma norma primária imprópria. É a captura informal da regra de câmbio por um órgão sem competência constitucional para tanto. O processo legislativo complementar é suplantado, na prática, por um procedimento paralelo e mais ágil, que se torna, por repetição, o canal efetivo de mudança normativa.

A maldição, que identifiquei neste e em outros ensaios, é precisamente a persistência dessa regra de câmbio informal mesmo depois de restaurada a competência formal. O hábito de mudar pela porta dos fundos sobrevive à reabertura da porta da frente.

4.3 Kelsen: a inversão do *Stufenbau*

Hans Kelsen descreve o ordenamento como uma estrutura escalonada: cada norma retira o seu fundamento de validade de uma norma superior, em cadeia que remonta à Constituição e, no plano lógico-transcendental, à norma fundamental.[23] A validade flui de cima para baixo.

A dependência de trajetória tributária opera uma inversão sutil, mas radical, dessa lógica. Não é a Constituição que determina o sentido da norma infralegal; é a norma infralegal, o convênio, a resolução, o ato conjunto, que determina, na prática

[21] Ensaio, *passim*. O texto é reproduzido no Capítulo 6 do Título V e é aqui antecipado e desenvolvido.

[22] HART, H. L. A. *The concept of law*. Oxford: Clarendon Press, 1961, caps. V e VI.

[23] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, cap. V.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cotidiana de Fiscos, contribuintes e tribunais administrativos, o sentido operacional da norma constitucional. A não cumulatividade não era lida a partir do texto constitucional para baixo; era lida a partir da prática do Convênio 66/88 para cima. O risco é que a não cumulatividade plena do art. 156-A passe a ser lida, do mesmo modo, a partir do regulamento para cima.

> **CF, art. 156-A, § 1º.** O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...) VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.



Figura 1. A inversão do *Stufenbau*: na pirâmide de Kelsen, a validade flui da Constituição para os atos inferiores; na dependência de trajetória, o sentido operacional passa a fluir do ato infralegal para a Constituição.

O *Stufenbau*, formalmente hierárquico, passa a operar materialmente de baixo para cima. Kelsen não previu essa inversão porque pressupunha um controle de validade minimamente eficaz, capaz de expurgar a norma inferior incompatível. Quando esse controle falha, por omissão do legislador complementar, por litigiosidade que se arrasta por décadas ou por captura regulatória, a base da pirâmide passa a ditar o sentido do vértice.

É aqui que o juiz entra. O controle de validade que Kelsen pressupunha é tarefa dele. Cada vez que a magistratura recusa a norma inferior que contradiz o art. 156-A, a pirâmide volta a ficar de pé.

4.4 Alchourrón e Bulygin: a antinomia diacrônica

Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin oferecem o instrumental mais preciso para formalizar o fenômeno. Um sistema normativo é definido pela correlação entre um universo de casos e um universo de soluções: para cada caso genérico, o sistema deve

© Eurico Marcos Diniz de Santi

indicar uma solução, sob pena de lacuna; e não deve indicar soluções incompatíveis para o mesmo caso, sob pena de antinomia. A cada promulgação, o sistema se transforma num sistema derivado, formado pela base anterior acrescida, ou subtraída, da norma promulgada ou derrogada.[24]

O aparato permite tratar formalmente o que acontece quando um sistema S1, promulgado em t1, não é expressamente derrogado por um sistema S2, promulgado em t2. O resultado não é uma antinomia sincrônica clássica, porque as duas normas não colidem abertamente no mesmo instante. É o que proponho chamar de **antinomia diacrônica**: a persistência interpretativa da lógica de S1 dentro da aplicação de S2, por ausência de derrogação explícita e completa da base de casos e soluções que fundamentava o sistema anterior.

O sistema derivado herda, por omissão, não apenas as lacunas de S1, mas a sua gramática implícita. É o que Alchourrón e Bulygin chamariam de problema de relevância: S2 pode ser formalmente completo e consistente perante o seu próprio universo de casos declarado; mas, se esse universo foi construído sob a influência tácita de S1, a completude e a consistência são apenas aparentes.

4.5 A síntese: três descrições do mesmo problema

> **Tese do autor.** A dependência de trajetória tributária é, simultaneamente: (i) a captura hartiana da regra de câmbio por um procedimento informal e mais ágil que o processo legislativo complementar; (ii) a inversão kelseniana do *Stufenbau*, em que a prática infralegal passa a ditar o sentido da norma superior; e (iii) uma antinomia diacrônica, na acepção de Alchourrón e Bulygin, entre sistemas normativos promulgados em momentos distintos, sob lógicas distintas, cuja derrogação recíproca nunca se completa. Não são três fenômenos distintos. São três descrições, em três níveis de abstração, do mesmo problema estrutural: a inconsistência dinâmica de sistemas normativos que se sucedem no tempo sem que a base de casos e soluções do sistema anterior seja explicitamente reavaliada e, quando incompatível, expressamente derrogada.

[24] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Normative systems*. Wien/New York: Springer, 1971, caps. I a IV.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 3. A dependência de trajetória em três níveis: o conceito, o sintoma e a pergunta do juiz

Referencial	Conceito	Sintoma na transição	Pergunta do juiz
Hart	Captura da regra de câmbio	O tributo muda por convênio, resposta a consulta ou ato conjunto, e não por lei complementar	Quem tinha competência para mudar esta regra?
Kelsen	Inversão do *Stufenbau*	O regulamento dita o sentido da Constituição	Estou lendo a norma de cima para baixo ou de baixo para cima?
Alchourrón e Bulygin	Antinomia diacrônica	A solução do sistema extinto reaparece no novo sem norma que a sustente	Esta solução está no S2 ou foi herdada do S1?

O conceito de antinomia diacrônica é contribuição minha à teoria dos sistemas normativos. A literatura sobre sucessão de normas no tempo trabalha, tradicionalmente, com o direito intertemporal e com a revogação tácita por incompatibilidade. A antinomia diacrônica descreve outra coisa: a sobrevivência de uma gramática quando a norma que a sustentava já foi revogada. A objeção possível é que se trata de problema de interpretação, e não de sistema. Respondo que, quando a interpretação herdada se repete de modo uniforme por Fiscos, contribuintes e tribunais, ela deixa de ser opinião e passa a funcionar como norma.

Texto da 1ª Edição em construção — Capítulo revisado

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5. O caso empírico: do Convênio ICM 66/88 à Lei Kandir

◆

A maldição tem exemplo, nome e data

5.1 A promessa de 1988

No direito tributário brasileiro, a maldição tem exemplo, nome e data: Convênio ICM 66, de 14 de dezembro de 1988.[25] A Constituição de 1988 prometeu ao ICMS a não cumulatividade.

> **CF, art. 155, § 2º.** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Faltava a lei complementar. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias resolveu a falta de modo provisório.

> **ADCT, art. 34, § 8º.** Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, *b*, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

5.2 O provisório que virou matriz

O convênio era hierarquicamente inadequado para uma tarefa constituinte. Mesmo assim, tornou-se matriz semântica definitiva. As suas vedações de crédito migraram para as leis estaduais e, depois, para a própria Lei Kandir, que deveria corrigir o vício e, em vez disso, o ratificou.[26] É o transplante de Pistor em estado puro: uma solução nascida sob a lógica do ICM de 1965 foi transplantada para dentro do ICMS de 1988 e de lá para a lei complementar de 1996, sem que a sua base de casos e soluções fosse jamais reavaliada.

Os três níveis do item 4 aparecem inteiros. A regra de câmbio foi capturada: um convênio, ato do Confaz, fez o papel de lei complementar. O *Stufenbau* inverteu-se: a não cumulatividade constitucional passou a ser lida a partir das vedações do convênio. E formou-se uma antinomia diacrônica: a Lei Kandir, que adotava em tese o crédito financeiro, conviveu por décadas com a gramática do crédito físico que deveria ter revogado.

[25] Convênio ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988; Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

[26] Alerta, item 1.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5.3 O crédito que nunca chegou

O sintoma mais eloquente é o crédito de uso e consumo. A Lei Kandir o previu, mas adiou o seu início, e as leis complementares seguintes adiaram de novo, e de novo, até que a última prorrogação o empurrou para 1º de janeiro de 2033.[27] A data tem uma ironia que nenhum romancista ousaria inventar: é o ano em que o ICMS deixa de existir. A promessa de 1988 só se cumpriria no dia em que o tributo morresse.

Os números do contencioso dão a medida do custo. Só a disputa sobre o conceito de insumo para créditos de PIS e Cofins chegou ao Superior Tribunal de Justiça, que precisou definir, em 2018, os critérios de essencialidade e relevância.[28]

5.4 A lição para 2027

A lição não é histórica. É preventiva. O Convênio 66/88 mostra que a dependência de trajetória não ataca de frente. Não revoga a Constituição, não contesta a reforma, não se declara adversária. Ela opera por dentro, ocupando o espaço que a lei complementar deixa vazio e o tempo que o controle de validade demora a chegar.

A Emenda 132 tem uma lei complementar desde o início, a LC 214/2025, e um regulamento único. Não há, portanto, um vazio como o de 1988. Mas há algo parecido: o espaço entre o texto e a sua aplicação, ocupado por resoluções, atos conjuntos, respostas a consultas e leiautes de documentos fiscais. É nesse espaço que o item 6 procura os sinais.

[27] LC 87/1996, art. 33, I, com as sucessivas redações; a última prorrogação, para 1º de janeiro de 2033, foi feita pela LC 171/2019.

[28] STJ, REsp 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 22.2.2018 (Tema 779).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. As duas dependências de trajetória da reforma

A que foi votada e a que ninguém votou

6.1 Uma distinção indispensável

Há duas dependências de trajetória na reforma, e o juiz precisa distingui-las porque têm regimes jurídicos opostos. A primeira foi votada. A segunda, não.

6.2 A primeira: a trajetória cristalizada no texto constitucional

A primeira é a dependência que se cristalizou no próprio texto da Emenda 132. São as concessões do poder constituinte derivado: os regimes diferenciados com alíquota reduzida, os regimes específicos, a preservação da Zona Franca de Manaus, a transição federativa de cinquenta anos, a manutenção de fundos e compensações. Muitas dessas escolhas reproduzem, em alguma medida, a lógica setorial do sistema antigo. O item 3.5 as chamou de preço que a conjuntura crítica pagou para passar.

Essas concessões são legítimas. Foram deliberadas publicamente, motivadas nos relatórios e votadas pelo quórum de três quintos nas duas Casas. O juiz não pode tratá-las como desvio; deve aplicá-las. Mas deve lê-las com a literatura certa. A hermenêutica constitucional só compreende essas concessões quando dialoga com o Direito e Desenvolvimento, de David Trubek, e com a economia institucional, de Douglass North: elas são exceções negociadas dentro de uma ruptura, e não a regra da ruptura.

Daí uma consequência interpretativa. Exceções negociadas interpretam-se como exceções. A regra é a alíquota padrão, a base ampla e a não cumulatividade plena; o regime diferenciado é o que a Constituição e a lei complementar dizem, nem uma linha a mais. Ampliar uma exceção por analogia é devolver à trajetória o terreno que o constituinte lhe tomou.

6.3 A segunda: a trajetória que entrou pela regulamentação

A segunda dependência é muito mais perigosa, porque não foi votada por ninguém. Ela operou no processo de elaboração das normas infraconstitucionais, e o seu veículo foram as pessoas.

A Lei Complementar 214, a Lei Complementar 227 e o regulamento foram redigidos, em grande parte, no âmbito do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo, por cerca de trezentos técnicos da União, dos Estados, dos Municípios e convidados. Eram, em sua maioria, os melhores especialistas do país. E eram especialistas no sistema antigo. Trouxeram consigo concepções formadas em décadas de prática do ISS, do ICMS, do PIS/Cofins e do IPI.

Chamo essas concepções de carcaças. São estruturas do sistema extinto que sobrevivem na memória dos autores da legislação infraconstitucional. Não foram trazidas por má-fé; foram trazidas pelo modelo mental compartilhado de que falava

© Eurico Marcos Diniz de Santi

North. É a cabeça treinada no ICMS que, diante do IBS, pergunta qual insumo dá crédito, quem é o substituto, como fica o benefício.

> **Tese do autor.** Fisco e contribuintes especialistas comungam a mesma cartilha do passado. Por isso conseguem forjar, na regulamentação, um consenso entre si. Mas esse consenso não resistirá à prática imposta pelo modelo constitucional, cujos alicerces já integram as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, I a IV, como mostrou o Título II. As carcaças sucumbem à irradiação da Emenda 132: o que contradiz a não cumulatividade plena, o cálculo por fora, o destino e a uniformidade não sobrevive ao controle de validade. A posição contrária sustenta que a continuidade de estruturas conhecidas, como os documentos fiscais e certos regimes, reduz os custos de transição e a insegurança, e que a própria literatura de North reconhece o valor dos custos de configuração. Concordo com o diagnóstico de custo e discordo da conclusão: reduzir o custo da transição é legítimo quando se faz com a gramática nova; não é legítimo quando se faz restaurando a velha.

6.4 Os sinais setoriais

Em 2026 reuni num dossiê os indícios dessa segunda dependência em quatro setores: energia e combustíveis, telecomunicações, tecnologia e infraestrutura.[29] O método foi o mesmo em todos: procurar os sinais em quatro planos de atuação normativa, o debate técnico, a legislação complementar, a regulamentação infralegal e os atos conjuntos do Comitê Gestor e da Receita Federal.*

O setor de combustíveis é o laboratório. No ICMS, era o único com tributação no destino e alíquotas fixas nacionais, e essa singularidade levou à outorga ao Confaz de amplos poderes para tratar da matéria por convênio. Do Convênio ICMS 199/2022 ao 39/2026, contei nove convênios, alterados por outros 35 só nesse intervalo.[30] É a regra de câmbio capturada em escala industrial.

Telecomunicações foi o setor mais singularizado pelo sistema antigo: o ICMS o tributava por um fato gerador próprio, a prestação de serviço de comunicação, o que produziu décadas de litígio sobre o que é comunicação e o que é serviço de valor adicionado.[31] A Emenda 132 dissolveu a segmentação na base ampla de operações com bens e serviços. Mas o debate técnico continua a usar a dicotomia antiga, e o documento fiscal do setor foi adaptado, e não substituído.

Tecnologia foi o setor mais judicializado pela fronteira entre mercadoria e serviço, com o software disputado entre o ISS e o ICMS até o Supremo fixar a incidência do ISS.[32] O IBS resolve o conflito na origem. Mas os documentos fiscais preservam a fronteira física entre nota de produto e nota de serviço, reproduzindo na administração a fronteira que a Constituição eliminou.

---

[29] Alerta, *passim*; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Setor de telecomunicações: a maldição do path dependence (versão para análise de especialistas do setor, 2026).

[30] Alerta, item 2.

[31] Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações), art. 61.

[32] STF, ADIs 1.945 e 5.659.

* Do autor: “Contaminação do sistema CBS/IBS pela 'Maldição do Path Depencece'” (Migalhas, 27 jul. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Infraestrutura é o setor mais dependente do tempo, porque opera por contratos de trinta ou quarenta anos precificados no sistema antigo. A LC 214 criou um microssistema de reequilíbrio contratual nos arts. 373 a 377.[33] O desenho é sofisticado, mas obriga concessionárias e reguladores a manter viva, por décadas, a memória contábil de um sistema que a Constituição sepultou, e ainda não há metodologia única e pública para o cálculo da carga efetiva.

Quadro 4. Sinais setoriais da segunda dependência de trajetória (tese do autor)

Setor	Sinal	Gramática herdada	Correção proposta
Energia e combustíveis	Regimes específicos e assimetrias entre insumos; tradição de normatização por convênio	ICMS monofásico e convênios do Confaz	Ajustes na LC 214 pelo Congresso, com base na alíquota padrão e na não cumulatividade
Telecomunicações	Debate na dicotomia comunicação e valor adicionado; adaptação da NFCom	ICMS-comunicação (CF, art. 155, II, na redação de 1988)	Ato conjunto que unifique o conceito para fins de Imposto Seletivo e cashback; migração ao modelo declaratório unificado
Tecnologia	Documentos fiscais separados para produto e serviço	Fronteira ICMS e ISS	Documento fiscal único, neutro quanto à natureza da operação
Infraestrutura	Comparação perpétua de cargas antiga e nova (LC 214, art. 374)	Equilíbrio contratual precificado no sistema antigo	Metodologia única e pública, em ato conjunto, para o cálculo da carga efetiva

O quadro registra a minha leitura, e não um consenso. Para cada sinal há uma justificativa oposta: a adaptação de documentos fiscais existentes reduz custos de conformidade no curto prazo; os regimes específicos foram escolhas do legislador complementar; a comparação de cargas protege o equilíbrio econômico dos contratos, que é garantia constitucional. O juiz não precisa aderir à minha leitura para usar o método. Precisa apenas perguntar, em cada caso, se a solução aplicada está no sistema novo ou foi herdada do antigo.

6.5 Onde se corrige

A segunda dependência não se corrige, de regra, nos tribunais. Quando a carcaça está na lei complementar, a autoridade competente para depurá-la é o Congresso Nacional, casa da soberania popular. Quando está no regulamento ou no ato conjunto, é o Comitê Gestor e a Receita Federal, ouvido o setor produtivo. O litígio, nesses casos, apenas realimentaria o contencioso que a reforma nasceu para extinguir.

Mas há um ponto em que a correção é judicial, e não pode deixar de sê-lo: quando a carcaça contradiz a Constituição. Aí não há o que esperar do legislador. O controle de

[33] LC 214/2025, arts. 373 a 377.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

validade é do juiz, e é o primeiro caso concreto da transição, a inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS, que o item 9 retoma.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7. A virada reflexiva: o Normoscópio voltado para dentro

◆

Os reformadores também podem estar contaminados

7.1 Ninguém está fora da trajetória

A virada reflexiva é a parte mais desconfortável deste Título, e por isso a mais necessária. Se a dependência de trajetória mora nos modelos mentais, ela mora também na cabeça de quem fez a reforma. O Centro de Cidadania Fiscal, a PEC 45, a Emenda 132 e a LC 214 foram pensados por pessoas formadas no sistema antigo, e eu me incluo entre elas.

Kafka já tinha mostrado o problema, e o Título II o lembrou com a parábola *Diante da Lei*: o porteiro é também o professor que reproduz com elegância um objeto monstruoso. O antídoto não é a pureza de quem se julga imune; é o método de quem se sabe exposto.

7.2 O Normoscópio

Se o diagnóstico do item 4 é correto, a implicação metodológica é inescapável: nenhum redesenho institucional pode preceder o diagnóstico sistêmico da base de casos e soluções herdada. É a função do Normoscópio, o instrumento que aplico à análise da reforma.[34]

O método mapeia, para cada categoria de operação, o caso genérico na acepção de Alchourrón e Bulygin, as soluções normativas atribuídas sucessivamente por três sistemas. O S1 é o sistema extinto: ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI. O S2 é o sistema novo de base: a Emenda 132 e a LC 214. O S3 é a regulamentação infralegal em curso: resoluções do Comitê Gestor, decretos, atos conjuntos, respostas a consultas. Em cada célula da matriz, verifica-se uma de três hipóteses.

Quadro 5. O Normoscópio: as três hipóteses em cada célula da matriz

Hipótese	O que ocorreu	Diagnóstico
Derrogação explícita	O S2 revogou a solução do S1 e o S3 a respeita	Ruptura consumada
Silêncio interpretado como manutenção	O S2 não tratou do caso, e a prática preencheu o vazio com a solução do S1	Antinomia diacrônica latente
Reafirmação disfarçada	O S3 reproduz a solução do S1 sob nomenclatura nova	O caso mais perigoso: a carcaça vestida de norma nova

[34] Ensaio, item VI.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7.3 A matriz aplicada

Alguns exemplos mostram o método em operação. Ofereço-os como exercício, não como catálogo fechado.

Quadro 6. O Normoscópio aplicado a quatro casos genéricos (exercício)

Caso genérico	S1: sistema extinto	S2: EC 132 e LC 214	Leitura normoscópica
Crédito sobre aquisições	Crédito físico; uso e consumo adiado até 2033; conceito restrito de insumo	Crédito amplo sobre todas as aquisições, salvo uso e consumo pessoal (art. 156-A, § 1º, VIII)	A pergunta muda de o que gera crédito para o que está excluído dele; restrições infralegais além da lei seriam reafirmação disfarçada
Cálculo do tributo	Por dentro (art. 155, § 2º, XII, *i*)	Por fora (art. 156-A, § 1º, IX)	Derrogação explícita para o IBS e a CBS
IBS e CBS na base do ICMS durante a convivência	PIS e Cofins integravam a base do ICMS	Lei Complementar 227 incluiu na base do ICMS apenas o Imposto Seletivo	Resposta a consulta que inclua o IBS e a CBS seria reafirmação disfarçada (ver item 9)
Substituição tributária	Ampla, com bases presumidas	Não adotada para o IBS e a CBS; crédito do adquirente e split payment	Derrogação explícita; o juiz deve desconfiar de figuras que reproduzam a sua lógica

7.4 A Constituição muda o dever-ser

Sem diagnóstico sistemático e prévio, qualquer redesenho institucional, por mais bem-intencionado que seja o texto que o autoriza, está fadado a repetir, célula por célula, a arquitetura do sistema que pretendia superar. David Hume advertiu que de enunciados sobre o que é não se extrai o que deve ser.[35] A transição pede a advertência inversa: o novo dever-ser não se realiza enquanto o ser antigo continuar operando.

A Constituição muda o dever-ser; só o Normoscópio revela se o ser antigo foi, de fato, revogado.

[35]HUME, David. *Tratado da natureza humana*, Livro III, Parte I. São Paulo: Editora UNESP, 2009.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8. Sair da caverna

◆

Por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o Sistema CBS/IBS

8.1 A reforma não é difícil

A reforma tributária não é difícil. Difícil é deixar de pensar como sempre pensamos. Quem viveu sessenta anos dentro da prática do ICMS, do ISS, do IPI e do PIS/Cofins tem dificuldade de compreender o Sistema CBS/IBS não por falta de inteligência, mas por excesso de hábito.[36]

Para mostrar isso, recorro à mais antiga imagem da filosofia ocidental sobre o aprendizado. A resistência à reforma é menos técnica do que perceptiva. Não nos falta informação; falta-nos mudar o lugar de onde olhamos.

8.2 A caverna de Platão

No Livro VII da *República*, Platão descreve homens acorrentados desde a infância no fundo de uma caverna, de costas para a entrada. Atrás deles arde um fogo, e entre o fogo e os prisioneiros passam objetos carregados por outros homens. Só as sombras desses objetos chegam à parede. Para os prisioneiros, as sombras não são cópias da realidade: são a própria realidade. Dão nomes a elas, discutem sobre elas, premiam quem melhor adivinha qual sombra virá a seguir.

Um dia, um prisioneiro é libertado. Vira o pescoço, e o fogo lhe fere os olhos. É arrastado até a saída, e o sol o cega. Só aos poucos aprende a ver: primeiro as sombras e os reflexos na água, depois os objetos, por fim o céu e o sol. Quando volta para libertar os companheiros, é ridicularizado, porque os seus olhos, desacostumados ao escuro, já não acertam as sombras.*



Figura 2. A alegoria da caverna, ilustração publicada no artigo do autor “Sair da caverna” (Portal da Reforma Tributária, 2026).

[36] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sair da caverna: por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o Sistema CBS/IBS. *Portal da Reforma Tributária*, 23 out. 2026.

* Do autor: “Sair da caverna: por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o sistema CBS/IBS” (Portal da Reforma Tributária, 23 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Platão não escreveu sobre tributos. Mas descreveu, com precisão de dois milênios e meio, a condição de quem precisa trocar de sistema.

8.3 As sombras, o fogo e os grilhões

A nossa caverna tem data de fundação: 1965. Três gerações de profissionais aprenderam ali a ver o mundo por um repertório de sombras: crédito físico, insumo, substituição tributária, cálculo por dentro, diferencial de alíquota, guerra fiscal, crédito acumulado, benefício fiscal, auto de infração cinco anos depois.

Wittgenstein ensinou que os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo. Quem aprendeu tributação com essas palavras tende a ler a reforma com elas e pergunta: qual insumo dá crédito? Quem é o substituto? Como fica o benefício? São perguntas formuladas na gramática da caverna. Não têm resposta fora dela, porque os objetos que projetavam aquelas sombras deixaram de existir.

O fogo também era artificial. Convênios, decretos, soluções de consulta e regimes especiais produziram, por décadas, uma legalidade concreta à revelia da lei. Os prisioneiros chamavam de sistema tributário o que era, em grande parte, a projeção desse fogo.

E os grilhões não são de ferro; são de hábito. Freud diria que o velho sistema, embora condenado, resiste no inconsciente institucional: o eu não é senhor em sua própria casa. Carol Dweck fecharia o diagnóstico com a distinção entre a mentalidade fixa, que diz que o Brasil sempre tributou assim e que o contencioso é inevitável, e a mentalidade de crescimento, que pergunta o que ainda não funciona e qual correção permite avançar.[37] O medo de quem passou décadas acertando sombras é legítimo. A paralisia, não.

8.4 A luz: o que se vê fora da caverna

Fora da caverna, a primeira descoberta é desconcertante. O Sistema CBS/IBS não é um ICMS melhorado, com crédito mais largo. É um tributo sobre o consumo, e quem consome, na economia real, é o cidadão. Pessoa jurídica não consome; produz. O tributo deixa de ser custo da empresa e passa a ser passagem. É a virada que o Título II chamou de giro.

[37] DWECK, Carol S. *Mindset: a nova psicologia do sucesso*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2017.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 7. A alegoria da caverna aplicada à reforma

Elemento da alegoria	Dentro da caverna: ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins	Fora da caverna: Sistema CBS/IBS
Correntes	Sessenta anos de prática e legislação fragmentada	Uma base, uma lei complementar, um regulamento
Sombras	Crédito físico, insumo restrito, benefício fiscal	Crédito financeiro amplo, vinculado ao pagamento
Fogo artificial	Cálculo por dentro, carga invisível	Cálculo por fora, carga destacada na nota
Quem suporta o tributo	A empresa, que embute o imposto no preço	O cidadão, que vê o tributo e decide com o voto
Controle	Auto de infração anos depois	Split payment e apuração assistida

Thomas Kuhn chamou de mudança de paradigma o fenômeno em que os mesmos dados passam a significar outra coisa, como no desenho em que se vê ora um pato, ora um coelho.[38] A nota fiscal é a mesma folha. Fora da caverna, porém, deixa de ser documento de obrigação da empresa e passa a ser extrato de cidadania.

8.5 A subida: a transição como pedagogia

Platão percebeu que ninguém sai da caverna direto para o sol. Os olhos precisam de gradação. A transição foi desenhada exatamente assim. Em 2026, os reflexos na água: o ano-teste, com CBS de 0,9% e IBS de 0,1%, permite que os olhos se acostumem sem dor arrecadatória. Em 2027, os objetos: a CBS entra em vigor, o PIS e a Cofins são extintos, e o IPI tem alíquota reduzida a zero, salvo para preservar a Zona Franca de Manaus. De 2029 a 2032, o céu: o ICMS e o ISS diminuem gradualmente, enquanto o IBS cresce na mesma proporção. Em 2033, o sol: o sistema antigo deixa de existir.

A subida dói, e é bom que doa. A dor é o sinal de que os olhos estão funcionando. O erro seria interpretar o desconforto da transição como prova de que a caverna era melhor.

8.6 O retorno: a tarefa de quem já viu

A parte mais esquecida da alegoria é o final. Quem viu a luz tem o dever de voltar para buscar os outros, e será recebido com desconfiança. Na reforma, esse papel cabe aos que já compreenderam o novo modelo: professores, contadores, advogados, auditores fiscais e juízes. Não se trata de ridicularizar quem ainda está acorrentado, porque todos nós estivemos lá. Trata-se de ajudar a virar o pescoço.

A primeira tarefa, por isso, não é decorar a Lei Complementar 214. É mudar a pergunta. Em vez de indagar como o novo sistema se encaixa no que já sabemos, devemos perguntar o que precisamos desaprender para ver o que ele é.

[38] KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva, 1975.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

9. O teste do precedente

◆

O antídoto do juiz contra a dependência de trajetória

9.1 Testar, e não desprezar

Para o juiz, o antídoto contra a dependência de trajetória não é desprezar a jurisprudência. É testá-la. A advertência de Liebowitz e Margolis vale aqui: nem toda herança aprisiona. O que o juiz precisa é de um critério para separar a herança que serve da herança que aprisiona.

Proponho um teste em três passos, aplicado sempre que uma parte invocar precedente formado no regime anterior.

> **O teste do precedente em três passos.** *Primeiro passo:* identificar a premissa normativa do precedente, isto é, o texto e o conceito de que ele dependia para chegar à sua conclusão. *Segundo passo:* verificar se essa premissa subsiste no texto do art. 156-A, do art. 195, V, ou da Lei Complementar 214, com a mesma estrutura. *Terceiro passo:* verificar se o resultado do precedente é compatível com os princípios do art. 145, § 3º, e com a neutralidade do novo sistema. Se a premissa não subsiste, o precedente não se aplica, ainda que o seu resultado pareça conveniente. Se subsiste, mas o resultado contraria os princípios do sistema novo, o precedente deve ser superado.

> **CF, art. 145, § 3º.** O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O teste é a tradução prática do item 4. O primeiro passo pergunta pela base de casos e soluções do precedente. O segundo verifica se ela foi derrogada: é a pergunta de Alchourrón e Bulygin. O terceiro impede que a solução antiga sobreviva sob nome novo: é a vigilância contra a inversão do *Stufenbau*.

9.2 Dois precedentes no teste

No Tema 69 da repercussão geral, o Supremo excluiu o ICMS da base do PIS e da Cofins; a premissa era que o tributo calculado por dentro não constitui receita do contribuinte.[39] No regime novo, o cálculo por fora do art. 156-A, § 1º, IX, já retira o IBS e a CBS da sua própria base. A pergunta deixa de ser se o tributo integra a receita e passa a ser como se calcula cada base durante a convivência dos dois sistemas.

No REsp 1.221.170, o STJ definiu insumo pelos critérios de essencialidade e relevância; a premissa era um crédito restrito. Com o crédito amplo da LC 214, a pergunta muda de natureza: deixa de ser o que gera crédito e passa a ser o que está excluído dele. O precedente não é aplicável por analogia ao IBS e à CBS, porque a sua premissa foi derrogada.*

[39] STF, RE 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. 15.3.2017 (Tema 69).

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 13.6, p. 100: "Se o crédito é restrito, o imposto vira custo e gera cumulatividade residual.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro 8. O teste do precedente aplicado

Precedente	Premissa normativa	A premissa subsiste?	Resultado do teste
Tema 69 do STF (RE 574.706)	Tributo por dentro não é receita do contribuinte	Não para o IBS e a CBS, calculados por fora	Não se aplica ao IBS e à CBS em si; serve como referência na convivência com o ICMS
Tema 779 do STJ (REsp 1.221.170)	Crédito restrito a insumos essenciais ou relevantes	Não: o crédito é amplo, salvo uso e consumo pessoal	Não se aplica; a pergunta passa a ser a exclusão, não a inclusão

9.3 O primeiro caso concreto da transição

As primeiras ações da transição já colocam o teste à prova. O caso, que o Título II examinou do ponto de vista das cláusulas pétreas, é a inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS e do ISS a partir de 2027. Aqui interessa o ângulo da dependência de trajetória.

As Respostas às Consultas 32.303/2025 e 33.083/2026 da Secretaria da Fazenda de São Paulo fixaram que o IBS e a CBS integrarão a base do ICMS a partir de 2027, por comporem o valor da operação. É a hipótese mais perigosa do Normoscópio: a reafirmação disfarçada. A solução do S1, em que PIS e Cofins integravam a base do ICMS porque eram tributos por dentro, reaparece no S3, uma resposta a consulta, sob o nome de valor da operação, aplicada a tributos que a Constituição pôs por fora do preço.*

Os três níveis do item 4 aparecem de novo. A regra de câmbio é capturada: uma resposta a consulta faz o papel de lei complementar, contra o silêncio eloquente da LC 227, que incluiu na base do ICMS apenas o Imposto Seletivo. O *Stufenbau* se inverte: o conceito infralegal de valor da operação passa a ditar o alcance do art. 156-A, § 1º, IX. E forma-se uma antinomia diacrônica: a gramática do PIS e da Cofins sobrevive no IBS e na CBS. Substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

As decisões de 2026 caminharam, até aqui, nesse sentido. Em 9 de setembro, a 16ª Vara da Fazenda Pública da capital paulista concedeu liminar para excluir o IBS e a CBS da base do ICMS a partir de 2027.[40] Em decisão noticiada em outubro, a 2ª Vara da Fazenda Pública de Santos sentenciou no mesmo sentido. Em 3 de novembro, a 9ª Vara da Fazenda Pública da capital concedeu liminar para excluir o IBS e a CBS da base do ISS, citando o Tema 118 do STF como referência interpretativa, e não como precedente vinculante, e registrando que o novo regime impede a aplicação automática da jurisprudência anterior. É exatamente a distinção que este teste propõe. Em 9 de novembro, a Presidência do Tribunal de Justiça de São Paulo suspendeu as decisões sobre o ICMS, sem julgar o mérito.

> **Tese do autor.** A inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS e do ISS é reafirmação disfarçada da gramática do sistema extinto e não sobrevive ao teste do precedente:

[40] TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, MS 1138866-98.2026.8.26.0053, Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9.9.2026.

* Do autor: "Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã" (Portal da Reforma Tributária, 19 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> a premissa que levava o PIS e a Cofins à base do ICMS, o cálculo por dentro, não subsiste para tributos calculados por fora. Os Estados e Municípios que sustentam a posição contrária invocam a regra de cálculo do ICMS por dentro (art. 155, § 2º, XII, *i*), a Lei Complementar 87/1996 e os arts. 128 e 130 do ADCT, como garantia de preservação de receita. A matéria está em litígio. Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese, e Santa Catarina revogou a que adotara.[41]

9.4 As perguntas do juiz

O teste cabe em perguntas que o juiz pode fazer a qualquer peça que receber.

Quadro 9. Seis perguntas contra a dependência de trajetória

Nº	Pergunta	Fundamento
1	De que texto e de que conceito o precedente invocado dependia?	Primeiro passo do teste
2	Esse texto e esse conceito existem no art. 156-A, no art. 195, V, ou na LC 214?	Segundo passo; antinomia diacrônica
3	O resultado é compatível com a simplicidade, a transparência, a justiça, a cooperação e a neutralidade?	Terceiro passo; art. 145, § 3º
4	A norma aplicada pela administração foi editada por quem tinha competência para mudar a regra?	Captura da regra de câmbio, Hart
5	Estou lendo a Constituição a partir do regulamento ou o regulamento a partir da Constituição?	Inversão do *Stufenbau*, Kelsen
6	Esta solução está no sistema novo ou foi herdada do antigo sob nome novo?	Normoscópio; reafirmação disfarçada

[41] Mapeamento de Eduardo Borges (GETAP) a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026.

Texto da 1ª Edição em construção — Direito Tributário e regis

© Eurico Marcos Diniz de Santi

10. Conclusão: o desenho é o destino

◆

Sistemas normativos não se corrigem por proclamação; corrigem-se por desenho

10.1 O inimigo que não se declara

O percurso deste Título revela a face mais perigosa da dependência de trajetória: ela não ataca de frente. Não revoga a Constituição, não contesta a reforma, não se declara adversária. Opera por dentro: captura a regra de câmbio pelo procedimento informal mais ágil, inverte o *Stufenbau* até que a resolução dite o sentido da Constituição, acumula antinomias diacrônicas que nenhum sistema derivado depura sozinho.

O inimigo da reforma não é quem a combate. É quem a regulamenta, ou a aplica, com a cabeça no sistema que ela extinguiu.

10.2 O desenho como trincheira

Por isso o desenho jurídico e institucional não é acessório da reforma: é a própria reforma. A Emenda 132 não venceu porque proclamou princípios. Venceu porque desenhou arquitetura: alíquota padrão, não cumulatividade plena, crédito do adquirente, cálculo por fora, apuração assistida, split payment, Comitê Gestor. Cada escolha de desenho foi uma trincheira contra a repetição do passado. E cada dispositivo infralegal que trai esse desenho é uma trincheira entregue sem combate.

10.3 Três guardiões

A correção cabe a três guardiões, cada um no seu lugar. Ao Congresso Nacional, autoridade competente para revisar a lei complementar e depurar os dispositivos contaminados. Ao Comitê Gestor e à Receita Federal, que editam o regulamento e devem fazê-lo com a gramática nova. E ao juiz, que é o último guardião, porque é o único que pode recusar a norma inferior que contradiz a Constituição. O Normoscópio oferece o mapa: célula por célula, caso por caso, solução por solução.

O Título III ensinou ao juiz a ver o sistema. Este Título lhe pediu que visse também o tempo do sistema: o passado que continua operando dentro do presente. O item final transforma o método em mapa: os temas em que o risco de vício de trajetória é maior, com os dispositivos que o juiz deve ter à mão.

Sessenta anos de caverna formaram excelentes leitores de parede. O desafio agora é formar juízes capazes de olhar para o sol. Não é a luz que machuca; é o hábito à escuridão.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11. Mapa de riscos: os temas com índice de vício de trajetória

◆

Onde a gramática do sistema extinto pode reaparecer na Emenda 132, na LC 214 e na LC 227

11.1 Do método ao mapa

Este item final transforma o método em mapa. Percorri a Emenda 132, a Lei Complementar 214/2025 e a Lei Complementar 227/2026 à procura dos pontos em que a gramática do sistema extinto tem mais chance de voltar. Para cada tema, indico os dispositivos, transcrevo o essencial, identifico a gramática herdada, descrevo o risco e fundamento a leitura que considero correta.

O mapa não acusa os textos. Muitos dos dispositivos aqui listados são bons; alguns são excelentes. O risco não está, em regra, no texto, mas na leitura que o sistema antigo ensinou a fazer dele. O índice mede a probabilidade de que essa leitura prevaleça se ninguém a vigiar.

11.2 Como se mede o índice

O índice de vício de trajetória aplica os três níveis do item 4. Cada tema recebe de 0 a 2 pontos em três critérios.

Quadro 10. Os três critérios do índice de vício de trajetória

Critério	Pergunta	Pontuação
Gramática herdada (Alchourrón e Bulygin)	O tema reproduz um conceito do sistema extinto que gerou contencioso histórico?	0: não; 1: parcialmente; 2: sim, com jurisprudência consolidada no S1
Abertura à regra de câmbio informal (Hart)	O dispositivo delega ao regulamento, à legislação local, a ato conjunto ou a consulta a definição do seu alcance?	0: não; 1: delegação limitada; 2: cláusula aberta ou remissão à legislação local
Risco de inversão (Kelsen)	O alcance do dispositivo constitucional pode passar a ser lido a partir do ato inferior?	0: baixo; 1: médio; 2: alto

A soma vai de 0 a 6. De 0 a 2, o índice é **baixo**; de 3 a 4, **médio**; de 5 a 6, **alto**. Indico também a natureza da dependência, na distinção do item 6: **votada**, quando a herança está no próprio texto e é legítima, ou **não votada**, quando a herança entra pela leitura ou pela regulamentação.

> **Tese do autor.** O índice é instrumento meu, proposto como exercício de vigilância, e não como medida objetiva. A pontuação reflete o meu juízo sobre cada tema e pode ser contestada; o valor do método está em obrigar a perguntar, e não em encerrar a resposta. Em vários temas, a posição contrária, que também registro, sustenta que a

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> continuidade com o sistema antigo reduz custos de transição ou decorre de escolha legítima do legislador.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11.3 O mapa em um quadro

Quadro 11. Mapa dos temas com índice de vício de trajetória

Tema	Dispositivos	Pontos (G+H+K)	Índice	Natureza
1. Uso ou consumo pessoal	CF, art. 156-A, § 1º, VIII; LC 214, arts. 47 e 57 (redação da LC 227)	2+2+2 = 6	Alto	Não votada
2. Saldo credor do ICMS na transição	LC 227, arts. 132 a 137	2+2+2 = 6	Alto	Votada no desenho; não votada na aplicação
3. IBS e CBS na base do ICMS e do ISS	CF, art. 156-A, § 1º, IX; LC 87, art. 13, § 1º, III (LC 227, art. 167); ADCT, arts. 128 e 130	2+1+2 = 5	Alto	Não votada
4. Apuração como confissão de dívida	LC 214, arts. 45, §§ 4º e 5º, e 46, §§ 3º a 5º	2+1+2 = 5	Alto	Votada no texto; risco na leitura
5. Crédito condicionado e documento idôneo	CF, art. 156-A, § 5º, II; LC 214, arts. 36 e 47, § 1º, II	2+1+2 = 5	Alto	Não votada
6. Regimes diferenciados e classificação	EC 132, art. 9º; LC 214, arts. 126 a 142	2+1+1 = 4	Médio	Votada
7. Consulta e harmonização	LC 214, arts. 321, 323-A e 323-B (LC 227)	2+1+1 = 4	Médio	Não votada
8. Benefícios e créditos presumidos	CF, art. 156-A, § 1º, X; LC 214, art. 126, § 5º	2+1+1 = 4	Médio	Votada
9. Combustíveis	CF, art. 156-A, § 6º, I; LC 214, arts. 172 e seguintes	2+1+1 = 4	Médio	Votada
10. Contratos administrativos e concessões	LC 214, arts. 373 a 377, em especial o art. 374	1+2+1 = 4	Médio	Votada no desenho; não votada no cálculo
11. Documentos fiscais e obrigações acessórias	CF, art. 156-A, § 5º, IX; atos conjuntos RFB/CGIBS	1+2+1 = 4	Médio	Não votada
12. Ressarcimento de saldo credor do IBS e da CBS	CF, art. 156-A, § 5º, III; LC 214, arts. 39 e 40	1+1+1 = 3	Médio	Votada
13. Regimes específicos (financeiros, imóveis, saúde)	CF, art. 156-A, § 6º, II; LC 214, regimes específicos	1+1+1 = 3	Médio	Votada
14. Local da operação e destino	CF, art. 156-A, § 1º, VII, e § 5º, IV; LC 214, art. 11	1+0+1 = 2	Baixo	Votada

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Os cinco primeiros temas concentram o maior risco. Não por acaso, todos giram em torno do crédito e da constituição do crédito tributário, os dois terrenos em que o sistema antigo produziu mais contencioso.

11.4 Tema 1. Uso ou consumo pessoal: índice alto (6)

Dispositivos. A Constituição admite uma única exceção geral ao crédito.

> **CF, art. 156-A, § 1º, VIII.** (...) excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.
>
> **LC 214, art. 57.** Consideram-se de uso ou consumo pessoal: I - os seguintes bens e serviços: a) joias, pedras e metais preciosos; b) obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico; c) bebidas alcoólicas; d) derivados do tabaco; e) armas e munições; f) bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos; g) bens e serviços relacionados à aquisição ou à manutenção dos bens de que trata este inciso (incluída pela LC 227); II - os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para (...). § 1º Para fins do inciso II (...), consideram-se bens e serviços de uso ou consumo pessoal, entre outros: (...). § 3º Não se consideram (...) aqueles utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte, de acordo com os seguintes critérios: (...) V - outros bens e serviços que obedeçam a critérios estabelecidos no regulamento.

Gramática herdada. O ICMS conheceu, por trinta e sete anos, a vedação ao crédito de bens de uso e consumo do estabelecimento, adiada de lei em lei até 2033 (item 5.3), e o PIS/Cofins conheceu a disputa sobre o conceito de insumo (Tema 779 do STJ). A expressão é quase a mesma. O sentido é oposto.

Risco. O risco é ler “uso ou consumo pessoal” como “uso e consumo” do ICMS. Três portas o favorecem: a expressão “entre outros” do § 1º, que abre a lista do inciso II; o § 3º, V, que remete ao regulamento os critérios de preponderância; e a alínea *g* incluída pela LC 227, que estende a vedação a bens e serviços “relacionados” aos da lista, conceito de contornos imprecisos.

Fundamento da leitura correta. A Constituição diz “exclusivamente” e diz “pessoal”. O adjetivo não é decorativo: refere-se ao consumo de pessoa física, sócio, administrador, empregado ou parente, e não ao consumo do estabelecimento. A pessoa jurídica não consome; tudo o que adquire para a atividade é insumo. A abertura “entre outros” só pode alcançar bens da mesma natureza dos enumerados, fornecidos a pessoas físicas, e o regulamento do § 3º, V, só pode ampliar a lista do que **não** é pessoal, porque o dispositivo é de exclusão da vedação. Qualquer leitura que restrinja crédito por meio desses canais inverte o *Stufenbau*: faz o regulamento ditar o alcance de uma exceção que a Constituição quis exclusiva.

11.5 Tema 2. Saldo credor do ICMS na transição: índice alto (6)

Dispositivos. A LC 227 disciplinou o destino dos saldos credores de ICMS acumulados até a extinção do imposto.

> **LC 227, art. 134.** Para efeito de homologação dos saldos credores (...): I - o interessado deverá protocolar o pedido no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contado do

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> dia 1º de janeiro de 2033; e II - o Estado ou o Distrito Federal deverá pronunciar-se no prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses (...). § 3º Na ausência de resposta (...), os respectivos saldos credores serão considerados homologados. § 4º A homologação tácita (...) não impede a apuração e o lançamento de valores relacionados ao respectivo saldo credor, nos termos da legislação tributária estadual ou distrital, enquanto não decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. § 5º O pedido de homologação (...) será processado nos termos da legislação do Estado ou do Distrito Federal.
>
> **LC 227, art. 137.** O saldo credor informado ao CGIBS (...) será utilizado para compensação com o IBS: (...) II - quanto aos [demais] créditos (...), em 240 (duzentas e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas.

Gramática herdada. O crédito acumulado de ICMS foi descrito pelo próprio Isaias Coelho como empréstimo informal, não remunerado, da empresa ao Tesouro. É a deformidade 2 do Título II em estado puro.

Risco. O desenho, votado, é uma solução de transição razoável. O risco está na aplicação: a homologação será processada pela legislação de cada Estado (§ 5º), com a cultura de cada Estado, e poderá ser revista enquanto não decaído o direito de lançar (§ 4º). É a regra de câmbio de 27 legislações estaduais sobrevivendo dentro do sistema que as extinguiu, com a gramática da glosa, do estorno e da desconfiança que produziu o crédito acumulado.

Fundamento da leitura correta. O juiz deve ler os §§ 3º a 5º à luz do art. 145, § 3º, da Constituição: a cooperação e a simplicidade são princípios do sistema tributário inteiro, e não apenas do IBS. A homologação tácita é a regra de fechamento; a revisão posterior do § 4º é exceção, que exige fundamento específico e não pode servir para reabrir, por critérios estaduais divergentes, o que a lei complementar nacional homologou. O prazo de 240 meses é opção legislativa e deve ser respeitado; a restrição adicional por ato local, não.

11.6 Tema 3. IBS e CBS na base do ICMS e do ISS: índice alto (5)

Dispositivos.

> **CF, art. 156-A, § 1º, IX.** [O imposto] não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.
>
> **LC 87/1996, art. 13, § 1º, III, incluído pela LC 227, art. 167.** [Integra a base de cálculo do ICMS] a partir de 1º de janeiro de 2027, o valor correspondente ao Imposto Seletivo a que se refere o inciso VIII do caput do art. 153 da Constituição Federal.

Gramática herdada. O PIS e a Cofins integravam a base do ICMS porque eram calculados por dentro. A Sefaz-SP transferiu essa solução para o IBS e a CBS por meio das Respostas às Consultas 32.303/2025 e 33.083/2026.

Risco. O silêncio do inciso IX sobre o ICMS e o ISS é lido como permissão. É o argumento que o item 9 examinou: a falta de vedação expressa tratada como autorização.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Fundamento da leitura correta. Quando quis incluir um novo tributo na base do ICMS, o legislador complementar o fez de modo específico: só o Imposto Seletivo (LC 227, art. 167). É silêncio eloquente. Em direito público, competência se prova por norma que atribui, e não por ausência de norma que proíba: confundir as duas coisas é confundir, na terminologia de Alchourrón e Bulygin, a permissão fraca com a permissão forte. Os arts. 128 e 130 do ADCT disciplinam a preservação da receita pela alíquota de referência, calculada pelo TCU, e não por técnica interpretativa de base de cálculo. A posição contrária, dos Estados que a sustentam, está exposta no item 9.3.

11.7 Tema 4. Apuração como confissão de dívida: índice alto (5)

Dispositivos.

> **LC 214, art. 45, § 4º.** A apuração realizada nos termos deste artigo implica confissão de dívida pelo contribuinte e constitui o crédito tributário.
>
> **LC 214, art. 46, § 3º.** A apuração assistida (...), caso o contribuinte a confirme ou nela realize ajustes, implica confissão de dívida e constitui o crédito tributário. **§ 4º** Na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida no prazo para conclusão da apuração (...), presume-se correto o saldo apurado e considera-se constituído o crédito tributário.

Gramática herdada. A Súmula 436 do STJ consolidou que a declaração do contribuinte reconhecendo o débito constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência do Fisco. É a lógica do lançamento por homologação, em que o contribuinte interpreta, declara e confessa, e o Fisco revê depois.

Risco. A apuração assistida inverte a lógica: quem calcula, com base nos documentos fiscais, é a administração. O risco é aplicar a ela, sem filtro, a jurisprudência da confissão formada sob a homologação, de modo que o silêncio do contribuinte diante de um cálculo feito pelo Fisco tenha o mesmo efeito de uma declaração feita por ele.

Fundamento da leitura correta. Proponho distinguir confissão de fato e confissão de dívida.[42] O que o contribuinte confirma na apuração assistida são os fatos registrados nos documentos fiscais; a qualificação jurídica desses fatos, quando feita pela administração, continua sujeita a impugnação. A presunção do § 4º é relativa e não pode suprimir o direito de defesa (CF, art. 5º, LV) nem o controle judicial. O § 7º do art. 46, que preserva o lançamento de ofício de diferenças, confirma que o sistema não trata a apuração assistida como verdade definitiva para o Fisco; não pode tratá-la como tal contra o contribuinte. É o teste do precedente aplicado: a premissa da Súmula 436, a declaração feita pelo próprio contribuinte, não subsiste quando o cálculo é da administração.*

11.8 Tema 5. Crédito condicionado e documento idôneo: índice alto (5)

Dispositivos.

> **CF, art. 156-A, § 5º, II.** [Lei complementar disporá sobre] o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará

[42] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Confissão de fato x confissão de dívida. *JOTA*, 20 out. 2025.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 4.2, p. 311: "Caso haja a apresentação da apuração assistida, a apuração pelo contribuinte somente poderá ser realizada mediante ajustes na apuração assistida.". Ver também "Confissão da dívida x confissão da dúvida" (JOTA, 4 set. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto (...), desde que: a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.
>
> **LC 214, art. 47, § 1º.** A apropriação dos créditos (...) II - está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo.

Gramática herdada. A glosa de crédito por inidoneidade do documento do fornecedor foi uma das maiores fontes de autuação do ICMS. A Súmula 509 do STJ precisou afirmar que é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos decorrentes de nota posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da operação.

Risco. A palavra “idôneo” é a ponte pela qual a gramática da inidoneidade pode atravessar para o sistema novo: glosar o crédito do adquirente por vício do fornecedor que ele não podia conhecer, depois de recolhido o tributo.

Fundamento da leitura correta. A Constituição autoriza condicionar o crédito ao recolhimento apenas quando o adquirente tem meios de garanti-lo: recolhendo ele mesmo (LC 214, art. 36) ou pelo split payment na liquidação financeira. Assegurado o recolhimento por um desses meios, a idoneidade do documento eletrônico refere-se à sua existência e autenticidade no sistema, e não à conduta posterior do fornecedor. A Súmula 509 não precisa sobreviver como exceção, porque a sua premissa, um crédito sem pagamento verificável, foi substituída por um crédito que nasce do pagamento.

11.9 Temas de índice médio

Os temas seguintes têm índice médio. Apresento-os de forma mais breve, com os dispositivos e o ponto de atenção.

Tema 6. Regimes diferenciados e classificação (4). A EC 132, art. 9º, autorizou reduções de 30% e de 60% para bens e serviços enumerados, e a LC 214 os disciplinou nos arts. 126 a 142, muitas vezes por códigos de classificação de mercadorias e serviços. A dependência é votada e legítima. O risco é duplo: a disputa classificatória, que a alíquota única deveria ter eliminado, volta pela porta das listas de redução; e a interpretação extensiva, por analogia, amplia exceções que o art. 126 condiciona ao ajuste das alíquotas de referência. Exceções negociadas interpretam-se como exceções (item 6.2).

Tema 7. Consulta e harmonização (4). A LC 227 incluiu na LC 214 os arts. 323-A e 323-B: a solução de consulta será emitida pelos órgãos do CGIBS e da RFB, com minuta compartilhada e, em caso de divergência, deliberação do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias. O desenho é bom, e é o antídoto contra a consulta como legislação de gabinete. O risco é o de sempre: a resposta a consulta, ato de aplicação, passar a funcionar como norma geral que altera o alcance da lei, como nas consultas paulistas do item 9.3.

Tema 8. Benefícios e créditos presumidos (4). A Constituição veda incentivos e benefícios relativos ao imposto, salvo os previstos nela própria (art. 156-A, § 1º, X). A LC 214 prevê créditos presumidos em hipóteses determinadas, condicionados à

© Eurico Marcos Diniz de Santi

emissão de documento e ao pagamento ao fornecedor (art. 126, § 5º). O risco é que o crédito presumido se torne o novo nome do benefício fiscal de ICMS, reproduzindo por outra técnica a lógica do balcão. O juiz deve exigir, para cada crédito presumido, a base constitucional e legal expressa.

Tema 9. Combustíveis (4). A Constituição autorizou a incidência única, com alíquotas uniformes por unidade de medida (art. 156-A, § 6º, I), e a LC 214 a disciplinou a partir do art. 172. A dependência é votada. O risco está na tradição de normatização por convênio do Confaz (item 6.4), que pode migrar para resoluções e atos conjuntos sucessivos e fragmentados.

Tema 10. Contratos administrativos e concessões (4). A LC 214, art. 374, assegura o reequilíbrio dos contratos vigentes em razão da alteração da carga tributária efetiva, considerando a não cumulatividade, a possibilidade de repasse e a transição. O desenho é sofisticado. O risco está no cálculo: sem metodologia única e pública, cada contrato reconstrói a carga do sistema extinto, e o enquadramento da reforma como álea extraordinária, em categoria do regime de concessões de 1995, trata como imprevisível uma mudança debatida por mais de uma década.*

Tema 11. Documentos fiscais e obrigações acessórias (4). A Constituição manda simplificar as obrigações acessórias (art. 156-A, § 5º, IX). A opção por adaptar os documentos existentes, separados para produtos e serviços, em vez de criar um leiaute único, preserva na administração a fronteira que a Constituição eliminou (item 6.4). O risco é que a forma do documento volte a determinar a natureza da operação.

Tema 12. Ressarcimento de saldo credor (3). A LC 214, art. 39, fixou prazos de 30, 60 e 180 dias, ressarcimento automático na falta de manifestação, limite de 360 dias para a fiscalização e correção pela Selic. É dos melhores dispositivos da lei. O risco residual está na suspensão dos prazos por fiscalização e nos requisitos do art. 40, que podem ser usados para reconstruir, por exigências procedimentais, a retenção do crédito acumulado.

Tema 13. Regimes específicos (3). A Constituição autorizou regimes próprios para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde e concursos de prognósticos, admitindo até a incidência sobre receita ou faturamento (art. 156-A, § 6º, II). A dependência é votada e intencional. O risco é que a lógica de receita e faturamento, própria do PIS/Cofins, se espalhe por analogia para fora desses regimes.

11.10 Tema de índice baixo

Tema 14. Local da operação e destino (2). A Constituição fixou a cobrança pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino (art. 156-A, § 1º, VII) e remeteu à lei complementar os critérios para defini-lo (§ 5º, IV). A LC 214, art. 11, enumerou critérios objetivos por tipo de operação. O índice é baixo porque a regra é nova, clara e não delega. A atenção residual está nas disputas sobre o local do estabelecimento prestador, herdadas do ISS, que não devem ser transportadas para um tributo cuja receita pertence ao destino.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 6, p. 344.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11.11 O uso do mapa

O mapa serve a três leitores. Ao juiz, indica onde redobrar o teste do precedente. Ao legislador e às administrações, indica onde a correção é mais urgente e onde a regulamentação deve ser mais cuidadosa. Ao contribuinte e ao advogado, indica onde a tese do sistema antigo, por mais conhecida, já não tem premissa.

O índice deve ser revisto a cada nova resolução, ato conjunto ou decisão. Um tema de índice médio pode tornar-se alto com um único regulamento; um tema de índice alto pode cair para baixo com uma única decisão bem fundamentada. A dependência de trajetória não é destino. É risco. E risco se administra com mapa, vigilância e coragem de decidir.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisões

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO V

O sistema, sua gênese e quem o julga

Doze capítulos: de onde viemos, como ler e como aplicar

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 1. O sistema que morre: sessenta anos de deformidades

O sistema de 1965 não envelheceu. Ele se deformou. Antes de julgar o sistema que nasce, o juiz precisa conhecer o que morre, porque é dele que vêm as categorias, os precedentes e os hábitos que as partes trarão para os autos. Este capítulo é um inventário. Começa pela causa, o desenho constitucional de 1965 recebido pela Constituição de 1988, e percorre dez deformidades que a Emenda 132 enfrentou. Para cada uma, o texto apresenta o problema e a resposta que o constituinte derivado lhe deu.

O inventário importa para a magistratura por uma razão prática. Cada deformidade do sistema antigo produziu uma família de litígios: créditos de insumos, fronteira entre mercadoria e serviço, guerra fiscal, base de cálculo por dentro, substituição tributária, diferencial de alíquotas. Esses litígios formaram a jurisprudência que hoje ocupa os tribunais. Quando a deformidade desaparece, a pergunta que a jurisprudência respondia pode desaparecer com ela. Saber qual deformidade originou qual tese é o primeiro passo do teste de precedente que o Capítulo 6 propõe.

A causa: o erro genético de 1965

Em 1965 o Brasil foi pioneiro e errou ao mesmo tempo. A EC 18 trouxe a não cumulatividade da França, que acabara de inventar o IVA. Mas a França era um Estado unitário, e o Brasil fatiou o imposto em três competências: IPI para a União, ICM para os Estados, ISS para os Municípios. Escrevi que a reforma "copiou erroneamente o IVA de um país unitário (a França) para dividir e separar artificialmente indústria, mercadorias e serviços".[1] E resumi: "O que era uma unidade na França foi fatiado no Brasil em três competências distintas: IPI (União), ICMS (Estados) e ISS (Municípios)."[2]

Bernard Appy data o desenho com precisão: "O desenho básico do sistema brasileiro de tributação do consumo foi definido em meados dos anos sessenta do século passado."[3] E registra o que ficou de fora: "base ampla de incidência e tributação no destino".[4] Sérgio Gobetti completa o retrato do IVA primitivo: um modelo baseado no "deficiente critério que restringe o crédito ao imposto pago sobre insumos fisicamente incorporados no produto final, a base restrita que não alcança os serviços e o princípio da origem nas operações interestaduais".[5]

A Constituição de 1988 não corrigiu o erro. Recebeu e aprofundou. "O pecado original foi mantido e aprofundado pela Constituição Federal de 1967 e pela Constituição

[1] RTV, Prefácio, p. 9.

[2] RTV, § 12.1, p. 73.

[3] AC, Bernard Appy, p. 33.

[4] AC, Bernard Appy, p. 33.

[5] AC, Sérgio Gobetti, p. 209.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Federal de 1988."[6] Laura Campedelli chega ao mesmo ponto pela via acadêmica: as práticas tributárias brasileiras "revelavam um pecado de origem",[7] e a CF/88 "apenas 'recepcionou' o sistema tributário então vigente".[8] Ela lembra ainda o preço político da reforma de 1964-1966: "o abandono dos objetivos de equidade na tributação".[9]

Há um dado de pior: em alguns pontos, 1988 regrediu. A Constituição "limitou ainda mais a eficácia do mecanismo de não-cumulatividade, ao determinar o estorno de créditos também para as operações ANTERIORES".[10] A EC 23/1983 já havia aberto essa porta; 1988 a escancarou.

Por que o modelo durou sessenta anos? Porque gerou dependência de trajetória. "Essa divisão gerou um path dependence (dependência de trajetória) desastroso, cristalizando conflitos de competência e um contencioso tributário que hoje sufoca o PIB brasileiro."[11] O mecanismo é uma tríade: "(i) as elites se adaptam às regras complexas; (ii) ganham poder com essas regras e (iii) usam esse poder para impedir qualquer reforma que altere as regras."[12] Appy descreve o mesmo travamento pelo lado econômico: "o setor produtivo do Brasil foi se amoldando às distorções do sistema atual, cuja correção acaba afetando preços relativos e o retorno de investimentos já realizados".[13]

Daí o veredicto: "a causa do pior Sistema Tributário do mundo nestes últimos 60 anos foi a vigência das regras desse vetusto modelo constitucional".[14] O rótulo vem de Becker: "manicômio jurídico tributário". E o objetivo da EC 132 "foi um só: pôr fim ao 'manicômio jurídico tributário' gerado pelos conflitos e guerras fiscais que esfacelaram a Federação".[15]

A pista do tempo está no próprio STF. A Corte só julgou o Tema 816, sobre ISS ou ICMS na industrialização por encomenda, em fevereiro de 2025, "60 anos após a publicação da EC 18 de 1965, que criou o ICM/ICMS e o ISS".[16] Sessenta anos para decidir quem cobra. Esse é o tamanho do problema.

Fragmentação federativa: cinco tributos, três esferas, milhares de legislações

O problema. A mesma realidade econômica, o consumo, era tributada por cinco tributos de três esferas: IPI e PIS/Cofins da União, ICMS de 27 Estados e ISS de cerca de 5.570 Municípios. "O Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI,

[6] RTV, p. 38.
[7] CAMPEDELLI, Tese, p. 174.
[8] CAMPEDELLI, Tese, p. 174.
[9] CAMPEDELLI, Tese, p. 69.
[10] ICMS-GF, p. 51.
[11] RTV, p. 73.
[12] RTV, p. 76.
[13] AC, Bernard Appy, p. 34.
[14] RTV, p. 38.
[15] RTV, § 13.1, p. 77.
[16] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391, nota 31.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas".[17] Cada ente legislava sobre a sua fração: "27 legislações estaduais do ICMS e 5570 legislações municipais do ISS".[18]

A autonomia virou o seu contrário. "A autonomia 'formal' de legislar transformou-se, na prática, em uma anarquia tributária que sequestrou a capacidade de gestão dos próprios prefeitos e governadores."[19] A frase-síntese: "Onde há 5.603 legisladores, há milhões de interpretações conflitantes."[20] O modelo "criou feudos burocráticos, em que cada ente federativo passou a zelar pelo seu 'pedaço'".[21]

Rogério Gallo nomeia o efeito econômico: a "cumulatividade cruzada", que "decorre naturalmente da impossibilidade de o contribuinte compensar tributos de natureza e competências distintas".[22] E faz o balanço: "O resultado entregue pelo constituinte de 1988, após 35 (trinta e cinco) anos, foi um sistema extremamente complexo, litigioso e com custos de transação notavelmente onerosos".[23]

Duas deformidades derivadas completam o quadro. A rigidez orçamentária: de cada R$ 100 de ICMS, "apenas R$ 47,25 estão disponíveis para livre aplicação pelo estado", e "o excesso de vinculações de receita contribui também para o excesso de benefícios tributários no país".[24] E a cota-parte do ICMS pelo valor adicionado, que "gera grandes distorções distributivas".[25] Gobetti mede a desigualdade: em Goiás, a receita per capita de ICMS e ISS entre municípios chega a diferir mais de 120 vezes.[26]

A resposta da EC 132. Fundir as bases sem suprimir competências. "Em vez de abolir o poder de tributar, a proposta funde as bases, ampliando a competência material de Estados e Municípios."[27] IVA dual com regras idênticas (art. 149-B), uma lei complementar, regulamento único e Comitê Gestor (art. 156-B). A autonomia passa a morar na alíquota. "Passam a ser revogadas assim milhões de normas sobre ISS, 27 leis e regulamentos do ICMS, além das legislações de PIS, COFINS e IPI."[28]

Cumulatividade e créditos: o IVA que não era IVA

O problema. Os tributos "não cumulativos" eram cumulativos na prática. "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

[17] CCiF, NT I, p. 33.

[18] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 146.

[19] RTV, p. 66.

[20] RTV, p. 67.

[21] RTV, p. 73.

[22] AC, Rogério Gallo, p. 129.

[23] AC, Rogério Gallo, p. 130.

[24] CCiF, NT I, p. 47.

[25] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.

[26] AC, Sérgio Gobetti, p. 212 e 216.

[27] RTV, p. 75.

[28] AC, Santi e Nelson Machado, Introdução, p. XLIV.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

nos tributos não-cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins)".[29] A Justificativa da PEC 45 detalha tributo por tributo: "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". E o IPI "tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso".[30]

O crédito físico foi o vício de nascença. Isaias Coelho: "O sistema de crédito físico, além de irracional, prestava-se a múltiplas interpretações, o que gerava muitas disputas administrativas e judiciais."[31] Daniel Peixoto chama o ICMS da LC 87/1996 de "creditamento financeiro frustrado".[32] O PIS/Cofins não cumulativo de 2002-2004 foi "uma mudança muito tímida, imperfeita e que se aplicou apenas sobre uma parte da base de produção".[33] A Receita ainda restringiu o conceito de insumo, o que "resultou em grande contencioso".[34]

A fragmentação impedia que os créditos se comunicassem: "débitos de ISS não geram créditos de ICMS e vice-versa".[35] E os créditos acumulados não voltavam. "O crédito acumulado é dinheiro do contribuinte retido indevidamente pelo Estado."[36] Isaias Coelho dá o nome técnico: "A demora na devolução dos saldos credores do IVA funciona como empréstimo informal, de regra não remunerado, da empresa credora ao tesouro público."[37] O caso do ICMS interestadual explica a resistência: o Estado de destino "não tem qualquer interesse em reconhecer e devolver esse crédito, ainda mais diante de cenário de guerra fiscal entre os estados".[38]

O efeito econômico é a cascata. "Em apenas 4 operações, sem lucro, a carga tributária final é 113%."[39] E a cascata deforma a empresa: "as empresas são induzidas a internalizar atividades produtivas e assim economizar no pagamento de impostos, ao invés de se organizar em arranjos produtivos com cadeias de fornecedores mais eficientes".[40]

A resposta da EC 132. Não cumulatividade plena com crédito financeiro sobre todas as aquisições, salvo uso e consumo pessoal (art. 156-A, § 1º, VIII). Base única, que acaba com a cumulatividade cruzada. Ressarcimento em prazo curto, com o Comitê Gestor retendo o montante necessário. Crédito vinculado ao pagamento e split payment, que impedem "a prática da criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns ('notas frias', 'notas calçadas', etc.) e de fraudes estruturadas, como

[29] CCiF, NT I, p. 33.

[30] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 431-432.

[31] AC, Isaias Coelho, p. 157.

[32] AC, Daniel Peixoto, p. 368.

[33] AC, Sérgio Gobetti, p. 210.

[34] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.

[35] CCiF, NT I, p. 35.

[36] RTV, p. 102.

[37] AC, Isaias Coelho, p. 161.

[38] CCiF, NT XII, p. 177.

[39] RTV, p. 32.

[40] AC, Sérgio Gobetti, p. 211.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

o carrossel europeu".[41] Apuração centralizada por CNPJ, em ruptura com "a herança do Decreto-Lei 406/68, que fragmentava a personalidade jurídica para fins tributários".[42]

Bens contra serviços: a fronteira artificial

O problema. "Uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida".[43] Mercadoria e obrigação de dar ficavam com o ICMS; serviço e obrigação de fazer, com o ISS; produto industrializado, com o IPI; receita, com o PIS/Cofins. Na economia digital a fronteira desmoronou. Laura Campedelli: "Tanto o ICMS como o ISS tornaram-se impostos obsoletos para incidir sobre esses produtos, que são verdadeiros híbridos entre mercadorias e serviços."[44]

A zona cinzenta virou fonte permanente de litígio. Gobetti: "Essa zona cinzenta tem ampliado a fonte de contencioso administrativo e jurídico sobre o que é base do ICMS e o que é do ISS."[45] Paulo Caliendo: manter o sistema "significava manter-se a elevada litigiosidade pelo conflito de competências entre ISS e ICMS, tal como tem ocorrido em dezenas de casos no STF".[46] Rodrigo Frota resume a dúvida que atravessou seis décadas: desde 1965, o sujeito passivo "pode ter dúvidas sobre a incidência de ICM / ICMS ou de ISS [...] ou sobre o sujeito ativo do ICMS ou do ISS".[47]

O PIS/Cofins tem deformidade própria: ao migrar "da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda".[48] E a incidência só sobre pessoas jurídicas "também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas".[49]

O Brasil estava sozinho nessa escolha. "O Brasil é o último país do mundo com relevância econômica que ainda possui tributos distintos para bens e para serviços."[50]

A resposta da EC 132. Base ampla sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços" (art. 156-A, § 1º, I). Contribuinte definido pelo fato econômico, pessoa física ou jurídica. Uma alíquota por ente para todas as operações, que dispensa a classificação. "Acaba com a disputa de classificação (ex: 'isto é pão ou é bolo?')."[51]

---

[41] RTV, p. 298.

[42] RTV, p. 98.

[43] CCiF, NT III, p. 66.

[44] CAMPEDELLI, Tese, p. 84.

[45] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.

[46] AC, Paulo Caliendo, p. 108.

[47] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.

[48] CCiF, NT III, p. 66.

[49] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.

[50] CCiF, NT XVII, p. 330.

[51] RTV, p. 108.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Origem e guerra fiscal: a federação contra si mesma

O problema. O ICMS era devido na origem nas operações interestaduais, e o ISS no estabelecimento do prestador. A cobrança na origem "abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras".[52] Gobetti mostra o isolamento: o Brasil "é o único país relevante no cenário internacional que ainda adota o princípio da origem na tributação das transações interestaduais".[53]

A guerra se generalizou e deixou de produzir vencedores. "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."[54] Reginaldo Lopes: "Se antes alguns entes federados ganhavam, hoje, todos perdem."[55] O resultado é uma "distribuição regional das unidades produtivas irracional e pouco eficiente".[56] A renúncia de ICMS chegou a R$ 83 bilhões em 2018, 1,2% do PIB.[57]

Em ICMS Guerra Fiscal mostrei que a guerra é, antes de tudo, uma manipulação jurídica. "A guerra fiscal entre os Estados é uma prática que usa o direito, a imprecisão dos conceitos jurídicos e o caminho do contencioso tributário para conceder privilégios sem transparência."[58] Os Estados inventaram a "redução de base de cálculo" "justamente, para escapar do regime jurídico exigido pela 'isenção' e 'não-incidência'".[59] E ergueram aduanas internas: quando o Rio Grande do Sul reduz a carga interna para 7%, abaixo dos 12% interestaduais, cria "uma barreira alfandegária de 5% exclusivamente para as operações interestaduais".[60] O CONFAZ, que deveria coordenar, foi esvaziado pelos convênios "autorizativos".[61]

A guerra também é municipal, e pior. "A tributação dos serviços pelo princípio da origem gera uma guerra fiscal ainda mais perniciosa do que a do ICMS."[62] Cerca de 60% dos municípios, onde vivem 25% da população, "ficam com apenas 3% do bolo arrecadado de ISS em todo país".[63]

Laura Campedelli fecha o argumento com casos concretos, do COMPETE-ES à Ford em Camaçari: "a guerra fiscal e a utilização de benefícios fiscais como instrumento de desenvolvimento industrial regional é uma estratégia que não funciona".[64]

---

[52] CCiF, NT I, p. 33.

[53] AC, Sérgio Gobetti, p. 210.

[54] CCiF, NT I, p. 42; RTV, p. 87.

[55] AC, Reginaldo Lopes, p. 123.

[56] RTV, p. 87.

[57] CCiF, NT XI, p. 147.

[58] ICMS-GF, p. 19.

[59] ICMS-GF, p. 51.

[60] ICMS-GF, p. 21.

[61] ICMS-GF, p. 22 e 115.

[62] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.

[63] AC, Sérgio Gobetti, p. 213.

[64] CAMPEDELLI, Tese, p. 94.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A resposta da EC 132. Princípio do destino: a receita pertence ao local do consumo, “eliminando os incentivos para a guerra fiscal”.[65] Vedação de benefícios fora da Constituição e da lei complementar. Fim dos benefícios de ICMS e ISS na transição, que funciona como “forma organizada de saída da guerra fiscal”.[66] Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional no lugar da renúncia. Transição federativa de 50 anos. Na fórmula da Justificativa: “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.”[67]

Complexidade, custo de conformidade e contencioso

O problema. A legislação era “extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais”.[68] Eu a chamei de hipercomplexa: “O excesso de regras, resultante de tratamentos diferenciados para produtos, tipos de atividade, CNAEs e origem e destino de mercadorias provoca a hipercomplexidade do sistema e ofusca a legalidade.”[69] A raiz era a alíquota múltipla. “Nós somos viciados em impostos com alíquotas múltiplas.”[70] E a regra é aritmética: “Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.”[71]

O custo de conformidade era campeão mundial. Uma empresa média gastava “cerca de 1,5 mil horas por ano para administrar o pagamento de tributos, contra 330 horas na média da América Latina & Caribe e 159 horas na média dos países de renda elevada integrantes da OCDE”, e “cerca de 60% se devem ao ICMS”.[72] A tecnologia não salvou o modelo. Sobre SPED e NF-e: “esta sofiscaçao [sic] tecnológica não resultou em um sistema simples. Longe disso.”[73] Os três entes criavam “regras de compliance em formatos e leiautes distintos para um mesmo dado”.[74]

O contencioso fechou o ciclo. O estoque chegou a “5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano”.[75] A origem estava no direito material: “A origem da enormidade do contencioso brasileiro reside nas patologias do atual direito material tributário do Sistema ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS, permeado por mais de 5.000 fontes do direito”.[76] Só a “tese do século”, o ICMS na base do PIS/Cofins, teve impacto estimado de R$ 258,3 bilhões.[77] Julio de Oliveira lista “os

[65] RTV, p. 76.

[66] CCiF, NT I, p. 40.

[67] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.

[68] CCiF, NT I, p. 33.

[69] RTV, p. 246.

[70] CCiF, NT II, p. 56.

[71] CCiF, NT II, p. 59.

[72] CCiF, NT XI, p. 142.

[73] AC, Santi e Silvana Ricardo, p. 334.

[74] AC, Santi e Silvana Ricardo, p. 324, nota 2.

[75] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, p. 562.

[76] RTV, p. 624.

[77] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, citando a PGFN, p. 541.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

piores recordes mundiais: litigiosidade recorde, complexidade absurda, tributos em grande número, incerteza jurídica ampla".[78]

A complexidade não era acidente. Tinha beneficiários. "Um sistema tributário incompreensível funciona como uma reserva de mercado."[79]

A resposta da EC 132. Simplicidade como princípio constitucional (art. 145, § 3º). Lei complementar única e regulamento único. Alíquota padrão, com reduções taxativas. Documento fiscal eletrônico padronizado, split payment e apuração assistida. Um único sujeito ativo do IBS, o Comitê Gestor, que dá ao contribuinte "a certeza de que pagara o IBS devido ao sujeito ativo correto".[80] Tributo fora da base de outro tributo (art. 156-A, § 1º, IX; art. 195, § 17), o que encerra a família de litígios da "tese do século".

Opacidade: o imposto por dentro e a anestesia fiscal

O problema. O cidadão não sabia o que pagava. Cumulatividade, 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".[81] O cálculo por dentro escondia o resto: "A incidência por dentro mascara a carga real (um ICMS de 18% nominal é, na verdade, superior a 21% real)."[82] Isaias Coelho foi mais duro: "Para esconder a malandragem oficial, a lei determina que o documento de venda ao consumidor informe o preço total da compra, sem indicar o valor do imposto."[83] O cálculo por dentro sobrevivia em apenas dois países no mundo.[84]

Laura Campedelli usa a categoria de Baleeiro: o cálculo por dentro "apenas serve ao propósito de 'anestesiar' o consumidor com a falsa ideia de que a incidência tributária que ele suporta é menor".[85] E conclui: "Quando o que se discute é o lado da arrecadação, o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil é imperscrutável."[86] Em ICMS Guerra Fiscal registrei a dimensão deliberada: "trata-se de estratégia de ilusão e ofuscação para burlar os procedimentos de legitimação de escolha democrática e manter o público mal informado sobre o ônus tributário".[87]

O resultado: "o cidadão paga 35% sem saber, espalhado em cascatas de custos".[88] A substituição tributária agravou a opacidade. Usada de forma indiscriminada, com bases presumidas, ela "compromete em grande medida a transparência da

[78]AC, Julio M. de Oliveira, p. 885.
[79]RTV, p. 74.
[80]AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.
[81]CCiF, NT I, p. 34.
[82]RTV, p. 95.
[83]AC, Isaias Coelho, p. 157.
[84]AC, Isaias Coelho, p. 157.
[85]CAMPEDELLI, Tese, p. 126.
[86]CAMPEDELLI, Tese, p. 125.
[87]ICMS-GF, p. 24.
[88]RTV, p. 72.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

arrecadação”[89] e, do ponto de vista econômico, está “muito mais próxima daquele de uma tributação plurifásica cumulativa”.[90]

A resposta da EC 132. Transparência como princípio constitucional (art. 145, § 3º). Cobrança por fora: o tributo “não integrará sua própria base de cálculo” (art. 156-A, § 1º, IX). Destaque do tributo no documento fiscal (art. 156-A, § 1º, XIII). Alíquota de referência visível, pela qual o cidadão-eleitor controla a própria carga. A volta da substituição tributária ao IBS e à CBS foi rejeitada na tramitação.[91] Na síntese de Aguinaldo Ribeiro: “O novo sistema permitirá ao cidadão saber exatamente quanto paga de tributo sobre cada produto ou serviço, promovendo cidadania fiscal.”[92]

Regressividade e privilégio

O problema. O sistema cobrava mais de quem tinha menos. “Enquanto para os 10% mais pobres da população a tributação sobre o consumo representa um impacto de quase 25% de sua renda, para os 10% mais ricos esse impacto representa menos de 9%.”[93] A cesta de consumo das famílias ricas, “mais intensiva em serviços”, era “menos tributada que a cesta de consumo das famílias de menor renda (mais intensiva em mercadorias)”.[94] A divisão entre ISS e ICMS produzia esse efeito sozinha.

As desonerações gerais erravam o alvo. As famílias de maior renda “gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda”.[95] Gobetti: a seletividade pela essencialidade “foi desvirtuada pela real politik brasileira, pela guerra fiscal e também pela divisão entre ISS e ICMS”.[96]

E havia a iniquidade horizontal. “Alguns contribuintes eram forçados a arcar com um elevado ônus tributário como forma de compensar a concessão de benesses a minorias privilegiadas com maior poder político.”[97] A NT II dá a lei de ferro: “Quando alguns consumos estão sendo subtributados, necessariamente essa subtributação está sendo compensada por tributação excessiva de outros setores e consumos.”[98]

A resposta da EC 132. O art. 145, § 4º manda que as alterações da legislação busquem “atenuar efeitos regressivos”. Cashback para famílias de baixa renda, a “isenção personalizada” do CCiF. Cesta Básica Nacional. Alíquota padrão e vedação de benefícios, com revisão periódica dos regimes favorecidos. Isaias Coelho: “O IVA pode facilmente ser tornado um imposto progressivo. Para isso, basta devolver o IVA pago por famílias de baixa renda.”[99]

[89] AC, Laura Campedelli, p. 174.

[90] CAMPEDELLI, Tese, p. 100.

[91] AC, Heleno Torres, Apresentação, p. 141.

[92] AC, Aguinaldo Ribeiro, p. 12.

[93] CAMPEDELLI, Tese, p. 130.

[94] CCiF, NT XV, p. 308.

[95] CCiF, NT I, p. 42, nota 19; RTV, p. 86, nota 36.

[96] AC, Sérgio Gobetti, p. 221.

[97] RTV, p. 252.

[98] CCiF, NT II, p. 60.

[99] AC, Isaias Coelho, p. 162.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Exportação, investimento e produtividade

O problema. Os tributos eram nominalmente sobre o consumo e efetivamente sobre a produção. “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.”[100] O Brasil “exporta impostos”.[101] “Se o exportador não recebe o crédito de volta em dinheiro, o resíduo tributário vira custo de produção, encarecendo o produto brasileiro no exterior.”[102]

O investimento pagava pedágio. O crédito de ICMS sobre bens de capital era parcelado em 48 meses.[103] “Tributar o investimento é, por definição, tributar a capacidade futura de gerar riqueza.”[104] Isaias Coelho: “É contrário ao interesse nacional tributar a formação de capital, e reter o saldo credor de IVA sobre bens de capital é exatamente isso.”[105]

O dano maior era invisível: a alocação. “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.”[106] O CCiF chegou a ligar o sistema à desindustrialização “precoce” da economia brasileira.[107] Appy dá o veredicto: “um sistema de tributação do consumo altamente disfuncional, caracterizado por altíssima complexidade, pela oneração de investimentos e exportações e pela indução a uma organização ineficiente da economia, com impactos muito negativos sobre a produtividade”.[108]

A resposta da EC 132. Imunidade das exportações com manutenção dos créditos (art. 156-A, § 1º, III). Crédito integral e imediato nos bens de capital. Ressarcimento rápido em dinheiro. Neutralidade como princípio (art. 156-A, § 1º). As estimativas do CCiF apontavam ganho de PIB potencial de 20,2% em 15 anos, só com efeitos diretos.[109]

Administração tributária e insegurança jurídica

O problema. O fisco transferia ao contribuinte o ônus de interpretar e conferia o resultado cinco anos depois. “O chamado ‘lançamento por homologação’ configura verdadeira maldição do ordenamento jurídico brasileiro.”[110] A correção do entendimento do contribuinte “costuma ser verificada pela autoridade fiscal somente cinco anos após a sua ocorrência, no prazo limite para configuração da

[100] CCiF, NT I, p. 34.
[101] CCiF, NT XI, p. 147.
[102] RTV, p. 104.
[103] AC, Isaias Coelho, p. 155, nota 7.
[104] RTV, p. 106.
[105] AC, Isaias Coelho, p. 156.
[106] CCiF, NT I, p. 35.
[107] CCiF, NT XI, p. 147, nota 71.
[108] AC, Bernard Appy, p. 33.
[109] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 137.
[110] RTV, p. 642.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

decadência".[111] Enquanto isso, a administração se calava: "omite-se até na divulgação de suas opiniões sobre como o contribuinte deve aplicar a legislação tributária, dessa forma aumentando os riscos tributários e o custo de fazer negócios".[112]

A relação era de suspeita. A administração "herdou uma visão 'fiscalista', onde o contribuinte é visto como um súdito a ser vigiado".[113] Sobre o Leão da Receita: "ele não educava, ele vigiava".[114] O resultado foi o "paradigma do crime no Direito Tributário, em que o contribuinte é sancionado simplesmente porque não consegue cumprir com as obrigações tributárias dispostas em uma legislação tributária confusa, obscura e esparsa".[115] Isaias Coelho mostra a origem histórica: antes da criação da Secretaria da Receita Federal, fiscais "recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam, o que gerava enorme incentivo para uma atitude ultrafiscalistae [sic] de animosidade contra os contribuintes".[116]

Os conceitos vagos completavam a insegurança. Alexis Fonteyne: "Não há ambiente de negócios seguros sob um sistema em constante mutação interpretativa, formado por conceitos vagos com 'essencialidade', 'relevância', 'Integralidade' e a famosa Margem de Valor Agregado no cálculo da Substituição tributária."[117] E os Estados preferiam o auto de infração à adaptação da própria lei: "Lavrar auto de infração e mudar a Constituição pela via do contencioso tributário [...] não é conduta digna dos Estados."[118] A resposta da EC 132. Cooperação como princípio constitucional (art. 145, § 3º), contra o "nós contra eles". Interpretação harmonizada entre o Comitê Gestor e a Receita Federal. Apuração assistida e motor de regras com a legislação pré-interpretada, o que inverte a lógica do lançamento por homologação. Split payment, que elimina, nas palavras de Miguel Abuhab, "descasamento de fluxo de caixa, sonegação, altos custos de escrita e de fiscalização, excesso de processos e custos no judiciário".[119] Trava de carga pelo art. 130 do ADCT, que impede aumentar a arrecadação pela via da interpretação restritiva.

Cidadania e democracia

O problema. Esta é a deformidade que dá sentido às outras nove. O sistema tirava do cidadão a condição de cidadão. "O atual sistema tributário desvaloriza o voto, pois, não oferece transparência dos tributos pagos pelo cidadão que são recolhidos pelas pessoas jurídicas e embutidos nos preços de bens e serviços consumidos pelas pessoas físicas."[120] O desenho também "desequilibra a separação de poderes, pois enseja a edição de extensa e complexa legislação nas três esferas".[121] O Judiciário

[111] RTV, p. 642.

[112] RTV, p. 57, retomando a 10ª conclusão de Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade.

[113] RTV, p. 74.

[114] RTV, p. 43.

[115] RTV, p. 257.

[116] COELHO, Prefácio a Kafka, p. 89.

[117] AC, Alexis Fonteyne, p. 20.

[118] ICMS-GF, p. 23.

[119] AC, Miguel Abuhab, p. 104.

[120] ICMS-GF, p. 15.

[121] ICMS-GF, p. 15.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

acabou sobrecarregado com “a tarefa de tornar-se a voz da legalidade prática, acumulando as tarefas de julgar, efetivamente legislar e cobrar as dívidas”.[122]

Laura Campedelli relê os problemas técnicos como violações de direitos. A captura dos benefícios torna “a legalidade tributária [...] seletiva, desrespeitando-se direitos cívicos dos contribuintes”.[123] A substituição tributária, o cálculo por dentro e a figura do contribuinte de fato “retiram do contribuinte a capacidade de conhecer o direito a que se sujeita; tolhem do contribuinte o direito básico de informação e esvaziam a sua possibilidade de participação política no debate tributário”.[124] A seletividade ineficaz produz “a perpetuação de estruturas de poder que favorecem os já favorecidos”.[125] A síntese dela é a melhor frase do conjunto: os problemas da tributação do consumo deixavam “o contribuinte brasileiro à margem daquilo que lhe define como cidadão”.[126]

Isaias Coelho dá o fundamento: “A tributacao somente comeca a ser justificada quando se transforma em contribuicdo [sic] de cidadaos para a causa comum.”[127]

A resposta da EC 132. Princípio da transparência, cobrança por fora e alíquota visível, que devolvem ao cidadão o conhecimento do que paga. Princípio do destino, que entrega a decisão sobre a carga aos “eleitores que irão controlar sua carga tributária mediante deliberação democrática”.[128] Fim dos benefícios casuísticos: “A PEC 45 retira o poder político da caneta do secretário de Fazenda de conceder benefícios casuísticos.”[129] Na leitura de Laura, a simplificação e o fim dos benefícios “esvazia a possibilidade de captura do sistema e promove a imparcialidade”.[130] Luiz Roberto Peroba: a reforma “devolve ao eleitor na figura do consumidor o protagonismo no debate público”.[131] E, segundo Rodrigo Pacheco, Lula e Spada, trata-se da primeira reforma estrutural feita em democracia.[132]

Diante da Lei: a alegoria de Kafka

Em 2014 descrevi esse quadro no livro Kafka, alienação e deformidades da legalidade. A imagem central vinha do apólogo Diante da Lei, o coração de O Processo. Transcrevo o trecho em que a parábola e a leitura que dela fiz se encontram, porque ele explica por que um sistema tão defeituoso durou tanto tempo: ele era coerente para quem o operava.*

> Diante da Lei está um porteiro. Um homem do campo dirige-se a este porteiro e pede para entrar na lei. Mas o porteiro diz que agora não pode permitir-lhe a

[122] ICMS-GF, p. 16.
[123] AC, Laura Campedelli, p. 175.
[124] CAMPEDELLI, Tese, p. 138.
[125] CAMPEDELLI, Tese, p. 139.
[126] AC, Laura Campedelli, p. 176.
[127] COELHO, Prefácio a Kafka, p. 87.
[128] RTV, p. 36.
[129] RTV, p. 63.
[130] CAMPEDELLI, Tese, p. 156.
[131] AC, Luiz Roberto Peroba, p. 94.
[132] AC, p. 12 e 125.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 7.2, p. 48.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> entrada. O homem do campo reflete e depois pergunta se então não pode entrar mais tarde. “É possível”, diz o porteiro, “mas agora não”.
>
> Uma vez que a porta da lei continua como sempre aberta, e o porteiro se põe de lado, o homem se inclina para olhar o interior através da porta. Quando nota isso, o porteiro ri e diz: “Se o atrai tanto, tente entrar apesar da minha proibição. Mas veja bem: eu sou poderoso. E sou apenas o último dos porteiros. De sala para sala, porém, existem porteiros cada um mais poderoso que o outro. Nem mesmo eu posso suportar a visão do terceiro”.*
>
> O homem do campo não esperava tais dificuldades: a lei deve ser acessível a todos e a qualquer hora, pensa ele; agora, no entanto, ao examinar mais de perto o porteiro, com seu casaco de pele, o grande nariz pontudo e a grande barba tártara, rala e preta, ele decide que é melhor aguardar até receber a permissão de entrada.
>
> O porteiro lhe dá um banquinho e deixa-o sentar-se ao lado da porta. Ali fica sentado dias e anos. Ele faz muitas tentativas para ser admitido, e cansa o porteiro com os seus pedidos. Muitas vezes o porteiro submete o homem a pequenos interrogatórios, pergunta-lhe a respeito da sua terra e de muitas outras coisas, mas são perguntas indiferentes, como as que costumam fazer os grandes senhores, e no final repete-lhe sempre que ainda não pode deixá-lo

A parábola não acusa ninguém em particular. Ela descreve uma posição. O porteiro é o fiscal, o contador, o advogado, o procurador, o professor e também o juiz, sempre que a coerência interna do sistema que opera o impede de ver o que esse sistema faz com quem está do lado de fora. Eu me incluí primeiro na lista, como professor que reproduzia com elegância um objeto monstruoso. A Emenda 132 fechou aquela porta e abriu outra, desenhada para que o cidadão entre: o tributo aparece na nota, o crédito é amplo, a cobrança é no destino e o ressarcimento tem prazo. A pergunta desta apostila é se os porteiros do novo sistema vão guardar a porta nova ou continuar sentados diante da antiga.

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As deformidades do sistema herdado (dossiê, 2026); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, 2ª ed., 2026, § 7.5; Kafka, alienação e deformidades da legalidade, 2014.

Texto da 1ª Edição em Construção

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 7.5, p. 51: “De sala para sala, porém, existem porteiros cada um mais poderoso que o outro.”. Ver também “A ‘lista da PGFN’” (JOTA, 18 out. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. Da FGV à Emenda 132: a reforma por quem a fez

◆

Nenhuma reforma tem um único autor, e esta tem muitos. A Emenda 132 é o resultado de diagnósticos acadêmicos, notas técnicas, negociações federativas, pareceres de relatores e do trabalho silencioso de consultores legislativos e auditores. Contar essa história não é homenagem. É método. O juiz que conhece as escolhas que o Congresso fez, e as alternativas que rejeitou, lê o texto aprovado com a precisão de quem sabe o que ele não diz.

Este capítulo reproduz a síntese que preparei a partir dos depoimentos publicados na Bíblia Amarela, a obra coletiva em que os protagonistas da reforma registraram sua visão: parlamentares, secretários de Fazenda, dirigentes municipais, representantes da indústria, auditores, engenheiros de sistemas e professores. O recorte privilegia os trechos que interessam a quem julga: o tempo longo do diagnóstico, a passagem da universidade ao Congresso, a convergência das PECs 45 e 110, a adesão dos Estados, a oportunidade política de 2023, a construção da cobrança digital, os riscos do Comitê Gestor e a advertência sobre interpretar sem reconstruir o velho sistema.

O tempo longo: quando conhecer a solução ainda não bastava

Fernando Haddad, ministro de Estado da Fazenda, abre seu prefácio com uma frase que organiza toda a retrospectiva: “Toda reforma tem seu tempo”. A frase não expressa confiança passiva no calendário. Para ele, a mudança tornou-se viável quando, para a maioria da sociedade e para a maioria dos Estados, os malefícios do sistema passaram a superar largamente as vantagens dos tratamentos favorecidos. Ainda assim, a oportunidade precisou de uma construção política que envolveu sociedade civil, Estados, Municípios, Congresso e governo federal.[133] O contexto favorável explica parte da história. A coordenação entre esses atores explica como a oportunidade foi aproveitada.*

Armando Monteiro, ex-senador e ex-presidente da Confederação Nacional da Indústria, dá densidade a essa ideia. Como deputado federal em primeiro mandato, integrou a Comissão Especial da Câmara que, em 1999, aprovou um projeto cuja estrutura conceitual já se assemelhava à reforma de 2023. A proposta não chegou sequer ao plenário.[134] Seu testemunho distingue duas insuficiências que costumam

[133]HADDAD, Prefácio nacional, In: SANTI (coord.), 2025, p. XXV: “‘Toda reforma tem seu tempo’. Essa frase certamente faz sentido para a reforma da tributação do consumo, que vem sendo discutida no Brasil há mais de 35 anos, mas só avançou recentemente com a aprovação, em 2023, da PEC 45 (convertida na Emenda Constitucional 132).”; “A aprovação da reforma tributária só foi possível porque chegamos a um ponto em que, para a maioria da sociedade brasileira, ficou claro que os malefícios do sistema tributário atual superam largamente eventuais vantagens decorrentes de benefícios fiscais ou outros tratamentos favorecidos.”; “A aprovação da reforma tributária foi possível por conta de uma construção que envolveu a sociedade civil, os Estados e Municípios, o Congresso Nacional e o governo federal. Sem essa conjunção, mesmo em um contexto histórico favorável, dificilmente a reforma tributária teria se viabilizado.”

[134]MONTEIRO, O caminho para a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 25: “Minha jornada com a reforma tributária brasileira iniciou-se efetivamente no final dos anos 90, quando, como deputado federal em primeiro mandato, integrei a Comissão Especial da Câmara que, em 1999, aprovou um projeto cuja estrutura conceitual se assemelhava muito à reforma recentemente sancionada.”; “Infelizmente, devido às contradições existentes à época, especialmente no ambiente federativo, a proposta não prosperou e sequer foi apreciada em

* Trajetória do autor (2008–2014): “Reforma Tributária de Tróia” (Migalhas, 24 abr. 2008); “Cupins Tributários, CPMFs e PECs” (Migalhas, 4 jun. 2008); “Transações perigosas e 'corrupção sistêmica'” (Migalhas, 16 out. 2008); “Imposto sobre planejamento tributário” (Migalhas, 11 set. 2009); “Contribuinte brasileiro não pode ser visto como potencial criminoso” (Consultor Jurídico, 25 abr. 2013); “A modulação, no STF, em caso de criação de tributo” (Consultor Jurídico, 10 jul. 2014).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ser confundidas: a ausência de uma solução técnica e a incapacidade de organizar apoio político para uma solução disponível. Em 1999 havia a solução; faltava o acordo. Para Monteiro, o problema federativo foi decisivo para o fracasso. Duas décadas depois, ele precisaria ser enfrentado por instrumentos concretos: a transição do IBS foi calibrada para terminar exatamente quando expiram os incentivos convalidados, e os incentivos fiscais foram convertidos em incentivos financeiros por meio do Fundo de Desenvolvimento Regional.[135]

Luiz Carlos Hauly, economista tributário, duas vezes secretário da Fazenda do Paraná e oito vezes deputado federal, recua ainda mais. Situa em 1987, quando era secretário da Fazenda do Paraná, seu primeiro contato com o IVA europeu. Eleito deputado, apresentou em 1991 a PEC 48, com um IVA nacional cobrado no destino, e iniciou uma militância parlamentar de 34 anos. Sua narrativa é a de uma convicção amadurecida pela comparação internacional: alíquota "por fora", cobrança no destino, crédito financeiro, neutralidade e arrecadação eletrônica automática deveriam substituir um sistema que ele descreve, sem eufemismo, como "manicômio fiscal".[136] Na sua trajetória está também um marco que a memória coletiva costuma esquecer: em 2018, a comissão especial da Câmara aprovou seu substitutivo à PEC 293/2004, que já reunia crédito financeiro, destino e split payment.[137]

O relato de Hauly impede atribuir a reforma a uma única linhagem de formulação. Sua atuação, depois associada à PEC 110 no Senado, compõe um percurso próprio, que converge com o projeto desenvolvido no CCiF e levado à Câmara pela PEC 45. Convergência não é identidade. O livro permite observar que a reforma aprovada reuniu contribuições de projetos, repertórios e alianças distintos. O resultado legislativo é composição, e não reprodução de um anteprojeto individual.*

Bernard Appy, secretário extraordinário da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, acrescenta a explicação econômica dos bloqueios. O Brasil adotou cedo a tributação sobre o valor adicionado, mas não incorporou as duas características que o debate internacional consolidaria depois: base ampla e tributação no destino. O setor produtivo se amoldou às distorções, e os potenciais perdedores da tributação no

plenário."

[135]MONTEIRO, O caminho para a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 26: "Mesmo tendo sido convalidados pela Lei 160, esses incentivos tinham data certa para extinção: 2033. Por isso, a transição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), que substituirá o ICMS e o ISS, completa-se exatamente quando os incentivos são extintos."; "A reforma praticamente extingue os incentivos nos moldes atuais, substituindo-os por um novo modelo através do Fundo de Desenvolvimento Regional […] essencialmente transformando incentivos fiscais em incentivos financeiros."

[136]HAULY, Uma cruzada missionária pela reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 87: "Eleito deputado federal em 1990, apresentei, já em 1991, a PEC 48, propondo a criação de um IVA nacional, cobrado no destino e com arrecadação unificada. Essa proposta marcou o início de uma longa jornada de 34 anos no Congresso Nacional em defesa de um IVA único"; "Desde o início, defendi um modelo com alíquota 'por fora', cobrança no destino, crédito financeiro, neutralidade para as empresas e arrecadação eletrônica automática no ato da liquidação da nota fiscal."; "O sistema tributário brasileiro tornou-se um verdadeiro manicômio fiscal […] um Frankenstein funcional que sufoca empresas, empregos, lucros, salários líquidos, o poder de compra da população e o crescimento econômico sustentável."

[137]HAULY, Uma cruzada missionária pela reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 88: "Em 2018, aprovamos na Comissão a PEC 293/04, que consolidou os pilares do IVA 5.0: unificação de nove tributos, crédito financeiro, cobrança no destino, alíquota 'por fora' e, sobretudo, a tecnologia do split payement [sic] (pagamento compartilhado), concebida pelo engenheiro Miguel Abuhab." No mesmo sentido, TELLES, Mário Sérgio Carraro (Superintendente de Economia da Confederação Nacional das Indústrias, CNI; Formado em Economia pela UFMG e com mestrado em Economia pelo CEDEPLAR/UFMG). A construção do posicionamento e o apoio da CNI à reforma tributária. In: SANTI (coord.), 2025, p. 98: "o substitutivo do Deputado Luiz Carlos Hauly à PEC 293/2004 foi discutido e aprovado em comissão especial na Câmara dos Deputados."

* Trajetória do autor (2014–2015): "Reformas sustentáveis devem ser desenvolvidas pelos próprios países" (Consultor Jurídico, 4 set. 2014); "Destaques da pauta do STF na semana: IPI - Importação e IRPJ" (Migalhas, 17 nov. 2014); "Destaques da pauta do STF na semana: 'novo' SAT, imunidade da ECT" (Migalhas, 24 nov. 2014); "Destaques da pauta do STF para a semana" (Migalhas, 1º dez. 2014); "Antes da pauta: Destaques em matéria tributária" (JOTA, 3 mar. 2015); "Depois da pauta: A semana tributária do STF" (JOTA, 6 mar. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

destino resistiam e exigiam compensações de elevado custo fiscal.[138] Uma estrutura ruim para o conjunto podia continuar oferecendo vantagens particulares a grupos organizados. Demonstrar ganhos agregados, portanto, não bastava. Era preciso enfrentar os custos da transição e a distribuição de receitas e de poder.

George Bezerra, mestre em Economia pela FGV-Rio, pesquisador independente e ex-economista da CNI, amplia o horizonte. Seu ensaio remete aos princípios de Adam Smith e liga a qualidade do sistema tributário à geração de empregos e à vida coletiva. Para ele, o diagnóstico existia havia décadas; o que mudou foi a criação do CCiF, em 2015, e a capacidade de atrair a colaboração espontânea de profissionais que não tinham vínculo formal com o Centro.[139]

Os registros se completam. Haddad destaca a oportunidade e a coalizão; Monteiro, a frustração federativa; Hauly, a continuidade da militância parlamentar; Appy, os incentivos que faziam a disfunção sobreviver; Bezerra, a governança que faltava. A reforma deixa de parecer uma ideia repentinamente descoberta. Ela surge como reorganização de conhecimentos acumulados e de interesses que, durante muito tempo, não haviam encontrado uma forma comum de atuação.*

Da universidade à proposta: o laboratório de uma reforma

A reforma nasceu na universidade. Na Introdução que escrevi com Nelson Machado, ambos diretores-fundadores do CCiF, situamos em 2014 o início do projeto “Nossa Reforma Tributária”, no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, e em 2015 a criação do Centro de Cidadania Fiscal, think tank dedicado às melhores práticas do IVA. Desde a primeira nota técnica, em 2016, ficou estabelecido que o sistema deveria ser simples para quem recolhe e transparente para quem paga, com a neutralidade como princípio central. E desde o início o eixo era outro, mais ambicioso: o texto final seria escrito pela sociedade.[140] Há uma divergência de datas

[138] APPY, Bernard (Secretário Extraordinário da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda). A hora e a vez da reforma tributária. In: SANTI (coord.), 2025, p. 33 a 34: “A precocidade na adoção do novo modelo de tributação teve, no entanto, seus custos, pois nos anos seguintes o debate internacional sobre a tributação do valor adicionado amadureceu, definindo algumas características importantes que não foram incorporadas no sistema brasileiro, a saber: base ampla de incidência e tributação no destino.” (p. 33); “Por um lado, o setor produtivo do Brasil foi se amoldando às distorções do sistema atual, cuja correção acaba afetando preços relativos e o retorno de investimentos já realizados.” (p. 34); “Por outro lado, a tributação no destino e o fim da fragmentação da base entre o ICMS e o ISS afetam a distribuição da receita entre os Estados e os Municípios, levando os potenciais ‘perdedores’ a resistir à mudança e a demandar medidas compensatórias de elevado custo fiscal.” (p. 34).

[139] BEZERRA, George (Mestre em Economia pela FGV-Rio; Pesquisador independente, foi economista da Confederação Nacional da Indústria, entre outras funções). Reforma tributária brasileira: uma epopeia em andamento. In: SANTI (coord.), 2025, p. 72 e 74: “Neste sentido, uma das principais qualidades de um sistema tributário é ter o menor impacto negativo possível sobre a geração de empregos” (p. 72); “Parece-me que uma das iniciativas de importância crucial para viabilizar esse tipo de reforma foi a criação do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), em São Paulo, em 2015.” (p. 74); “Mas a impressionante capacidade do Professor Eurico de atrair e acolher a colaboração espontânea de um número enorme de outros profissionais não formalmente vinculados ao CCiF, também, me parece ter sido da maior importância para o sucesso desse projeto.” (p. 74).

[140] SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Diretor-fundador do CCiF, é professor da FGV Direito SP, onde é coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais); MACHADO, Nelson (Diretor-fundador do CCiF, é consultor e professor na Escola de Economia da FGV; foi secretário dos Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda). Introdução. In: SANTI (coord.), 2025, p. XLIII, XLIV: “Em 2015, foi criado o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), think tank imparcial e independente com o propósito de buscar as melhores práticas da experiência internacional do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), presente em 170 países.” (p. XLIII); “A ideia que permeou todo o desenvolvimento do ‘Nossa Reforma Tributária’ tinha por eixo que o texto final seria escrito pela sociedade. E isso se deu após constantes negociações e incontáveis debates com toda a ordem de interlocutores.” (p. XLIII); “Desde a primeira nota técnica do nosso grupo em 2016, ficou estabelecido que o sistema deveria ser simples para quem recolhe e transparente para quem paga, ou seja, o consumidor final. A neutralidade tributária tornou-se o princípio central.” (p. XLIV).

* Trajetória do autor (2015): “Guerra Fiscal e a aplicação do princípio da proporcionalidade” (JOTA, 13 mar.); “Paradoxos da Substituição Tributária no STF e a Era da Informação” (JOTA, 18 mar.); “Ganha, mas não leva: precatórios no STF” (JOTA, 23 mar.); “1,3 mil escolas de Direito. Para quê?” (JOTA, 25 mar.); “Zelotes Vs. Calotes: entre Amor, Moral e Direito” (JOTA, 26 mar.); “Aretê e Bons Sinais de Transparência no CARF” (JOTA, 4 abr.); “Levy no Confaz: Uma nova esperança” (JOTA, 7 abr.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

que registro por honestidade: Eduardo Salusse situa o projeto “desde 2015”, e Gustavo Valverde lembra o convite para colaborar com o CCiF já em 2014.[141] As datas da Introdução são as do NEF (2014) e do CCiF (2015).

Nelson Machado traz a esse ambiente uma trajetória que ultrapassa a docência. Exsecretário dos Ministérios do Planejamento e da Fazenda, ele explica a presença, no projeto, de problemas de implementação e de financiamento público desde a primeira hora. O grupo não se limitou a imaginar uma norma elegante. Procurou construir um sistema que pudesse ser arrecadado, administrado e repartido. A complementaridade entre juristas, economistas e profissionais com experiência de governo é um dos traços mais recorrentes da memória coletiva.

José Garcez Ghirardi, formado em Direito pela FGV-SP, explica por que a universidade importou. A formação jurídica orientada à resolução de problemas concretos e o incentivo a pesquisas empíricas rigorosas marcam tanto o projeto “Nossa Reforma Tributária” quanto seus desdobramentos. Para ele, a interlocução permanente fez o foco inicial na transparência alargar-se até o conceito de cidadania fiscal. E sua conclusão é causal: o sucesso da reforma se deve, em grande parte, ao fato de seu primeiro desenho ter surgido de dentro da universidade, e não de uma agremiação política ou de um setor profissional.[142]

Gustavo Valverde, mestre em Direito pela Universidade de Columbia e pela PUC-SP, descreve a mesma passagem pelo ângulo de quem acompanhou a carreira do coordenador. A produção teórica incorporou elementos metodológicos novos, como empirismo, pesquisa de campo, estudo de casos e método socrático, enquanto a prática passou a incluir intensa interlocução com a administração fiscal dos três níveis da Federação. Valverde nomeia o custo dessa escolha: trocar a ênfase de doutrinador (lege lata) pela de formulador de direito novo (lege ferenda) significava “renunciar a espaços conquistados e receitas garantidas”. Sua experiência de contencioso explica o deslocamento. Ele viu decisões definitivas revertidas, precedentes desconsiderados e um casuísmo motivado pelas necessidades

[141] SALUSSE, Eduardo Perez (Advogado; Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP; Doutor em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP; Coordenador executivo de grupo de trabalho no NEF/FGV; Ex-Juiz do TIT, 2000-2015). Entre ensaios e a obra feita: a construção do novo sistema de tributação do consumo. In: SANTI (coord.), 2025, p. 47, refere-se ao projeto como “conduzido desde 2015 no NEF/FGV”. VALVERDE, Gustavo (Mestre em Direito, LL.M, pela Universidade de Columbia e Mestre em Direito pela PUC-SP; Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP). A trajetória. In: SANTI (coord.), 2025, p. 81, situa “nos idos de 2014” o convite para integrar o CCiF.

[142] GHIRARDI, José Garcez (Formado em Direito pela FGV-SP). A universidade importa: o papel da academia na construção da reforma tributária. In: SANTI (coord.), 2025, p. 84 a 85: “Sua visada sobre a formação jurídica, que se estrutura a partir da busca da resolução de complexos problemas concretos, bem como seu incentivo ao desenvolvimento de rigorosas pesquisas empíricas, se manifestam com clareza não só no projeto ‘Nossa Reforma Tributária’, mas também em seus desdobramentos posteriores (Centro de Cidadania Fiscal […] criado em 2015).” (p. 84); “essa interlocução permanente propiciou que o foco inicial sobre a transparência do sistema gradativamente se alargasse e ganhasse densidade resultando na formulação do conceito de cidadania fiscal que se mostrou estruturante para os debates sobre a reforma.” (p. 85); “Por isso, parece possível sugerir que o sucesso da reforma se deve, em grande parte, ao fato de que seu primeiro desenho tenha surgido de dentro da universidade, lastreado em pesquisas empíricas extensas e análises agudas, embasadas, por sua vez, em um sólido arcabouço teórico.” (p. 85). A qualificação reproduzida é a única que a obra imprime (p. 83).

* Trajetória do autor (2015): “O Leão gago e os conflitos de interesse no Carf” (JOTA, 11 abr.); “Dez sugestões institucionais para o Carf” (JOTA, 22 abr.); “Mensalão tributário ou sigilo fiscal na prática do urubu-leviatã?” (JOTA, 26 abr.); “Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial” (JOTA, 3 maio); “Guerra fiscal e falta de interesse dificultam reforma tributária” (Consultor Jurídico, 5 maio); “Transparência corporativa: tendência global na era da informação” (Consultor Jurídico, 7 maio).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

orçamentárias do Estado.[143] Diante disso, a pergunta mudou: já não bastava vencer disputas dentro do sistema; era preciso mudar o sistema que as produzia.

Valverde guarda também uma cena de fundação. Em um almoço na Tappo Trattoria, em 2014, o coordenador convidou "um ainda relutante Bernard Appy" para integrar o CCiF e reengajar-se na reforma.[144] A escolha de Appy não foi detalhe biográfico. Trouxe ao grupo o economista que, nove anos depois, seria o secretário extraordinário encarregado de conduzir a aprovação da reforma no Executivo.

Luiz Roberto Peroba, advogado em São Paulo, oferece uma cena que dá dimensão pessoal à transformação. Conheceu o coordenador nos debates sobre a PEC 233, em 2008, quando assessorava o relator Sandro Mabel na Câmara. Lembra de um sábado em que foi convidado a caminhar na pista de atletismo do Esporte Clube Pinheiros e ouviu o plano de "ajudar o Brasil". Em sua memória, a iniciativa se distingue pela construção de espaços públicos de discussão: eventos abertos, gravados, transmitidos pela internet, com escuta para todos.[145] A disposição de reunir pessoas não é adorno biográfico. É parte da infraestrutura pela qual a proposta circulou e ganhou interlocutores.

O relato de Vanessa Rahal Canado e Rodrigo Maia acrescenta um laboratório concreto. Canado, professora do Insper, diretora do CCiF até 2019 e assessora especial do Ministro da Economia entre 2019 e 2021, recorda o trabalho com a Secretaria de Fazenda de Mato Grosso, no final de 2015, para revisar o ICMS estadual. A constatação foi dura: reformar o ICMS de Mato Grosso parecia impossível e talvez inútil. Daí nasceu a ideia de criar ali o primeiro projeto-piloto de um IVA no Brasil, "o embrião da PEC 45". O método também nasceu ali: a justificação da lei artigo por artigo, inciso por inciso, para evitar um texto excessivamente detalhado.[146]

[143] VALVERDE, A trajetória, In: SANTI (coord.), 2025, p. 80: "A produção teórica de Eurico, notadamente a partir do seu ingresso na FGV/SP, incorpora elementos metodológicos novos (e.g. empirismo, pesquisa de campo, estudo de casos, método socrático), enquanto a sua práxis incorpora uma intensa e honesta interlocução com agentes públicos da administração fiscal nos três níveis da federação"; "Alterou a ênfase de sua atuação de doutrinador (lege lata) para formulador de direito novo (lege ferenda). Este passo representava renunciar a espaços conquistados e receitas garantidas."; "Observei decisões definitivas serem revertidas, precedentes serem desconsiderados, distinções arbitrárias serem adotadas, num casuísmo mal disfarçado cuja real motivação era a legítima preocupação dos tribunais com as necessidades orçamentárias do Estado." A formulação final do parágrafo, sobre a mudança da pergunta, é leitura deste artigo.

[144] VALVERDE, A trajetória, In: SANTI (coord.), 2025, p. 81: "Aqui abro um breve parêntesis para lembrar do privilégio, e feliz coincidência, de ter participado do encontro, em almoço na Tappo Trattoria nos idos de 2014, em que Eurico convidou um ainda relutante Bernard Appy para integrar o CCiF e se reengajar nos esforços de elaboração da Reforma Tributária."

[145] PEROBA, Luiz Roberto (Advogado em São Paulo). Reforma tributária do consumo não é só uma nova forma de arrecadar tributos, mas um resgate da cidadania e o fortalecimento da democracia. In: SANTI (coord.), 2025, p. 93 a 94: "Conheci o Professor Eurico de Santi no calor dos debates sobre a reforma tributária brasileira, quando a discussão ainda girava em torno da PEC 233 em 2008 e eu atuava como apoiador na Câmara dos Deputados, junto ao deputado Sandro Mabel, que era o relator do projeto." (p. 93); "Em um desses momentos, em especial, me lembro quando ele me convidou num determinado sábado para caminhar com ele na pista de atletismo do Esporte Clube Pinheiros em São Paulo. Era uma manhã comum, mas com aquele brilho no olhar, Eurico compartilhou comigo um plano ambicioso: queria ajudar o Brasil" (p. 93); "Eventos públicos, abertos, gravados, transmitidos pela internet, com espaço e escuta para todos." (p. 94).

[146] CANADO, Vanessa Rahal (Professora do Insper, foi diretora do CCiF até 2019 e assessora especial do Ministro da Economia entre 2019 e 2021); MAIA, Rodrigo (Presidente da CNF, foi presidente da Câmara dos Deputados entre 2016-2020). Uma história sobre a reforma tributária. In: SANTI (coord.), 2025, p. 143 e 146: "Após inúmeras reuniões e reflexões, a constatação foi dura, porém reveladora: reformar o ICMS do Mato Grosso parecia não apenas impossível, mas talvez até inútil. Foi então que surgiu a ideia ousada […] criar, ali mesmo, o primeiro projeto-piloto de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil. Era o embrião da PEC 45." (p. 143); "Essa construção da justificação da lei, artigo a artigo, inciso a inciso, foi uma forma de evitar que a lei ficasse excessivamente detalhada, dificultando sua interpretação." (p. 146); "Esse trabalho nos ensinou grande parte do que deveríamos perseguir na criação do IVA quando da fundação do Centro de Cidadania Fiscal

* Trajetória do autor (2015–2016): "O 'iluminado' ou 'a maldição' do lançamento por homologação" (JOTA, 17 maio 2015); "5 usos abusivos do termo 'redução de base de cálculo' e o horror da Guerra Fiscal" (JOTA, 5 jun. 2015); "Reforma do PIS/COFINS, carta de Levy e o Brasil em 2030" (JOTA, 17 ago. 2015); "Narcos Tributário e a reabilitação da federação, do voto, dos poderes e da legalidade" (JOTA, 7 out. 2015); "MP 685, Prorelit e o novo tributo sobre auto de infração" (JOTA, 8 nov. 2015); "Voz da legalidade digital no ICMS" (JOTA, 14 jan. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A complexidade do ICMS não foi examinada à distância. Apareceu na tarefa de reorganizar hipóteses, evitar repetições e justificar cada escolha.

O laboratório teve outro braço, o municipal. Alberto Macedo, auditor fiscal e assessor especial da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, ex-subsecretário da Receita Municipal e membro do Pré-Comitê Gestor do IBS, registra em primeira pessoa os debates no CCiF entre 2017 e 2019, nos quais os especialistas em ISS levaram a experiência acumulada desde 1998 com a tributação de serviços. Dali saiu a solução que se tornaria um dos pilares técnicos da reforma: vincular o crédito ao pagamento do imposto.[147] A universidade, nesse quadro, não foi uma etapa anterior e encerrada da reforma. Continuou sendo espaço de elaboração, contestação e tradução de experiências ao longo de toda a trajetória.*

A entrada no Congresso: autoria formal, articulação e interrupções

Baleia Rossi, deputado federal e presidente nacional do MDB, começa seu relato numa tarde precisa: 2 de abril de 2019. Bernard Appy e integrantes do CCiF haviam exposto a proposta aos líderes partidários na Câmara; ao final, o presidente Rodrigo Maia puxou-o pelo braço e disse: “Toca isso você”.[148] A cena condensa uma mudança de natureza institucional. Uma formulação desenvolvida fora do Parlamento passava a precisar de autoria formal, assinaturas, relatoria, agenda e negociação entre bancadas.

Rossi associa o movimento à decisão de não deixar a Câmara “a reboque da agenda do governo”, então concentrada na reforma da Previdência. Os líderes do centro e da centro-direita resolveram apresentar a reforma com base nos estudos do CCiF. Em 24 horas, seu gabinete e a liderança do MDB reuniram as 171 assinaturas necessárias.[149] A PEC 45 aparece, assim, como iniciativa parlamentar que acolheu uma proposta tecnicamente amadurecida, sem depender do Executivo. O episódio mostra que a circulação da proposta entre lideranças foi tão importante quanto sua elaboração. E Rossi registra a reação que viria do outro lado do Congresso: em junho,

(CCiF) pelo prof. Eurico.” (p. 146).

[147]MACEDO, Alberto (Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário USP; Professor de Direito Tributário do Insper, ESTB, FIPECAFI, IBDT e IBET; Auditor Fiscal e Assessor Especial da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo; Ex-Subsecretário da Receita Municipal de São Paulo; Coordenador da Câmara Técnica Permanente da ABRASF; Membro titular do Grupo de Coordenação Técnica Normativa do Pré-Comitê Gestor do IBS, entre outras funções). A necessidade da vinculação do crédito ao pagamento para o sucesso da reforma tributária do consumo. In: SANTI (coord.), 2025, p. 17: “Essas preocupações foram trazidas por nós nos debates que pudemos desenvolver no CCiF, de 2017 a 2019, com Eurico de Santi, Bernard Appy, Nelson Machado e Vanessa Canado, entre outros, a partir de nossa experiência, desde 1998, com a tributação de serviços, onde pudemos expor que a solução para tal risco seria a vinculação do crédito ao pagamento do imposto.”

[148]ROSSI, Baleia (Deputado federal e presidente nacional do MDB). A travessia para a histórica vitória da PEC 45. In: SANTI (coord.), 2025, p. 29: “Naquele início da tarde de 2 de abril de 2019, o economista Bernard Appy, junto com outros integrantes do Centro de Cidadania Fiscal (CCif), fez uma exposição para os líderes de partidos da Câmara. Ao final do encontro, o então presidente da Câmara, Rodrigo Maia, me puxou pelo braço e disse: ‘Toca isso você’.”

[149]ROSSI, A travessia para a histórica vitória da PEC 45, In: SANTI (coord.), 2025, p. 29 a 30: “A fim de que a Câmara dos Deputados não ficasse a reboque da agenda do governo, nós líderes partidários, em especial dos partidos de centro e centro-direita, decidimos que era oportuno apresentar a Reforma Tributária com base nos estudos do CCif.” (p. 29); “eu voltei para o Congresso e mobilizei o meu gabinete pessoal e o gabinete da Liderança do MDB para conseguirmos as 171 assinaturas necessárias para apresentar a PEC. Em 24 horas, atingimos o número com facilidade.” (p. 30).

* Trajetória do autor (2016): “‘URV’ TRIBUTÁRIA versus CPMF” (JOTA, 1º fev.); “Tribunal zeloso e jurisprudência analítica” (JOTA, 11 fev.); “A tributação dos planos de Stock Option” (JOTA, 13 mar.); “Novo CPC e a motivação das decisões do Carf e das DRJs” (JOTA, 20 mar.); “Planejamento tributário” (JOTA, 27 mar.); “Tributação de lucros de coligadas e controladas no exterior” (JOTA, 3 abr.); “A tributação da participação nos lucros e resultados” (JOTA, 10 abr.); “Segredo, poder e o que a Bahia tem?” (JOTA, 20 jun.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

os senadores, “um pouco enciumados”, resolveram apresentar uma reforma com a chancela do Senado.[150]

Rodrigo Maia, presidente da CNF e presidente da Câmara no período, oferece no capítulo escrito com Vanessa Canado a visão complementar. Em 2017, Appy o procurou para incluir o IVA na pauta da Câmara, e ele criou um grupo de trabalho com Appy, Marcos Lisboa, Vanessa Canado e Isaias Coelho. No fim de 2018, uma primeira versão foi apensada à PEC 293-A, de Hauly, mas não avançou no final da legislatura. Maia pediu então a Appy e a Canado uma atualização do texto, encorajou Baleia Rossi a apresentá-lo, e a PEC 45 foi protocolada em 3 de abril de 2019. Em seguida, convidou Aguinaldo Ribeiro para a relatoria.[151] O conhecimento técnico precisava encontrar agentes capazes de organizar o procedimento e sustentar a pauta. Não por acaso, nas páginas iniciais do livro, atribuo a Maia o gesto que tirou a reforma do campo das ideias: “um insight político completamente fora da pauta do Congresso Nacional”.[152]

O mesmo capítulo traz uma escolha estratégica decisiva, que explica muito do que se discutiria depois: a PEC 45 optou por garantir os princípios gerais do IVA, sem exceções. Os autores sabiam que as exceções viriam; como não controlavam a gestão, a administração e o contencioso, restava evitar problemas no desenho do imposto.[153] O desenho limpo não era ingenuidade. Era estratégia de negociação: quem começa sem exceções negocia a partir da regra.

O capítulo contém, ainda, uma autocrítica rara. Maia atribui a interrupção do avanço não só à pandemia e à resistência do ministro da Economia, mas a um erro próprio: não ter permitido que a reforma do PIS/Cofins seguisse seu curso independente.*[154] Esse reconhecimento afasta o relato de uma simples distribuição de méritos e culpas. A estratégia de manter a abrangência da reforma pode, na avaliação retrospectiva de

[150]ROSSI, A travessia para a histórica vitória da PEC 45, In: SANTI (coord.), 2025, p. 30: “Em junho, o Senado percebeu que a Câmara havia conseguido colocar uma agenda positiva no País com a PEC 45/2019. Os senadores, entretanto, ficaram um pouco enciumados. Por isso, resolveram apresentar uma Reforma Tributária com a chancela pelo Senado.”

[151]CANADO; MAIA, Uma história sobre a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 146 a 148: “Em 2017, fui contatado pelo CCIF, através do economista Bernard Appy, que propôs a inclusão do debate sobre a reforma tributária do IVA na pauta da Câmara. Imediatamente, incorporei o tema, criando um grupo de trabalho com Appy, Marcos Lisboa, Vanessa Canado e Isaías Coelho.” (p. 146); “no final de 2018, o deputado Hauly trouxe à tona um projeto antigo de reforma da tributação do consumo que estava paralisado. Em reunião com Appy e Vanessa propus a elaboração de uma proposta abrangente de reforma dos impostos sobre consumo, que foi apresentada, mas não avançou na ocasião. Estávamos no final da legislatura” (p. 147); “Pedi (Rodrigo) ao Appy e à Vanessa uma atualização da proposta. Assim que recebi o texto, conversei com o deputado Baleia Rossi e o encorajei a apresentar a reforma. No dia 3 de abril de 2019, coincidindo com o aniversário de Vanessa, a PEC 45 foi oficialmente apresentada.” (p. 147); “Com a PEC 45 apresentada, formamos uma comissão especial e convidei (Rodrigo) o deputado Aguinaldo Ribeiro para relatar a emenda.” (p. 148). Os dois relatos se completam: a exposição aos líderes ocorreu em 2 de abril (Rossi, p. 29), e a apresentação formal, no dia seguinte.

[152]SANTI, Introdução obrigatória para o Leitor, In: SANTI (coord.), 2025, p. XII: “Rodrigo Maia foi o verdadeiro idealizador da Reforma Tributária, mediante um gesto inexplicável, um insight político completamente fora da pauta do Congresso Nacional.”

[153]CANADO; MAIA, Uma história sobre a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 147: “A opção da PEC 45 foi garantir os princípios gerais do IVA, sem exceções. Sabíamos que as exceções viriam, mas como não detínhamos relevante capacidade sobre o desenho da gestão, da administração e do contencioso, restava-nos evitar problemas de desenho do imposto.”

[154]CANADO; MAIA, Uma história sobre a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 148: “Contudo, a pandemia, a resistência do ministro, e um erro de avaliação meu em não permitir que a reforma do PIS/Cofins seguisse seu curso independente, resultaram na suspensão da reforma do IVA para o ano seguinte.”

* Trajetória do autor (2016): “A ‘URV’ tributária e o fim da guerra fiscal do ICMS” (JOTA, 10 jul.); “Macrovisão do crédito tributário: DRO, CORAT e a nova norma-antielisiva da MP 685” (JOTA, 1º ago.); “O voto de qualidade em números” (JOTA, 12 ago.); “Parceria inédita entre JOTA e NEF/FGV DIREITO SP resulta em livro” (JOTA, 14 ago.); “Lançamento do livro - Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF” (JOTA, 21 set.); “ICMS - Cidadão (SINTA 4.0): Simples, isonômico, neutro, transparente e arrecadador” (JOTA, 23 set.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

um de seus condutores, ter reduzido as chances de um avanço parcial naquele momento.

As memórias sobre o Executivo daquele período convergem mais do que parece. Rossi registra um apoio inicial: Paulo Guedes convidou Vanessa Canado para assessorá-lo e explicar a mudança dentro e fora do governo. Mas registra também que, no segundo biênio, Guedes apoiou o engavetamento da PEC 45 por Arthur Lira, por receio da força dos Estados.[155] Maia fala da resistência do ministro. Fonteyne, de um Executivo pouco entusiasmado, mais atento ao imposto de renda.[156] Luiz Claudio Gomes, do ponto de vista estadual, é o mais contundente: Guedes "tinha tudo" e, em vez de liderar, viu na proposta uma tentativa dos Estados de "esfolar" a União e deixou-a morrer.[157] Haddad, candidato em 2018 que incluiu a proposta do CCiF em seu programa, resume o período em uma frase: o candidato eleito "não deu a menor atenção ao tema".[158] Os testemunhos registram interlocuções diferentes, em momentos distintos, dentro de um governo que reunia posições diversas. A presença de Canado na equipe econômica foi canal de aproximação, sem implicar adesão do governo ao projeto.

Alexis Fonteyne, empresário, engenheiro mecânico, deputado federal por São Paulo de 2019 a 2023 e membro da Comissão Mista que analisou as PECs 45 e 110, representa outra ponte entre conhecimento e decisão. Antes do mandato, era operador do sistema: apurava e recolhia tributos, e como consumidor era um dos incontáveis "pagadores de impostos". No Parlamento, reconheceu que os conceitos de um sistema tributário não são naturais aos parlamentares e que o trabalho da academia foi decisivo.[159] Ele guarda uma data simbólica: a primeira audiência pública da Comissão Mista, com Rita de la Feria, no dia em que começava o lockdown da pandemia. E guarda a outra face do período: com a eleição de Arthur Lira, a reforma

[155]ROSSI, A travessia para a histórica vitória da PEC 45, In: SANTI (coord.), 2025, p. 30 a 31: "Em princípio, tivemos apoio do governo à proposta. Paulo Guedes convidou Vanessa Canado, integrante do CCif e advogada tributarista, para ser assessora especial no Ministério da Economia e ajudar a explicar dentro e fora do governo como funcionaria a mudança dos impostos sobre consumo." (p. 30); "No segundo biênio do governo Bolsonaro, já como presidente da Câmara, Lira acabou engavetando a PEC 45/2019 por razões políticas menores. Acabou contando com o apoio do ministro Paulo Guedes, que ficou com receio da força dos governos estaduais na discussão sobre o tema." (p. 31).

[156]FONTEYNE, Visões e perspectivas do processo histórico da reforma tributária do Brasil, In: SANTI (coord.), 2025, p. 22: "O Executivo não se mostrava muito empolgado com a reforma, estava mais de olho na reforma do imposto de renda, somado com a perda de tempo causada pela pandemia, a reforma ficou para a nova presidência da Câmara."

[157]GOMES, Luiz Claudio Fernandes Lourenço (Secretário de Estado da Fazenda de Minas Gerais). O papel do Comsefaz na reforma tributária. In: SANTI (coord.), 2025, p. 90: "Durante o primeiro ciclo de debates, ainda no governo Bolsonaro, o então ministro Paulo Guedes perdeu uma grande oportunidade. Ele tinha tudo: os textos das PECs 45/2019 e 110/2019, maioria no Congresso, apoio dos Estados e da sociedade civil organizada."; "No entanto, enxergou a proposta como uma tentativa dos Estados de 'esfolar' a União e, em vez de liderar, deixou ela morrer."

[158]HADDAD, Prefácio nacional, In: SANTI (coord.), 2025, p. XXVI: "Já em 2018, os diretores do CCiF apresentaram a proposta de reforma para os candidatos que concorreram à eleição presidencial daquele ano, sendo eu um desses candidatos. Por entender a importância do tema, incluí a proposta de reforma em meu programa de governo, o que também foi feito por outros candidatos, como Geraldo Alckmin. O candidato eleito em 2018, no entanto, não deu a menor atenção ao tema."

[159]FONTEYNE, Visões e perspectivas do processo histórico da reforma tributária do Brasil, In: SANTI (coord.), 2025, p. 19 e 21: "Antes de ingressar na vida pública em 2018, minha experiência como empresário me colocou na posição de operador do sistema tributário, sendo responsável pela apuração e recolhimento de tributos. Como cidadão, eu também era um consumidor, um dos incontáveis 'Pagadores de Impostos'." (p. 19); "O conhecimento dos conceitos de um sistema tributário não é natural aos parlamentares, alguns, como eu, tinham mais noção, mas não a profundidade necessária, o trabalho da academia neste momento se fazia muito importante." (p. 21).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

"desandou", e a comissão foi dissolvida após a leitura do relatório, em maio de 2021.[160] A consistência técnica mantinha viva a proposta, mas não assegurava sua inclusão na agenda. A continuidade dependeu de pessoas e instituições que preservaram o projeto quando a votação deixou de parecer próxima.

PEC 45 e PEC 110: caminhos diferentes para uma convergência

A memória da reforma costuma concentrar-se na PEC 45, que chegou à Emenda Constitucional 132. Os depoimentos mostram, porém, que a PEC 110 teve papel relevante, sobretudo quando a tramitação na Câmara perdeu força. Hauly, mesmo fora do Congresso entre 2019 e 2022, atuou por ela no Senado.[161] Miguel Abuhab cita os senadores Eduardo Braga, Roberto Rocha e Davi Alcolumbre, este último por ter adotado a PEC 110 quando Hauly ficou sem mandato, e o deputado Aguinaldo Ribeiro entre os responsáveis pela aproximação das propostas.[162] São participações relatadas por terceiros. Não há, no recorte examinado, depoimento próprio desses senadores.

Mário Sérgio Carraro Telles, superintendente de Economia da CNI, descreve essa convergência com precisão. A entidade, que por anos defendera genericamente uma reforma, passou a apoiar a PEC 110 a partir do primeiro substitutivo de Roberto Rocha, que resolveu o problema do Imposto Seletivo e previu um IVA dual, forma de superar a resistência da União em compartilhar um único IVA com os entes subnacionais.[163] A mudança de posição da CNI não foi decisão política externa ao texto. Dependeu de alterações em seu conteúdo.*

A dualidade, aliás, tem mais de um pai na memória coletiva. Telles a associa ao substitutivo de Rocha. Décio Padilha a atribui ao fórum permanente entre a Receita Federal e o Comsefaz, que só se encerrou com a fórmula do IVA dual aceita pela Receita e pelos Estados. Reginaldo Lopes a apresenta como a saída que o Grupo de Trabalho da Câmara encontrou, em 2023, para ganhar o apoio dos grandes

[160]FONTEYNE, Visões e perspectivas do processo histórico da reforma tributária do Brasil, In: SANTI (coord.), 2025, p. 22: "A primeira audiência pública, não me esqueço até hoje, foi com a referência em Imposto sobre Valor Adicionado, a professora Rita de la Feria, dando uma aula de realidade e lucidez sobre a reforma do sistema tributário IVA. Iniciava também, naquele dia, o lockdown da pandemia COVID-19."; "Com a eleição de Arthur Lira, a reforma desandou, mesmo com a leitura do relatório da comissão especial em 12 de maio de 2021, Arthur Lira dissolve a Comissão Especial, impedindo a votação do texto."

[161]HAULY, Uma cruzada missionária pela reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 88: "Mesmo fora do Congresso entre 2019 e 2022, atuei ativamente pela aprovação da PEC 110, no Senado, enquanto a PEC 45 tramitava na Câmara."

[162]ABUHAB, Miguel (Engenheiro mecânico formado pelo ITA; fundou a Datasul e a Neogrid; reconhecido como o "pai" do Split Payment, conforme a qualificação da obra). Parecia impensável, parecerá indispensável!. In: SANTI (coord.), 2025, p. 105: "O deputado Aguinaldo Ribeiro e o senador Eduardo Braga foram fundamentais na fusão das PECs da Câmara e do Senado, bem como o senador Roberto Rocha de quem também me tornei amigo, sem esquecer o senador Davi Alcolumbre que adotou a PEC 110 no Senado quando o Hauly ficou sem mandato."

[163]TELLES, A construção do posicionamento e o apoio da CNI à reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 97 a 98: "Embora por anos a CNI sempre tenha defendido a realização de uma reforma tributária, até então não havia se posicionado fortemente a favor de uma proposta específica, como o fez com a PEC 45 e a PEC 110 (neste caso a partir do primeiro substitutivo do Senador Roberto Rocha), ambas de 2019." (p. 97); "Entretanto, esse obstáculo foi superado no primeiro substitutivo à PEC 110 apresentado pelo Senador Roberto Rocha, que resolveu o problema do imposto seletivo. Além disso, foi prevista a criação de um IVA Dual, uma forma de superar a resistência da União a compartilhar um único IVA com os governos regionais." (p. 98).

* Trajetória do autor (2016–2017): "Indicador de compliance corporativo" (JOTA, 10 out. 2016); "SIMPLES-JUSTO/GAJ: Princípios e diretivas para um novo modelo" (JOTA, 24 out. 2016); "Por que construir um índice de compliance corporativo?" (JOTA, 3 nov. 2016); "Reforma do ICMS no Mato Grosso: paradigma da legalidade nacional" (JOTA, 6 nov. 2016); "Novo ICMS do Mato Grosso: a simplicidade é a maior das sofisticações" (JOTA, 21 nov. 2016); "Reforma da Tributação de Bens e Serviços" (JOTA, 21 ago. 2017).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Municípios.[164] As três versões não se excluem. Mostram que uma solução institucional amadurece em várias arenas antes de se fixar no texto.

Telles recorda ter comparado, numa audiência pública no Senado, as duas propostas a carros com carrocerias diferentes montados sobre a mesma plataforma. A imagem buscava reduzir a disputa de protagonismo entre Câmara e Senado e deslocar a atenção para a proximidade dos fundamentos. O relator Roberto Rocha passou a usá-la com frequência.[165] Não se tratava de negar diferenças, mas de construir uma linguagem que permitisse negociá-las. A Comissão Mista, presidida por Roberto Rocha e relatada por Aguinaldo Ribeiro, correspondeu a essa busca de convergência institucional.[166]

A dissolução da Comissão Mista, no primeiro semestre de 2021, e a estagnação da PEC 45 ampliaram o papel da proposta em tramitação no Senado. Telles descreve reuniões da indústria com o ministro da Economia e sua equipe, manifestações públicas e um manifesto que reuniu o Comsefaz, as entidades dos fiscos e organizações da sociedade civil, com participação da CNI. O calendário eleitoral de 2022 interrompeu novamente a votação.[167] O episódio demonstra que uma proposta pode exercer influência histórica mesmo sem ser o veículo que chega à promulgação: conserva a agenda, incorpora soluções e modifica os termos do acordo futuro.*

A palavra “fusão”, usada por Hauly e por Abuhab, deve ser lida em sentido político e intelectual.[168] A síntese aprovada reuniu soluções desenvolvidas em trajetórias distintas, mas não houve fusão formal das propostas em 2022: a PEC 45 foi o veículo que, em 2023, incorporou pontos da PEC 110. Baleia Rossi registra justamente esse momento: o apoio de Rodrigo Pacheco, ligado à sua reeleição na presidência do

[164]PADILHA, Décio (Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual de Pernambuco e Auditor Fiscal de Carreira da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco; foi Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco por duas vezes, bem como Secretário de Administração do Estado de Pernambuco). Comitê da Reforma Tributária do COMSEFAZ. In: SANTI (coord.), 2025, p. 45: “com a participação de auditores da Receita Federal no debate, consubstanciada pela implementação de grupos técnicos da Receita Federal e do COMSEFAZ, num fórum permanente de debate que só se encerrou a partir da formulação da proposta com a anuência da Receita e dos Estados, por meio da criação do IVA dual”. LOPES, Reginaldo (Economista e deputado federal; foi presidente do Grupo de Trabalho que coordenou a aprovação da PEC 132 [sic] e relator do PLP 68 da regulamentação da reforma tributária). Reforma tributária: os caminhos da conquista de um sistema moderno, simples e justo. In: SANTI (coord.), 2025, p. 124: “Os grandes municípios eram outro ponto de resistência. A saída que nosso GT encontrou foi propor um Imposto de Valor Agregado (IVA) dual, um nacional e outro de Estados e municípios. Foi a solução negociada para ganhar o apoio de todos os entes federados.” A proposta tramitou como PEC 45/2019 e converteu-se na EC 132/2023.

[165]TELLES, A construção do posicionamento e o apoio da CNI à reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 99: “Em uma tentativa de ajudar na superação desse último ponto, expus numa audiência pública no Senado a mensagem de que as duas PECs eram como carros com carrocerias diferentes montados sobre a mesma plataforma.”; “Embora a contribuição possa não ter tido peso no acordo que se alcançou entre as duas casas, o fato é que a comparação passou a ser frequentemente usada pelo relator da PEC 110, Senador Roberto Rocha.”

[166]HADDAD, Prefácio nacional, In: SANTI (coord.), 2025, p. XXVII, refere-se à comissão mista “presidida pelo Senador Roberto Rocha e que tinha como relator o Deputado Aguinaldo Ribeiro”. No mesmo sentido, TELLES, op. cit., p. 99, que grafa o nome do relator como “Riberto” [sic].

[167]TELLES, A construção do posicionamento e o apoio da CNI à reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 99 a 100: “Porém, logo após a leitura do relatório, no primeiro semestre de 2021, a Comissão Mista foi dissolvida e a tramitação da PEC 45 estagnou.” (p. 99); “Na tentativa de impulsionar a reforma, a CNI, em conjunto com as associações setoriais da indústria reunidas na Coalizão Indústria, teve reuniões com o Ministro da Economia e, em seguida, uma série de reuniões com a equipe do Ministério.” (p. 100); “Entretanto, apesar dos esforços, não foi possível aprovar a PEC 110 até meados de 2022, quando o início do calendário eleitoral paralisou as discussões no Senado.” (p. 100).

[168]HAULY, Uma cruzada missionária pela reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 88: “Ambas foram fundidas em 2022, culminando na aprovação da PEC 132/2023 [sic] e, posteriormente, na Lei Complementar 214/2025.” A emenda promulgada é a EC 132/2023, resultante da PEC 45/2019. ABUHAB, op. cit., p. 105, fala igualmente em “fusão das PECs da Câmara e do Senado”.

* Trajetória do autor (2017–2018): “Tributação na Era Digital: mudanças na legislação do ISS” (JOTA, 26 set. 2017); “Estados disciplinam ICMS em operações com bens digitais” (Consultor Jurídico, 11 out. 2017); “Observatório do TIT: Analisando a jurisprudência” (JOTA, 27 nov. 2017); “Observatório do TIT: A guerra fiscal de ICMS” (JOTA, 12 dez. 2017); “Indicador de Compliance Corporativo” (JOTA, 13 dez. 2017); “Streaming, publicidade digital e ISS” (JOTA, 22 jan. 2018); “Será o fim da substituição tributária?” (JOTA, 6 mar. 2018).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Senado, foi fundamental para alinhavar a imersão de pontos da PEC 110 no texto.[169] Para a história aqui reconstruída, o decisivo é a circulação de ideias e o amadurecimento de uma plataforma comum. A dualidade do IVA, os mecanismos de cobrança e o desenvolvimento regional passaram por essa circulação antes de integrar a arquitetura final.

A convergência também redistribuiu protagonismos. Em alguns momentos a Câmara ofereceu a principal oportunidade; em outros, o Senado manteve a discussão viva. A reforma não avançou por uma linha contínua de comando. Sua resiliência decorreu da existência de diferentes arenas e grupos capazes de manter o debate. Quando uma via se fechava, o trabalho acumulado sobrevivia em outra.

Os Estados: de potenciais obstáculos a formuladores do acordo

Os Estados entraram como obstáculo e saíram como autores. Décio Padilha, auditor fiscal de carreira de Pernambuco, duas vezes secretário da Fazenda e ex-secretário de Administração do Estado, foi designado pelo Comsefaz para coordenar o Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, composto por treze secretários de todas as regiões. O desafio era vencer o clima de guerra fiscal, "arestas e desconfianças de parte a parte", com diálogo, transparência e espírito público.[170] A dificuldade não era apenas chegar a um diagnóstico. Era converter administrações acostumadas à competição fiscal em participantes de uma proposta compartilhada.*

Uma cena do depoimento de Padilha tornou-se emblemática. Numa das primeiras reuniões do Comitê, no meio da exposição, o coordenador do CCiF tirou o sapatênis de um dos pés e o ergueu para a plateia. O calçado, produzido em São Paulo e vendido num Estado do Nordeste, permitia acompanhar a incidência na origem e no destino, a variação de alíquotas, a regressividade e seu impacto sobre os mais pobres.[171] O valor histórico do episódio está em sua função pedagógica. Um problema espalhado por milhares de normas tornou-se experiência inteligível, capaz de interromper a rotina de autoridades absorvidas por urgências e de abrir espaço a uma discussão comum.

George Santoro, secretário executivo no Ministério dos Transportes, advogado, mestre em Contabilidade e Administração, ex-secretário de Fazenda de Alagoas e de

[169]ROSSI, A travessia para a histórica vitória da PEC 45, In: SANTI (coord.), 2025, p. 32: "Da mesma forma que Arthur Lira, o senador Rodrigo Pacheco resolveu concorrer à reeleição da Presidência do Senado. Nas conversas com o MDB, o apoio dele à PEC 45 também pesou e foi fundamental para que alinhavássemos os detalhes finais da imersão de pontos da PEC 110."

[170]PADILHA, Comitê da Reforma Tributária do COMSEFAZ, In: SANTI (coord.), 2025, p. 43 a 44: "Naquele contexto, estando à frente da Secretaria da Fazenda de Pernambuco, fui designado pelo Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda [...] COMSEFAZ [...] para assumir a Coordenação do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, que tinha como objetivo elaborar uma proposta que alterasse o Sistema Tributário vigente" (p. 43); "O Grupo de Trabalho, denominado Comitê da Reforma Tributária do COMSEFAZ, era composto por treze secretários de Fazenda, representando todas as regiões do país." (p. 43); "Foi um dos pontos mais desafiadores da Reforma, pois vínhamos no clima de Guerra Fiscal, arestas e desconfianças de parte a parte, e apenas muito diálogo, transparência e espírito público dos governos estaduais puderam vencer tais obstáculos." (p. 44).

[171]PADILHA, Comitê da Reforma Tributária do COMSEFAZ, In: SANTI (coord.), 2025, p. 43 a 44: "No meio de sua fala, Eurico surpreendeu a todos arrancando o sapato de um dos seus pés. Naquele momento, expressões que oscilaram do fascínio ao horror se sucederam na plateia, ao ver o professor doutor, tão distinto e elegantemente trajado, agora descalço, erguendo alegremente para o alto o sapatênis que até então trajava." (p. 43); "No exemplo, o sapatênis de Eurico era um produto produzido em São Paulo e vendido num Estado do Nordeste. Através dele, era fácil detectar a disfuncionalidade tributária do Sistema Nacional com a incidência do imposto sobre o consumo na origem e no destino, a variação de alíquotas nas relações tributárias, a tributação regressiva e seu impacto social sobre as camadas menos favorecidas." (p. 44).

* Trajetória do autor (2018): "Núcleo de Estudos Fiscais da FGV discute tributação digital" (Consultor Jurídico, 13 abr.); "Núcleo de Estudos Fiscais da FGV discute tributação do novo IBS" (Consultor Jurídico, 16 abr.); "Quais impostos devem incidir na indústria 4.0?" (Consultor Jurídico, 24 abr.); "Lei de Conformidade bota SP na era do fisco responsivo" (Consultor Jurídico, 4 maio); "Neurobusiness, neuroarquitetura e tributação" (Consultor Jurídico, 21 maio); "LINDB e a segurança jurídica para o contencioso do ágio" (Consultor Jurídico, 30 maio).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Receita do Rio de Janeiro, situa a preparação estadual num período anterior. A missão de estudos ao Canadá, em 2010, foi para ele "a grande semente" dos grupos técnicos do Confaz. O Convênio 70/2014 já abrigava o destino, um fundo de compensação de perdas e um fundo de desenvolvimento regional.[172] Os Estados não chegaram ao diálogo com o CCiF como página em branco. Traziam estudos, experiências comparadas e tentativas próprias de acomodação. Santoro registra também o gesto de aproximação: os secretários convidaram os líderes do CCiF a apresentar a proposta em Fortaleza, e daí nasceu um canal de diálogo contínuo.[173]

Fortaleza aparece, assim, em histórias que se cruzam, e convém não fundi-las. Padilha descreve uma reunião do Comitê de treze secretários. Fernanda Pacobahyba descreve o encontro dos secretários do Norte e do Nordeste, no início de 2019, anterior à entrada do tema no Comsefaz: para ela, Fortaleza foi a cidade que testemunhou o nascimento de uma conversa viável sobre a reforma do ICMS, "a partir das mãos de nordestinos e nortistas". Depois dessa reunião houve quórum para levar o tema ao Comsefaz, que passou a compreender que participar seria mais inteligente do que rechaçar.[174] Os relatos não disputam a propriedade de um episódio. Mostram as diferentes funções que Fortaleza cumpriu na formação da coalizão.*

Rafael Tajra Fonteles, governador do Piauí, presidente do Comsefaz entre 2019 e 2022 e secretário da Fazenda do Piauí entre 2015 e 2022, destaca a institucionalização dos Estados. Em janeiro de 2019 o Comsefaz ganhou personalidade jurídica, e ele assumiu a presidência.[175] Fonteles admite o passado sem rodeios: nas propostas anteriores, os Estados "acabavam por inviabilizar as iniciativas". A novidade foi o consenso histórico dos 27 secretários, materializado na Emenda de Comissão 192/2019, que trouxe o IBS personalizado, depois chamado de cashback, e sobretudo o Fundo de Desenvolvimento Regional.[176] Para Fonteles, o

[172]SANTORO, George (Secretário Executivo no Ministério dos Transportes, advogado, mestre em Contabilidade e Administração, foi secretário de Fazenda de Alagoas e de Receita do Rio de Janeiro). A participação do Comsefaz na formulação técnica e política da reforma tributária aprovada em 2024 [sic] no Brasil. In: SANTI (coord.), 2025, p. 75 a 76: "Tive a oportunidade de participar desta viagem que a meu ver foi a grande semente no âmbito dos grupos técnicos do CONFAZ [...] e o estopim de diversos estudos e discussões técnicas" (p. 75); "Entretando [sic] havia ali diversos princípios que foram abarcados na reforma tributária recentemente aprovada. O princípio da tributação no destino, a criação de um fundo de compensação por perdas de arrecadação e de um fundo de desenvolvimento regional." (p. 76). A EC 132 foi promulgada em dezembro de 2023.

[173]SANTORO, op. cit., p. 77: "Assim, num gesto de aproximação solicitamos que os líderes da proposta desenvolvida pelo CCIF apresentassem sua proposta em reunião a ser realizada em Fortaleza. Estabeleceu-se um canal de diálogo contínuo e produtivo entre o Comsefaz e o CCIF/FGV".

[174]PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo (Secretária de Fazenda do Estado do Ceará, 2019-2022; Presidente do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação; Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP). Reforma tributária na primeira pessoa. In: SANTI (coord.), 2025, p. 55: "Da minha perspectiva, acredito que Fortaleza foi a cidade que testemunhou o nascimento da uma [sic] conversa viável sobre reforma tributária no âmbito do ICMS, a partir das mãos de nordestinos e nortistas."; "Depois desta reunião, houve quórum suficiente para levar o tema ao Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ), o qual foi palco de intensos debates e passou a compreender que fazer parte do processo seria mais inteligente do que simplesmente rechaçá-lo." O livro não afirma que o encontro descrito por Padilha (p. 43) e o descrito por Pacobahyba sejam o mesmo.

[175]FONTELES, Rafael Tajra (Governador do Estado do Piauí; Ex-Presidente do Comsefaz, 2019-2022; Ex-Secretário de Estado da Fazenda do Piauí, 2015-2022). Os Estados na reforma tributária do consumo. In: SANTI (coord.), 2025, p. 117: "Em janeiro de 2019 fundávamos efetivamente o Comsefaz, que passou a ter personalidade jurídica, e assumi a presidência, sucedendo a André Horta, então secretário do Rio Grande do Norte, que passou a ocupar a direção institucional da nossa entidade."

[176]FONTELES, Os Estados na reforma tributária do consumo, In: SANTI (coord.), 2025, p. 118 a 119: "Em cada um desses projetos se tentou conciliar os interesses regionais sem sucesso e os estados acabavam por inviabilizar as iniciativas. Esses esforços, entretanto, não são em vão." (p. 118); "Essa conjunção de fatores

* Trajetória do autor (2018–2020): "Sete diretivas para uma reforma de qualidade do sistema tributário em 2019" (JOTA, 31 jul. 2018); "A Emenda 7/2018 e a reforma da tributação sobre o consumo" (Consultor Jurídico, 16 out. 2018); "Cinco aspectos do pró-conformidade" (JOTA, 12 dez. 2018); "7 mitos sobre o IVA" (JOTA, 4 mar. 2019); "A lei complementar do IBS em pauta" (JOTA, 26 jun. 2019); "a nova Receita Federal no século XXI" (Consultor Jurídico, 2 ago. 2019); "Sete razões para o apoio dos municípios ao IBS/PEC45" (JOTA, 30 mar. 2020).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

destino corrige uma assimetria profunda. A tributação na origem transferia a renda da população consumidora dos Estados menos desenvolvidos para os Estados produtores mais ricos, “uma das mais injustas ferramentas de promoção de desigualdades”.[177] A supressão dos incentivos de ICMS, por sua vez, expunha a ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional. O fundo, nessa leitura, não foi concessão para comprar votos. Foi resposta a uma necessidade que a própria mudança de modelo tornou evidente. Padilha confirma a origem: cashback e fundo regional surgiram da escuta dos governadores.[178]

Luiz Claudio Gomes, secretário de Estado da Fazenda de Minas Gerais, que acompanha a reforma desde 2016, primeiro na Fazenda fluminense, acrescenta a erosão das bases estaduais, visível nas “blue chips” do ICMS: combustíveis, eletricidade e telecomunicações. Sua frase resume a dificuldade inicial: “todos querem a reforma tributária… a sua reforma tributária”. Para os Estados, isso significava reformar o ICMS; para os Municípios, manter o ISS.[179] A concordância genérica escondia preferências incompatíveis. O trabalho do Comsefaz consistiu em transformar a defesa abstrata da reforma em compromisso com uma proposta determinada.

Gomes reivindica para si um papel na retomada: com a mudança de governo em 2022 e 2023, quando a reforma “parecia morta”, propôs a Nelson Machado, a mim e a Bernard Appy um novo impulso com o apoio do Comsefaz; em meados de 2023, 65 lideranças assinaram um manifesto em defesa da reforma.[180] Ele lembra também técnicos menos visíveis, como Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, Ricardo Oliveira e Leonardo Gafré, “escribas essenciais da Reforma”, e a proposta, feita ao presidente do Comsefaz, de criar um “pré-Comitê Gestor” com Estados e Municípios.[181] A lembrança amplia a escala da autoria. Projetos dessa complexidade

oportunizou ao nosso Comsefaz um histórico consenso dos 27 secretários de estado da Fazenda em torno de uma reforma tributária, materializado na Emenda da Comissão n.º 192/19, que conferiu aos estados o status de ator construtivo deste tão relevante debate das finanças nacionais.” (p. 119); “A EMC 192/19 dos estados trazia inúmeras pautas que depois foram incorporadas na proposta de emenda constitucional aprovada, como o IBS personalizado, que viria a ser tratado como cashback, ao longo das discussões mas, principalmente, o Fundo de Desenvolvimento Regional.” (p. 119).

[177]FONTELES, Os Estados na reforma tributária do consumo, In: SANTI (coord.), 2025, p. 118: “O sistema tributário do país ganhava uma das mais injustas ferramentas de promoção de desigualdades, uma vez que essa configuração fez com que, por meio de uma anomalia arrecadatória, a renda da população de estados menos desenvolvidos, que têm perfil consumidor e que são destino nas operações interestaduais, fosse transferida aos estados mais desenvolvidos.”

[178]PADILHA, Comitê da Reforma Tributária do COMSEFAZ, In: SANTI (coord.), 2025, p. 45: “após escuta dos governadores, surgiram sugestões como cashback, para reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo, por meio de devolução de parte do imposto para os mais necessitados e a criação do fundo de desenvolvimento regional, ferramenta que corrigia a guerra fiscal”.

[179]GOMES, O papel do Comsefaz na reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 89 a 90: “Acompanho a reforma tributária do consumo desde 2016 como Secretário da SEFAZ do Rio de Janeiro ou da SEF de Minas Gerais.” (p. 89); “A reforma tributária sobre bens e serviços representava, para os Estados, uma oportunidade de mudança diante da contínua erosão da base tributária [...] algo claramente perceptível, por exemplo, nas nossas ‘blue chips’: combustíveis, eletricidade e telecomunicações.” (p. 89); “No entanto, prevalecia a velha máxima: ‘todos querem a reforma tributária… a sua reforma tributária’. Para os Estados, isso significava reformar o ICMS; para os Municípios, manter o ISS.” (p. 90).

[180]GOMES, O papel do Comsefaz na reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 91: “Com a mudança de governo em 2022/2023, a reforma parecia morta. Propus então ao Dr. Nelson, ao Prof. Eurico e ao Bernard Appy um novo impulso, agora com o apoio do COMSEFAZ.”; “Em meados de 2023, foi publicado um manifesto em defesa da reforma tributária do consumo, assinado por 65 lideranças da economia, do setor produtivo, dos Estados e da sociedade civil.”

[181]GOMES, O papel do Comsefaz na reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 90 a 91: “Adicionalmente, não poderia deixar de falar da participação do Ricardo Oliveira de Minas Gerias [sic] e o Leonardo Gafré do Rio

* Trajetória do autor (2022–2025): “Infrações no século XXI” (Migalhas, 19 jul. 2022); “IPTU progressivo ou abusivo?” (JOTA, 4 nov. 2022); “Observatório da reforma tributária: produtividade, investimento e ambiente de negócios” (Consultor Jurídico, 17 ago. 2024); “‘Nossa reforma tributária’” (Portal da Reforma Tributária, 8 nov. 2024); “Nossa reforma tributária” (JOTA, 5 dez. 2024); “Novo fato gerador do século 21 na 'Matrix' do Comitê Gestor do IBS/CBS” (JOTA, 18 mar. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

dependem de quem sistematiza, escreve, calcula e revisa, mesmo longe do centro das cerimônias.

O mesmo Gomes não poupa os Municípios: a proposta alternativa "Simplifica Já" buscava, a seu ver, preservar o status quo e representava "um ato de egoísmo federativo".[182] A crítica antecipa a próxima arena da história.

A oportunidade de 2023: decisão política e preservação do trabalho acumulado

A retomada de 2023 é explicada pelos protagonistas como encontro entre continuidade técnica e mudança das condições políticas. Haddad conta que, em vez de propor um novo projeto, o governo preferiu reconhecer o trabalho já feito no Congresso e apoiar a PEC 45; criou a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária e entregou-a a Bernard Appy, que dirigira o CCiF até 2022. A reforma só foi possível, conclui, por um alinhamento entre Executivo e Legislativo, que a definiram como prioridade.[183] O governo passou a oferecer prioridade, capacidade de negociação e coordenação administrativa a uma pauta que havia mantido forte protagonismo parlamentar.

Baleia Rossi e Rodrigo Maia recordam as conversas de retomada com Arthur Lira. Lira procurou o MDB em busca de apoio à reeleição na presidência da Câmara; a PEC 45 já era bandeira do partido, e ele se comprometeu a votá-la no primeiro semestre da legislatura seguinte. Maia conta que, no fim de 2022, ele, Aguinaldo e Baleia propuseram a Lira o retorno da reforma com a relatoria de Aguinaldo, e que Lira "cumpriu sua palavra". Rossi guarda ainda a promessa de Haddad, antes mesmo de ser anunciado ministro: "Vamos tocar a Reforma Tributária".[184] Esses episódios mostram que grandes mudanças dependem também de decisões sobre calendário e prioridade. O apoio difuso não substitui a disposição de conduzir o assunto até a votação, sobretudo quando sua complexidade permite adiamentos sucessivos.*

Grande do Sul, escribas essenciais da Reforma em todos os seus momentos." (p. 91); "Para superar esse histórico de distanciamento, propus ao presidente Cadu a criação de um 'pré-Comitê Gestor', antecipando a governança do Comitê Gestor (Estados e Municípios). No dia seguinte, já estávamos em diálogo com Paulo Ziulkoski (CNM) e representantes da FNP." (p. 91). Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior é apresentado nas p. 90 a 91.

[182]GOMES, O papel do Comsefaz na reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 90: "Essa proposta, na essência, buscava preservar o status quo e, a meu ver, representava um ato de egoísmo federativo, pois não enfrentava os problemas estruturais do sistema e perpetuava o caos tributário existente."

[183]HADDAD, Prefácio nacional, In: SANTI (coord.), 2025, p. XXVI, XXVIII: "No início deste processo, destaca-se o trabalho desenvolvido pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), que tem como diretores Eurico de Santi (organizador deste livro), Nelson Machado e que teve como diretor, até 2022, o atual Secretário Extraordinário da Reforma Tributária, Bernard Appy." (p. XXVI); "Ao invés de propor um novo projeto, optamos [sic] reconhecer o importante trabalho já desenvolvido pelo Congresso Nacional nos anos anteriores, apoiando a tramitação da PEC 45." (p. XXVII); "Por fim, a reforma tributária só foi possível, no âmbito político, por conta de um alinhamento entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, que definiram o tema como uma de suas prioridades." (p. XXVIII).

[184]ROSSI, A travessia para a histórica vitória da PEC 45, In: SANTI (coord.), 2025, p. 31: "Por esse motivo, Arthur nos procurou para pedir nosso apoio à reeleição. Naquele momento, a PEC 45/2019 já havia se tornado uma bandeira do MDB. De imediato, Arthur topou fazer o esforço possível para votá-la no primeiro semestre da Legislatura seguinte."; "Fernando Haddad não havia sido nem anunciado como ministro da Fazenda, mas naquela conversa ficou evidente que ele comandaria a economia. 'Vamos tocar a Reforma Tributária', me disse ao final do encontro sob a testemunha de todos presentes." CANADO; MAIA, Uma história sobre a reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 148: "No final de 2022, durante a campanha de reeleição do presidente Artur [sic], Aguinaldo, Baleia e eu decidimos buscar o presidente da Câmara para propor o retorno da reforma do IVA através da PEC 45, com a relatoria de Aguinaldo. Artur [sic] cumpriu sua palavra, e a emenda foi reintroduzida."

* Trajetória do autor (2025): "Desafios da Zona Franca de Manaus na Reforma Tributária" (JOTA, 28 mar.); "Simples Nacional, Split Payment e impactos da reforma tributária" (Portal da Reforma Tributária, 1º abr.); "Reforma tributária e o setor imobiliário e de construção" (JOTA, 30 abr.); "Desvendando o futuro do sistema da CBS" (JOTA, 2 jun.); "O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0" (JOTA, 8 jul.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Reginaldo Lopes, economista e deputado federal, que presidiu o Grupo de Trabalho da Câmara e depois relatou o PLP 68, recorda os “olhares incrédulos” com que foi recebido na primeira entrevista: para os jornalistas, seria apenas mais uma tentativa frustrada. Entre a incredulidade e a aprovação, destaca a busca do consenso pelo debate mais amplo, as viagens pelo país, as reuniões com setores econômicos e com os governadores, por meio dos consórcios regionais.[185] Lopes enfatiza a parceria com Aguinaldo Ribeiro e a convergência entre Câmara, Senado e Executivo, e atribui a Haddad a disposição de ceder em pontos reivindicados pelos parlamentares, com a compreensão de que a palavra final é de quem vota.[186] A técnica de produzir uma síntese e a política de formar uma maioria aparecem como tarefas inseparáveis.*

Aguinaldo Ribeiro, deputado federal e relator da Emenda Constitucional 132, apresenta o resultado como reorganização do federalismo fiscal. A mudança transcende a substituição de tributos: reorganiza os instrumentos de arrecadação, os mecanismos de repartição e as formas de controle democrático. O texto, diz ele, foi moldado pela “escuta ativa” de setores econômicos, lideranças regionais, técnicos das administrações, entidades civis e especialistas, e incorporou compromissos sociais, federativos e distributivos, como a Cesta Básica Nacional.[187] Ribeiro registra também a frase de Rodrigo Pacheco na promulgação: pela primeira vez o país aprovava uma mudança tributária estrutural fora de contextos autoritários.[188] Nas páginas iniciais do livro, deixo meu juízo sobre o relator: compreendeu profundamente a reforma e conseguiu, de 2019 a 2023, manter na íntegra a estrutura fundamental do desenho da PEC 45, politizando apenas o debate sobre alíquotas e regimes especiais.[189]

Appy explica o mesmo movimento pelo lado do desenho. A transição de 50 anos na distribuição da receita, possível graças à arrecadação centralizada, permitiu

[185]LOPES, Reforma tributária: os caminhos da conquista de um sistema moderno, simples e justo, In: SANTI (coord.), 2025, p. 121 a 123: “Fui recebido com olhares incrédulos quando cheguei para a primeira entrevista após ser designado coordenador do Grupo de Trabalho sobre o Sistema Tributário. Para os jornalistas, aquela seria apenas mais uma das muitas tentativas de o Congresso enfrentar a arcaica, injusta e complexa forma de cobrar impostos sobre consumo no país” (p. 121); “O caminho traçado foi pela busca do consenso através do mais amplo debate. Começamos a rodar o país para ouvir todos os setores da sociedade, os mais variados atores políticos, econômicos, empresariais e sociais.” (p. 122); “Construir o consenso com os governadores foi um grande desafio, pois eles sempre apresentaram maior resistência às mudanças no sistema. Por meio dos consórcios regionais, realizamos reuniões com todos eles, ouvindo as justas ponderações e reivindicações específicas para encontrar soluções para as demandas.” (p. 123).

[186]LOPES, op. cit., p. 123: “Haddad colocou como prioridade a negociação com o Congresso, sabendo ceder em pontos reivindicados pelos parlamentares, com a compreensão de que a palavra final vem deles que votam o texto.”

[187]RIBEIRO, Reforma tributária: um novo capítulo na história econômica do Brasil, In: SANTI (coord.), 2025, p. 12 a 13: “O novo arranjo foi fruto de uma consolidação horizontal. O texto aprovado foi moldado pela escuta ativa de setores econômicos, lideranças regionais, técnicos da administração tributária, entidades da sociedade civil, especialistas em finanças públicas, entre outros.” (p. 12); “O novo modelo vai além da racionalização técnica. Ele incorpora compromissos sociais, federativos e distributivos.” (p. 12); “Trata-se da estrutura constitucional de um novo federalismo fiscal. Ele transcende a substituição de tributos. É, na essência, uma reorganização dos instrumentos de arrecadação, dos mecanismos de repartição e das formas de controle democrático da tributação.” (p. 13).

[188]RIBEIRO, op. cit., p. 12: “Na ocasião, o então Presidente do Congresso, senador Rodrigo Pacheco, afirmou que a reforma era uma vitória da democracia, pois, pela primeira vez, o país aprovava uma mudança tributária estrutural fora de contextos autoritários, com negociação plural e representativa.”

[189]SANTI, Visões e perspectivas do processo histórico da reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 5: “Aguinaldo Ribeiro foi o relator da Reforma Tributária de 2019, trata-se de um político íntegro e extraordinariamente habilidoso que compreendeu profundamente a reforma e conseguiu entre 2019 a 2023, manter na íntegra sua estrutura fundamental do design da PEC 45, politizando tão-apenas o debate sobre alíquotas e regimes especiais, no Congresso Nacional;”.

* Trajetória do autor (2025–2026): “Zona Franca de Manaus versus toda a Região Amazônica: competição e federalismo cooperativo” (Portal da Reforma Tributária, 21 nov. 2025); “Produtividade e a reforma tributária: uma resposta possível aos temores da indústria” (JOTA, 2 dez. 2025); “Os fogos de 2026 que repelem o manicômio tributário e instauram a nova era da prosperidade” (Portal da Reforma Tributária, 12 jan. 2026); “Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil” (JOTA, 7 abr. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

implementar a reforma sem custosos mecanismos de compensação; essas e outras características foram definidas “exatamente para mitigar resistências que inviabilizaram a aprovação das propostas anteriores”. O processo exigiu concessões que afastaram a proposta do ideal técnico, inclusive os dois IVAs, mas o resultado é “muito superior ao modelo atual”.[190] O critério para avaliar o compromisso é a permanência de um núcleo capaz de melhorar o sistema. Appy acrescenta um gesto deliberado: não cita, em todo o capítulo, o nome de nenhuma pessoa que atuou na reforma. “Não é por acaso.”[191] É a afirmação mais radical da autoria distribuída.

A aprovação não foi a vitória exclusiva de uma concepção técnica sobre a política, nem a substituição da técnica por uma barganha sem rumo. Os testemunhos indicam elaboração recíproca. A proposta ofereceu uma linguagem comum para negociar; a negociação alterou o desenho e criou as condições para aprová-lo. A história parlamentar é parte do conteúdo final da reforma, e não apenas o procedimento externo que lhe conferiu validade.*

Auditores, engenheiros e a construção de uma cobrança diferente

Rodrigo Spada, auditor fiscal da Receita Estadual de São Paulo, engenheiro de produção pela UFSCar, bacharel em Direito pela Unesp e presidente da Febrafite e da Afresp, apresenta as carreiras fiscais como participantes ativos da formulação. Em agosto de 2021, ainda de máscara, integrou a comitiva que entregou ao presidente do Senado, Rodrigo Pacheco, um manifesto por uma reforma “ampla e justa”. O que chamava a atenção era a heterogeneidade do grupo, que unia representantes do Fisco e da indústria. Para Spada, os auditores foram “os guardiões da boa técnica tributária”.[192]

Seu relato revela um método de atuação associativa. A cada novo relatório, emenda ou proposta, uma comissão técnica de auditores avaliava os impactos; as diretorias estaduais abordavam os parlamentares onde eles são mais sensíveis ao diálogo, em suas bases eleitorais; foram mais de 130 inserções na mídia.[193] Não se tratava de

[190]APPY, A hora e a vez da reforma tributária, In: SANTI (coord.), 2025, p. 35 a 36: “Outra novidade foi a adoção de uma transição extremamente longa (de 50 anos) entre a distribuição atual da receita dos entes subnacionais e a distribuição que resulta da reforma tributária, a qual só foi possível por conta do modelo de arrecadação centralizada e permitiu implementar a reforma sem custosos mecanismos de compensação.” (p. 35); “Essas e outras características foram definidas exatamente para mitigar resistências que inviabilizaram a aprovação das propostas anteriores.” (p. 35); “Esse processo exigiu concessões que afastaram a proposta do ideal técnico, inclusive com a opção por um modelo com dois IVAs […] mas o resultado ainda é muito superior ao modelo atual” (p. 36).

[191]APPY, op. cit., p. 36: “É provável que vocês já tenham percebido que não citei o nome de nenhuma pessoa que atuou na elaboração e aprovação da reforma tributária. Não é por acaso.”

[192]SPADA, Rodrigo (Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo, presidente da Febrafite e da Afresp; Formado em Engenharia de Produção pela UFSCar e em Direito pela Unesp, tem MBA em Gestão Empresarial pela FIA). A voz da técnica em uma reforma tributária democrática. In: SANTI (coord.), 2025, p. 126: “Era agosto de 2021 e estava no gabinete da presidência do Senado […] como integrante de uma comitiva que entregou a Rodrigo Pacheco um manifesto ‘em defesa de uma reforma tributária ampla e justa’.”; “Na sala, o que chamava à atenção era a heterogeneidade do grupo, que unia de representantes do Fisco a representantes da indústria. Uma construção delicada e, para muitos, antagônica, que se sustentou sobre valores republicanos”; “os auditores fiscais desempenharam uma função singular: foram os guardiões da boa técnica tributária, e, mais do que isso, empenharam-se para que a boa técnica fosse o esteio de uma proposta promotora da justiça social e do desenvolvimento econômico sustentável.”

[193]SPADA, A voz da técnica em uma reforma tributária democrática, In: SANTI (coord.), 2025, p. 127: “a cada novo relatório, emenda ou proposta apresentada à reforma, mobilizávamos nossa Comissão Técnica […] para avaliar os impactos das medidas.”; “Assim, mobilizávamos as diretorias das entidades estaduais para que abordassem os parlamentares onde são mais sensíveis ao diálogo: em suas bases eleitorais.”; “Ao longo do

* Trajetória do autor (2026): “Reforma tributária e a tributação de dispositivos médicos: a simplificação prometida está encarecendo o setor da saúde?” (Portal da Reforma Tributária, 19 maio); “Via-crúcis, funeral, luto pelo CTN e o poder do sistema CBS/IBS na EC 132/23” (JOTA, 3 ago.); “Clube do CBS/IBS: Setor de tecnologia e valor de mercado em operações B2B” (JOTA, 11 ago.); “Anatomia da complexidade: a legislação do ICMS paulista exige 7 níveis de sepultura” (Portal da Reforma Tributária, 19 ago.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

apresentar estudos a uma comissão. Era ação contínua que conectava análise normativa, comunicação pública e negociação descentralizada. Spada lista o que foi incorporado à Emenda entre as prioridades da entidade: cashback, Lei Orgânica das Administrações Tributárias, independência do Comitê Gestor, vinculação do crédito ao pagamento, split payment e isonomia entre as administrações.[194]

Spada atribui ao Movimento VIVA, fundado pela Afresp, a difusão da devolução personalizada do tributo, desenvolvida pelo auditor gaúcho Giovanni Padilha em sua tese de doutorado na Espanha. Foi ali que Appy, Nelson Machado e eu tomamos conhecimento do mecanismo.[195] Hauly também credita o cashback a Giovanni Padilha; Fonteles e Décio Padilha o ligam à emenda dos Estados e à escuta dos governadores. A passagem ajuda a distinguir a origem de uma ideia, sua circulação e sua incorporação legislativa. O cashback aparece nos depoimentos de vários atores sem exigir autoria única para todas as suas etapas. Transformar uma pesquisa em instrumento de política dependeu de redes que a levaram a formuladores, representantes federativos e parlamentares.*

Alberto Macedo concentra sua contribuição no vínculo entre crédito e pagamento. A previsão de crédito integral nas aquisições de serviços, como consultorias, aumenta muito o risco de evasão: não só a mercadoria sem nota, no varejo, mas também "a nota sem mercadoria". E quanto maior a alíquota, maior o prêmio para quem se evade; a pergunta "com nota ou sem nota?" ganharia força.[196] A base ampla de um IVA exige mecanismos de controle compatíveis com operações de bens e serviços, inclusive aquelas cuja materialidade é menos verificável. Macedo registra que a crítica foi forte: não foram poucos os que atacaram a condição do crédito ao efetivo pagamento.[197]

A solução constitucional, para Macedo, foi sábia porque condicionou o vínculo a duas hipóteses: o adquirente poder recolher o imposto incidente nas suas aquisições, ou o recolhimento ocorrer na liquidação financeira da operação. Assim, ele não fica dependendo da adimplência do fornecedor.[198] O ponto merece ser preservado. Combater a fraude não pode significar transferir ao comprador, indefinidamente, a

processo de reforma, foram mais de 130 inserções na mídia, entre reportagens, artigos e entrevistas."

[194]SPADA, op. cit., p. 128: "conseguimos fazer com que fossem incorporados ao texto da Emenda Constitucional muitas de nossas prioridades, como o Cashback; a previsão de edição da Lei Orgânica das Administrações Tributárias; a independência técnica, financeira, orçamentária e administrativa do Comitê Gestor; a vinculação do crédito ao efetivo pagamento do tributo; a instituição do split payment; e a isonomia entre as administrações tributárias."

[195]SPADA, A voz da técnica em uma reforma tributária democrática, In: SANTI (coord.), 2025, p. 127: "Foi neste Movimento, por exemplo, que atores centrais para a construção da reforma, como o atual Secretário Extraordinário da Reforma Tributária, Bernard Appy, e seus colegas no Centro de Cidadania Fiscal, de onde saiu o texto da PEC 45/2019, Nelson Machado e Eurico Santi, tomaram conhecimento do mecanismo de cashback do imposto"; "Essa ideia de devolução personalizada do tributo foi desenvolvida pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, Giovanni Padilha, em sua tese de doutorado defendida na Espanha."

[196]MACEDO, A necessidade da vinculação do crédito ao pagamento, In: SANTI (coord.), 2025, p. 17: "a previsão de crédito integral nas aquisições de serviços [...] como, por exemplo, consultorias em geral [...] torna o desafio maior ainda, aumentando em muito o risco de sonegação e evasão, que ocorrem hoje não só com o problema da mercadoria sem nota, que tende a ocorrer no elo fraco da cadeia do IVA [...] o varejo [...] mas também com o problema da nota sem mercadoria"; "E quanto maior a alíquota desse tributo, maior o prêmio para quem se evadir de seu pagamento. A frase 'com nota ou sem nota?' poderia ganhar ainda mais força no mercado."

[197]MACEDO, op. cit., p. 15: "Durante o processo de debate na sociedade da mais recente reforma tributária aprovada, consubstanciada na EC nº 132 de 2023, não foram poucos os críticos à previsão de utilização do crédito relativo ao imposto sobre bens e serviços (IBS) pelo adquirente desde que houvesse o efetivo pagamento do correspondente débito do IBS".

* Trajetória do autor (2026): "A proibição de aumento da carga tributária na reforma tributária e a importância de cooperação entre os entes federados" (Portal da Reforma Tributária, 30 set.); "A reforma tributária que a campanha não pode revogar: sete perguntas e respostas" (JOTA, 14 out.).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

incerteza sobre seu crédito. O valor da proposta está na combinação entre controle, segurança do adquirente e viabilidade dos procedimentos. Macedo projeta, a partir daí, a chance de o Brasil tornar-se referência mundial na vinculação do crédito ao pagamento.

Miguel Abuhab, engenheiro mecânico formado pelo ITA, fundador da Datasul e da Neogrid, especialista em Teoria das Restrições, é qualificado na obra como o "pai" do split payment. Chega à reforma por uma trajetória singular. Em 2003, o governador de Santa Catarina, Luiz Henrique da Silveira, convidou-o a ajudar com o problema de arrecadação do Estado, e o desafio "despertou o engenheiro do ITA". Percebeu que, se o documento fiscal e a cobrança bancária fossem fundidos, abria-se espaço para o split payment: "um pagamento, dois recebimentos", eliminando descasamento de fluxo de caixa, sonegação, custos de escrituração, fiscalização e contencioso.[199]

O testemunho de Abuhab é marcado pela persistência. Ele se via como "uma junção de Sísifo e Prometeu": diziam que não seria votado, que, votado, não seria aprovado, que, aprovado, não seria regulamentado. A rocha sempre rolaria para baixo. Foram pelo menos 175 eventos, reuniões e audiências desde 2003. Em janeiro de 2017 conheceu Hauly, que se tornou "incansável propagador" do modelo; por meio de Eduardo Vassimon, do Itaú, chegou ao CCiF.[200] A missão, diz, cumpriu-se quando abriu o Valor Econômico de 22 de maio de 2024 e leu a manchete: "Abuhab: o 'pai' do 'split payment'".[201] Uma inovação operacional não vira política pública por convencer seu formulador. Precisa ser compreendida, incorporada ao desenho normativo e sustentada por instituições capazes de implementá-la.

A leitura conjunta de Spada, Macedo e Abuhab evidencia três contribuições distintas: mobilização das carreiras, experiência de fiscalização e imaginação tecnológica. Os três convergem na importância do vínculo entre informação, crédito e arrecadação. A

[198]MACEDO, op. cit., p. 17: "Felizmente, a reforma trouxe essa vinculação desde que, previu sabiamente o constituinte derivado, o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços ou o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação (alíneas 'a' e 'b' do inciso II do § 5º do art. 156-A da Constituição). Afinal, assim ele não fica dependendo da adimplência tributária do seu fornecedor."

[199]ABUHAB, Parecia impensável, parecerá indispensável!, In: SANTI (coord.), 2025, p. 103 a 104. Qualificação (p. 103): "Engenheiro mecânico formado pelo ITA, fundou a Datasul empresa de ERP bem como a Neogrid empresa de Supply Chain. Se especializou em TOC [...] Theory of Constrains [sic] tendo utilizado tais conceitos para desenvolver novas regras de negócios, inclusive suas ideias de cobrança automática que apresentou ao CCiF e ao Deputado Hauly, mentores da Reforma Tributária. Tal modelo de cobrança passou a ser conhecido como Split Payment e hoje Miguel é reconhecido como o 'pai' do Split Payment." Texto: "Entrei nessa história em 2003, quando fui convidado pelo então governador de Santa Catarina, Luiz Henrique da Silveira, a contribuir com o problema de arrecadação do estado." (p. 103); "Percebi que se o documento fiscal e a cobrança bancária fossem fundidos, abria-se espaço para o split payment (um pagamento, dois recebimentos), eliminando problemas enormes, como descasamento de fluxo de caixa, sonegação, altos custos de escrita e de fiscalização, excesso de processos e custos no judiciário, entre outros." (p. 104).

[200]ABUHAB, op. cit., p. 103 a 105: "Tudo parecia óbvio, mas em alguns momentos, me via como uma junção de Sísifo e Prometeu, carregando algo que tantos diziam: não vai acontecer, chegando na hora não é votado, se for, conflitos impedirão de ser aprovado, se aprovado, não será regulamentado, ou seja, a rocha sempre rolaria para baixo" (p. 104); "Conheci o deputado Luiz Carlos Hauly em janeiro de 2017 e ele, profundo conhecedor do assunto, logo entendeu e percebeu o potencial da minha ideia, tornando-se um incansável propagador do que já foi conhecido como Plano Abuhab e depois modelo Abuhab, integrado às PECs." (p. 105); "Foi fundamental a que fizemos ao Eduardo Vassimon do Itaú que acabou nos levando ao pessoal do CCiF, estudiosos sérios e comprometidos em viabilizar as possibilidades práticas da reforma." (p. 105). Os "175 eventos, reuniões, audiências ou apresentações" são mencionados na p. 103.

[201]ABUHAB, op. cit., p. 105: "considerei minha missão cumprida quando abri o jornal Valor Econômico de 22 de maio de 2024 e me deparei com um artigo escrito pela jornalista Lu Aiko Otta: 'Abuhab: o 'pai' do 'split payment''."

© Eurico Marcos Diniz de Santi

promessa de reduzir fraude e custos, contudo, permanece condicionada à qualidade da implementação. É exatamente aí que Isaias Coelho, ao final do recorte, introduz sua advertência.

O Comitê Gestor: uma nova instituição e seus riscos

Carlos Ari Sundfeld, professor titular da FGV Direito SP e presidente da Sociedade Brasileira de Direito Público, oferece a leitura institucional do Comitê Gestor do IBS e reivindica sua autoria conceitual: o Comitê foi criado, no art. 156-B da Constituição, "acolhendo abordagem que propus" aos responsáveis pelos estudos, como "entidade pública sob regime especial", com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.[202] O desafio era criar uma entidade não subordinada à União, a um Estado ou a um Município, capaz de administrar competências compartilhadas. A independência deveria gerar confiança entre entes que precisam cooperar sem abdicar de sua condição federativa: as novas competências unificadas não poderiam ficar com agentes sem neutralidade.

Sundfeld distingue a preservação da autonomia federativa da conservação de todos os instrumentos antes usados para exercê-la. Na Constituição de 1988, a Federação não foi adotada para descentralizar competências tributárias; ao contrário, a descentralização tributária surgiu como meio de garantir autonomia financeira aos entes. A solução tinha, além disso, respaldo no próprio Supremo, que admitiu a reunião de competências de entes autônomos no caso do saneamento metropolitano.[203] Uma entidade comum pode servir à autonomia quando evita a apropriação unilateral da gestão e assegura participação dos interessados.

Daí sua advertência contra a importação de regimes administrativos tradicionais, um "lençol impróprio" para entidades desse tipo. A novidade do Comitê não é a autonomia, que existe e é fundamental, mas o caráter interfederativo, inexistente no Banco Central e nas agências reguladoras. Nomeação de administradores, orçamento e controle externo são decisões que os entes terão de tomar coletivamente.[204] Sundfeld vê o risco já materializado: a LC 214 mandou aplicar ao Comitê a legislação

[202]SUNDFELD, Carlos Ari (Professor Titular da FGV Direito SP; Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Público, SBDP). A originalidade jurídica do Comitê Gestor do IBS. In: SANTI (coord.), 2025, p. 38 e 40: "O Comitê Gestor, acolhendo abordagem que propus aos responsáveis pelos estudos que levaram à reforma, foi criado no art. 156-B da Constituição (redação da emenda constitucional 132, de 2023) como 'entidade pública sob regime especial' e com 'independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira'" (p. 38); "para construir a segurança que viabilizasse a integração dos entes federativos autônomos [...] e para gerar confiança política [...] as novas competências administrativas tributárias unificadas não poderiam ficar com agentes sem neutralidade." (p. 40).

[203]SUNDFELD, op. cit., p. 39 a 40: "A constatação foi que, na Constituição de 1988, a forma federativa não foi adotada para descentralizar competências tributárias [...] ao contrário: foi a descentralização tributária que surgiu como meio prático de garantir autonomia financeira dos entes federativos constitucionalmente descentralizados." (p. 39); "tal solução foi justamente a que o Supremo Tribunal Federal tinha considerado correta, em face de nosso regime federativo, para reunir competências de entes autônomos que não possam ser exercidas individualmente (caso do saneamento básico na região metropolitana [...] ADI 1.842)." (p. 40).

[204]SUNDFELD, op. cit., p. 40 a 41: "É preciso aceitá-los, o que nem sempre acontece, gerando tentativas simplórias e equivocadas de estender a tais entidades um lençol impróprio para elas: o direito administrativo comum das administrações estatais típicas. O Comitê Gestor do IBS também corre esse risco [...] e é preciso evitá-lo." (p. 40); "Assim, a novidade conceitual do Comitê Gestor do IBS não é propriamente a total autonomia frente aos entes subnacionais [...] mas sim o caráter interfederativo da entidade, traço inexistente no Banco Central e nas agências reguladores [sic] independentes." (p. 41); "Há pelo menos três decisões que estados, municípios e Distrito Federal, por seus representantes, terão de tomar coletivamente quanto ao ente neutro: a escolha de seus administradores, a aprovação do orçamento anual e as medidas de controle externo." (p. 41).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

comum de licitações e contratos, “em solução talvez infeliz”.[205] Uma arquitetura formalmente nova pode perder capacidade se for administrada por hábitos incompatíveis com sua função.

Tercio Sampaio Ferraz Junior, professor emérito das Faculdades de Direito da USP, em São Paulo e Ribeirão Preto, e da PUC-SP, aborda o mesmo movimento pela ideia de competência compartilhada. O termo traz uma inovação doutrinária significativa: na linha de um federalismo cooperativo, a unidade resulta de deliberação conjunta, e não de decisão unitária e superior. É isso que sustenta a autonomia dos Estados e Municípios diante da União. A separação entre produção e serviços, núcleo da legislação passada, levara a uma tributação caótica, incapaz de dar conta da sociedade tecnológica.[206] Tercio registra também a resistência que a proposta enfrentou na doutrina tradicional, para a qual a “federalização do ICMS” agrediria frontalmente o princípio federativo.[207]

Tercio dá ainda testemunho pessoal do “contínuo empenho persuasivo” do grupo do CCiF nos Seminários da Feiticeira, em Ilhabela, que ele próprio organizava. Ali a reforma era discutida a partir de verdade, democracia e corrupção, desigualdade, poder econômico, privacidade e incerteza. E define a PEC 45 como “inédita iniciativa da sociedade civil organizada junto à academia, a empresas, auditores fiscais, formadores de opinião”, o que exigia um trabalho “menos centrípeto, mais centrífugo”.[208] Antes das votações, houve um trabalho de persuasão que transformou as disposições dos participantes. A norma foi precedida por uma construção social de argumentos que tornou a mudança imaginável e defensável.

Rogério Luiz Gallo, mestre em Direito, procurador do Estado, secretário de Fazenda de Mato Grosso desde 2018 e representante dos Estados na Comissão de Sistematização do PAT-RTC, oferece o contraponto decisivo. Ele parte da tipologia de Ricardo Varsano: historicamente, dois grupos vetaram as reformas, os setores favorecidos por incentivos de ICMS e os Estados mais desenvolvidos e produtores. E pergunta por que deixaram de vetar. Sua resposta é desconcertante: os bastidores,

---

[205]SUNDFELD, op. cit., p. 41: “Seu art. 480 apenas mandou aplicar a ele a legislação de licitação e contratos das administrações públicas (§ 6º) [...] em solução talvez infeliz, pois essa legislação não foi pensada para entes como ele”.

[206]FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio (Professor Emérito das Faculdades de Direito da USP/São Paulo e Ribeirão Preto e da PUC-SP). Reforma tributária: visões e perspectivas do processo. In: SANTI (coord.), 2025, p. 134: “O uso da expressão Compartilhada traria uma inovação doutrinária significativa. Na linha de um federalismo cooperativo, o que se sublinharia seria o princípio estrutural da igualdade no exercício da cooperação e da solidariedade como perfil da unidade federativa.”; “Não se trataria de decisão unitária e superior, apenas de deliberação conjunta. O que, afinal, sustentará a autonomia dos entes estaduais e municipais em face da União.”; “uma esfera de produção e prestação de serviços autônoma, que havia composto o núcleo orgânico da legislação passada, levara o País a uma caótica tributação do consumo, incapaz, em um novo contexto, o da sociedade tecnológica, de dar conta da realidade.”

[207]FERRAZ JUNIOR, op. cit., p. 134: “no entendimento predominante na doutrina brasileira nos termos do constitucionalismo tradicional, a emenda constitucional (PEC 45), que reformaria o atual sistema fiscal, ao preceituar uma ‘federalização do ICMS’, agrediria frontalmente o princípio federativo”.

[208]FERRAZ JUNIOR, op. cit., p. 135: “Dou testemunho pessoal, nesse ponto, do contínuo empenho persuasivo de um grupo de economistas e juristas que, trazidos pelas mãos de Eurico M. Diniz de Santi, seus amigos do CIiF [sic] (Centro de Cidadania Fiscal), por anos falavam, além dele próprio, em sessões de debate e discussão, nos Seminários da Feiticeira, na cidade litorânea de Ilhabela, seminários por mim organizados”; “o tema da reforma e sua necessidade era instigado por perspectivas que giravam em torno de verdade, democracia e corrupção, desigualdade, poder econômico, privacidade, incerteza”; “A PEC 45, nesse sentido, era uma inédita iniciativa da sociedade civil organizada junto à academia, a empresas, auditores fiscais, formadores de opinião, o que, consequentemente, exigia um trabalho menos centrípeto, mais centrífugo.”

© Eurico Marcos Diniz de Santi

expostos pelas emendas, narram motivos “menos estruturais e mais, digam-se, individuais”. A indústria destravou a reforma pela perspectiva de retomar o protagonismo da grande indústria dos Estados mais ricos; os Estados superavitários, por razões ligadas a recursos e à governança do novo imposto.[209] Gallo explicita interesses distributivos que a linguagem da convergência nacional deixa em segundo plano.

Gallo identifica dois riscos. O primeiro é uma “nova guerra” entre Estados, algo como um “Cashback de IBS” pago às empresas, agora sem a “paridade de armas” que o modelo atual confere. O segundo é o impasse decisório no Comitê Gestor: um bloco de poucos entes que detenha a maioria da população pode barrar matérias apoiadas pela ampla maioria dos 54 entes, reproduzindo algo parecido com a “famigerada unanimidade do Confaz”.[210] A solução institucional que viabilizou o acordo pode, em certas circunstâncias, dificultar o funcionamento. Gallo não apresenta esses riscos como fatos consumados. Pede maturidade institucional para responder, a tempo, aos “novos velhos problemas”. E lembra que o Brasil foi, por décadas, a maior experiência internacional de tributação do consumo fracionada entre três níveis de governo.[211]

A aproximação desses três juristas dá uma compreensão mais completa do Comitê. Sundfeld explica sua originalidade jurídica; Tercio, o sentido cooperativo da competência compartilhada; Gallo, os incentivos e bloqueios que podem emergir de sua governança. A história da instituição não termina na afirmação de sua novidade. Seu significado dependerá da capacidade de transformar participação formal em decisões eficazes, transparentes e legítimas.

O direito depois da aprovação: interpretar sem reconstruir o velho sistema

Heleno Taveira Torres, professor titular e chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP, apresenta a reforma como processo de aprendizado jurídico. Vivemos os “tempos originários” da reforma, e a passagem da formulação para a aplicação exige segurança e rigor. Para que a reforma atinja seus propósitos com celeridade, é preciso evitar conflitividade e

[209]GALLO, Rogério Luiz (Mestre em Direito, Procurador do Estado, Secretário de Fazenda de Mato Grosso desde 2018 e membro titular representante dos Estados na Comissão de Sistematização da Reforma Tributária do Consumo PAT/RTC instituída pelo Ministério da Fazenda). Novos tributos, grandes desafios!. In: SANTI (coord.), 2025, p. 130 a 131: “o prof. Varsano identificou dois grupos de interesse que historicamente se opunham: (a) os setores econômicos locais favorecidos por incentivos fiscais de ICMS e (b) os estados mais desenvolvidos e populosos, produtores de bens e serviços” (p. 130); “os bastidores da tramitação da reforma [...] expostos pelas emendas ao texto [...] narram motivos, sem entrar no mérito, menos estruturais e mais, digam-se, individuais.” (p. 131); “Os setores econômicos, em especial a indústria, tiraram a objeção e destravaram a reforma por duas singelas razões: (a) perspectiva de retomada do protagonismo da grande indústria localizada nos estados mais desenvolvidos e populosos” (p. 131).

[210]GALLO, op. cit., p. 131 a 132: “Não é razoável que se assista ao surgimento de uma presumível ‘nova guerra’ entre os estados, algo como um ‘Cashback de IBS’ recolhido pelas empresas, porém, agora, sem a ‘paridade de armas’ que o atual modelo confere aos estados” (p. 131); “um bloco de poucos entes, detendo a maioria da população, pode impedir a votação de matérias que contam com ampla maioria dos 54 (cinquenta e quatro) entes federativos que o compõem e, assim, permitir a reprodução de um modelo similar ao que se tem com a famigerada unanimidade do Confaz” (p. 132); “Essa mesma maturidade institucional deve estar presente para responder, de forma tempestiva, a eventuais novos velhos problemas que naturalmente possam surgir dos novos modelos instituídos pela EC 132/2023” (p. 132).

[211]GALLO, op. cit., p. 129: “Este sistema brasileiro pode ser considerado a maior experiência internacional que, em larga escala, ‘testou’ simultaneamente a tributação do consumo pelos três níveis federativos com modelos distintos”.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

insegurança. E sem o controle do método, adverte, o sistema tende à insegurança.[212] O argumento atribui responsabilidade à doutrina. A insegurança não decorre apenas de defeitos do texto legislativo; pode ser produzida por descrições incoerentes, categorias inadequadas e métodos não explicitados. Torres chama isso de "insegurança doutrinária". A tarefa acadêmica não termina na crítica ou na defesa política da reforma. Prossegue na organização de conceitos que tornem o direito acessível e previsível: a "segurança jurídica por orientação".[213] Torres lembra também a profundidade da mudança: todos os contratos e organizações empresariais foram moldados, por décadas, pelo sistema anterior e precisarão ser revisitados sob o princípio da neutralidade.[214] A reforma alcança a organização econômica que cresceu em torno das regras substituídas. Por isso a aprovação legislativa, embora indispensável, não mede sozinha o sucesso.

Gabriel Ivo desenvolve preocupação próxima a partir da distinção entre texto e norma. O direito aprovado exige interpretação, mas essa atividade não começa do grau zero nem permite ignorar o novo fundamento constitucional. Seria inadequado interpretar "com olhos fixados no retrovisor", olhando para textos que já não estão no ordenamento. Uma reforma deve ter por objetivo central a melhoria da condição humana; e a doutrina não pode tornar o objeto mais complexo do que ele já é. "A peleja hermenêutica está apenas começando."[215]

Essa abordagem esclarece o lugar dos testemunhos no estudo jurídico. As memórias revelam finalidades, alternativas consideradas e condições de negociação. Não servem para atribuir ao texto qualquer resultado desejado por seus autores. Há diferença entre uma proposta defendida no processo e a disposição efetivamente aprovada. A história ajuda a interpretação quando torna essa diferença visível, e não quando a apaga.

---

[212]TORRES, Heleno Taveira (Professor Titular e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP; Advogado). Apresentação. In: SANTI (coord.), 2025, p. 137 a 138: "Ao vivenciarmos os tempos originários da Reforma Tributária, temos o privilégio histórico de integrarmos um intenso processo de aprendizado e adaptação jurídica, para que seja possível transitar, com segurança e rigor, para a etapa seguinte da formulação legislativa, que é aquela da aplicação do direito posto" (p. 137); "Para que a reforma tributária logre atingir os seus propósitos com celeridade, deve-se buscar ao máximo evitar conflitividade e insegurança jurídica." (p. 137); "Sem o controle do método, o sistema tributário tende à insegurança, que se potencializa a partir das tensões de conflitos oriundos do seu sistema externo, que não é aquele da realidade, mas o científico, que o constrói e descreve." (p. 138).

[213]TORRES, Apresentação, In: SANTI (coord.), 2025, p. 138, 139 e 142: "Eis o retrato da 'insegurança doutrinária' que temos visto no trato da reforma e dos novos institutos da Lei Complementar nº 214/2024 [sic], para tratar do IBS ou da CBS." (p. 138); "O sistema externo, das proposições doutrinárias que descrevem o conteúdo de dado ordenamento jurídico, em função do nexo lógico que mantêm, por reflexividade com os elementos do 'sistema interno', deve cumprir esta tarefa de acessibilidade cognitiva, fomento à estabilidade e garantia de 'segurança jurídica por orientação'." (p. 139); "E, para tanto, a doutrina precisa dar a sua contribuição de segurança jurídica por orientação, como fazem os autores, que participaram ativamente dos trabalhos do NEF/FGV, do CCiF e dos debates parlamentares." (p. 142). A lei complementar é a LC 214/2025.

[214]TORRES, op. cit., p. 140: "Em vista disso, é revolucionária a reforma que se tem em curso, pois todos os contratos e organizações de empresas foram moldados ao longo de décadas por um amplo sistema de tributos indiretos e suas complexas interações."; "Doravante, todos os contratos e estruturas empresariais precisarão ser revisitados, com profundas alterações, mas agora sob a égide do princípio da neutralidade do IBS e da CBS (artigo 156-A, §1º, da CF, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023), o que, por si só, é assaz transformador."

[215]IVO, Os caminhos do texto, In: SANTI (coord.), 2025, p. 60, 62 e 70: "Assim, uma reforma tributária, que maneja a linguagem do Direito nos seus planos, deve ter o objetivo central de progredir no programa de propiciar a melhoria da condição humana" (p. 60); "Também seria uma conduta inadequada interpretar com olhos fixados no retrovisor, olhando para os textos que não mais estão no ordenamento jurídico." (p. 62); "A doutrina não pode tornar o objeto mais complexo do que ele já é; deve procurar reduzir as complexidades para poder explicá-lo. Porém, não se tenha dúvida, a peleja hermenêutica está apenas começando." (p. 70).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Ivo identifica, por fim, um desafio especialmente importante para uma tributação apoiada em tecnologia: controlar a passagem da lei escrita para a linguagem de um sistema informático. Se o direito aplicado deixar de ser o produzido pelos órgãos eleitos e passar a ser o "traduzido" pelos operadores de ecossistemas digitais, haverá lesão evidente à democracia.[216] A advertência liga o debate filosófico à experiência de auditores e engenheiros. Automatizar procedimentos não dispensa a compreensão jurídica de seus fundamentos nem elimina a responsabilidade por suas consequências.

Isaias Coelho: dez critérios para que a reforma entregue o que promete

Isaias Coelho, doutor em Economia pela Universidade de Rochester, consultor internacional de tributação, pesquisador sênior do NEF, ex-secretário adjunto da Receita Federal e ex-economista sênior do FMI, onde chefiou as divisões de Política e de Administração Tributária, encerra o recorte com uma avaliação favorável e exigente do IVA. Lembra que o Brasil foi o primeiro país a introduzir, em 1967, com o ICM, um IVA ainda primitivo aplicado até o varejo. Reconhece as dificuldades do imposto: pequenos negócios, devoluções volumosas aos exportadores, fraudes, importações de baixo valor, operação em federações. E resume: "o IVA está longe de ser perfeito; ele é apenas melhor do que qualquer alternativa que já tenha surgido".[217]

Os quatro primeiros mandamentos tratam da carga e da incidência econômica. O IVA deve substituir impostos velhos por um imposto melhor, e não servir de expediente para aumentar a carga. Deve onerar o consumo, preservar a produção, desonerar as exportações e não tributar o investimento. Coelho mostra que reconhecer créditos não basta quando sua devolução demora: tributos não recuperados, créditos devolvidos após meses ou anos e custos burocráticos funcionam como "impostos invisíveis". Reter o saldo credor sobre bens de capital é tributar a formação de capital, o que é "contrário ao interesse nacional".[218] A distinção entre direito formal e disponibilidade efetiva atravessa todo o ensaio.

---

[216]IVO, op. cit., p. 66 a 67: "Inclusive ante os desafios, diga-se, dos tempos modernos, com critérios para controlar a passagem do sistema da lei escrita, dos documentos normativos, para a linguagem de um sistema informático." (p. 66); "Pois se assim ocorrer, há uma evidente lesão à democracia, porquanto o Direito não seria mais aquele produzido por meio dos órgãos eleitos pelo povo, mas sim aquele 'traduzido' pelos operadores de ecossistemas digitais, que resultaria no consequente fenecimento do Estado de Direito." (p. 67).

[217]COELHO, Isaias (Doutor, Ph.D., em Economia pela University of Rochester; Consultor internacional de tributação; Pesquisador sênior do Núcleo de Estudos Fiscais, NEF, da FGV; foi professor adjunto de Economia da Universidade de Brasília e da pós lato sensu da FGV Direito SP; foi secretário adjunto da Receita Federal do Brasil e economista sênior do FMI, onde chefiou divisões de Política Tributária e Administração Tributária). Dez mandamentos do IVA. In: SANTI (coord.), 2025, p. 149: "Com o ICM, o Brasil foi o primeiro país a introduzir (janeiro de 1967), um IVA, ainda que primitivo, aplicado até o nível de varejo."; "Ele é difícil de aplicar para pequenos negócios tais como ambulantes e provedores de serviços pessoais. Ele requer devolução volumosa aos exportadores pelo IVA pago ao longo da cadeia dos bens e serviços exportados."; "Em resumo, o IVA está longe de ser perfeito; ele é apenas melhor do que qualquer alternativa que já tenha surgido."

[218]COELHO, Dez mandamentos do IVA, In: SANTI (coord.), 2025, p. 150, 152 e 156: "O objetivo do IVA é substituir velhos impostos por um imposto melhor e mais inteligente. Não é expediente para aumentar a carga tributária." (p. 150); "Impostos que não são recuperados via mecanismos de crédito, ou créditos contra o fisco que são devolvidos apenas após decorridos muitos meses e até anos, ou ainda custos burocráticos para o cumprimento de obrigações tributárias, funcionam como impostos invisíveis, que oneram os custos e resultam em preços mais elevados." (p. 152); "É contrário ao interesse nacional tributar a formação de capital, e reter o saldo credor de IVA sobre bens de capital é exatamente isso." (p. 156).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O quinto e o sexto mandamentos aproximam transparência e simplicidade. O cidadão deve conseguir identificar o tributo no preço; Coelho chama de “malandragem oficial” a regra que manda informar o preço total sem indicar o imposto. O sistema de créditos deve evitar restrições que reabram “velhos contenciosos”.[219] O problema não é só o volume de normas, mas a quantidade de decisões e classificações que o contribuinte precisa fazer para cumprir suas obrigações.

O sétimo mandamento trata dos pequenos negócios. O regime simplificado existe no interesse do fisco, porque os pequenos operam na borda da informalidade e controlá-los custaria caro. Coelho reconhece a preservação do Simples, mas critica a geração de créditos fora do regime regular: “Qualquer geração de crédito fora do sistema IVA dificulta o controle automatizado do tributo.”[220] Seu apoio à reforma inclui, portanto, críticas a escolhas específicas do desenho.

O oitavo mandamento exige devolução rápida dos saldos credores. A demora funciona como empréstimo informal, sem remuneração, da empresa ao Tesouro. No IBS, o Comitê Gestor reterá o montante necessário às devoluções antes de repassar a receita, e os fiscos receberão a receita líquida: elimina-se o “risco moral” de postergar devoluções.[221] O critério de sucesso deixa de ser apenas quanto se arrecada. Inclui a capacidade de devolver o que não deve permanecer com o poder público.

O nono mandamento delimita a vocação do IVA. Coelho adverte contra usá-lo para resolver todas as questões econômicas e sociais e distingue sua função da do Imposto Seletivo, cujo papel é alterar preços relativos para influenciar hábitos de consumo. Sustenta que, contra a percepção popular, um IVA geral de alíquota única não é regressivo: tributa na mesma proporção o consumo de todos.[222] Sua referência é a proporção do imposto sobre o consumo; outros autores, como Pacobahyba, enfatizam o peso do consumo na renda das famílias. A diferença de referência é essencial para não apresentar como equivalentes posições distintas. Ao defender o cashback, Coelho identifica um instrumento para considerar a situação das famílias sem multiplicar diferenciações por produto.

O décimo mandamento dirige a atenção aos custos de cumprimento: boa legislação, orientação acessível, cooperação, devoluções ágeis e procedimentos proporcionais. O

[219]COELHO, op. cit., p. 157 a 158: “Para esconder a malandragem oficial, a lei determina que o documento de venda ao consumidor informe o preço total da compra, sem indicar o valor do imposto.” (p. 157); “A exceção pode abrir a porta a velhos contenciosos, que deviam ter sido superados, sobre o cabimento de crédito em certas aquisições.” (p. 158).

[220]COELHO, op. cit., p. 159 a 160: “Ele existe no interesse do fisco, já que os pequenos negócios, que existem na borda da informalidade, oferecem alto risco de evasão e seu controle requereria elevados custos administrativos.” (p. 159); “Este dispositivo legal não ajuda a blindar o sistema de débito e crédito do IVA e introduz riscos desnecessários. Qualquer geração de crédito fora do sistema IVA dificulta o controle automatizado do tributo.” (p. 160).

[221]COELHO, op. cit., p. 161: “A demora na devolução dos saldos credores do IVA funciona como empréstimo informal, de regra não remunerado, da empresa credora ao tesouro público.”; “No IVA adotado de estados e municípios (IBS), o Comitê Gestor, por onde circularão as receitas, reterá o montante suficiente para fazer as devoluções. Assim, os fiscos receberão a receita líquida de devoluções. Com isso se elimina o risco moral de postergar desnecessariamente as devoluções”.

[222]COELHO, op. cit., p. 162: “Contrariamente à percepção popular, o IVA não é imposto regressivo. Um IVA geral de alíquota única tributa na mesma proporção o consumo de todas as pessoas de todos os níveis de renda. É um imposto proporcional.”; “A função do IS é exatamente alterar os preços relativos para influenciar os hábitos de consumo. Isso não é papel do IVA.”

© Eurico Marcos Diniz de Santi

vínculo do crédito ao pagamento e o split payment são inovações que ainda não funcionam em nenhum país; é preciso desenvolver sistemas ágeis para que não tragam novos custos aos contribuintes. Coelho critica, nesse ponto, o split payment "dito simplificado" da LC 214, que "nem é simplificado nem split".[223] Uma administração moderna precisa responder dúvidas e resolver conflitos, além de automatizar a cobrança.

A conclusão do capítulo recoloca o contribuinte no centro da implementação, com uma imagem ferroviária: "os trilhos da CBS e do IBS têm que seguir paralelos e as ações, sincrônicas; se os trilhos se afastam, o trem descarrilha".[224] O fecho é adequado à história reconstruída. O trabalho que começou pela identificação das distorções termina, no recorte, com uma cobrança de coerência entre princípios e experiência cotidiana. Os mandamentos funcionam como critérios para avaliar a continuidade da reforma, inclusive por quem ajudou a concebê-la.

A lição do capítulo é dupla. Primeiro, a reforma não foi improvisada: o diagnóstico tem mais de trinta anos, a proposta técnica tem dez, e a tramitação da PEC 45 durou quatro anos, oito meses e doze dias. Segundo, a reforma foi negociada, e negociações deixam marcas no texto. As exceções, os regimes específicos e as transições longas são concessões publicamente motivadas, registradas nos pareceres e votadas. O intérprete não pode apagá-las em nome da pureza do modelo, nem ampliá-las em nome da tradição do sistema anterior. Entre esses dois erros está o trabalho do juiz.

Fonte do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A história da Reforma Tributária contada pelos seus protagonistas (síntese dos depoimentos de Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025, JusPodivm, 2025). As notas remetem às páginas da obra coletiva.

[223] COELHO, op. cit., p. 164: "São inovações na prática do IVA, que ainda não se encontram em funcionamento em nenhum país. É necessário desenvolver sistemas ágeis para que esses mecanismos não tragam novos custos para os contribuintes."; e, em nota, "O regime de split payment dito simplificado, previsto no art. 33 da LC 214, nem é simplificado nem split. Ele apenas adiciona ao sistema atual de crédito-débito um pagamento antecipado".

[224] COELHO, op. cit., p. 165: "Em todo o processo, os trilhos da CBS e do IBS têm que seguir paralelos e as ações, sincrônicas; se os trilhos se afastam, o trem descarrilha."

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 3. Não há texto sem contexto: a enunciação registrada como fonte

◆

Não há texto sem contexto. Gritar fogo num teatro lotado e gritar fogo num show de rock, com um isqueiro aceso nas mãos, são atos com as mesmas palavras e sentidos opostos. Lourival Vilanova ensinou que o sistema do direito positivo é feito de enunciados, mas os enunciados são produtos de uma enunciação; o texto sem a enunciação fica mudo. A reforma tributária tem uma enunciação incomumente documentada, e este capítulo mostra ao juiz onde ela está e como usá-la.

A tradição brasileira oscilou entre a vontade da lei e a vontade do legislador. A primeira corrente desconfia dos trabalhos preparatórios porque a lei se emancipa de quem a fez; a segunda os valoriza porque a lei é ato de vontade. A teoria da enunciação, que José Luiz Fiorin trouxe da linguística e Paulo de Barros Carvalho incorporou à teoria das fontes, supera o dilema: o que vincula o intérprete não é a vontade psicológica de ninguém, mas a enunciação que ficou registrada em linguagem, nos pareceres, relatórios, justificativas e votos que acompanharam cada versão do texto. Chamo isso de enunciação registrada.

A ambiguidade da expressão "fontes do direito"

A expressão é polissêmica, e a polissemia não é acidente. Ela designa partes e etapas de um mesmo fenômeno, a produção normativa, que não tem fronteiras nítidas no mundo extralinguístico. No livro, distingo oito acepções (p. 211): (i) o fundamento de validade de uma ordem jurídica; (ii) a norma de competência que regula a produção de outras normas; (iii) as contingências extrajurídicas que condicionam a convicção e a vontade de quem pratica o ato de criação; (iv) o fato jurídico em sentido amplo, isto é, o ato de produção juridicizado pelas normas que regulam a forma de produção; (v) o produto desse ato, o veículo introdutor de normas; (vi) a norma construída pelo intérprete a partir desse veículo; (vii) o evento tributário que dá suporte à incidência e (viii) o ato de aplicação que cristaliza esse evento em linguagem jurídica. Kelsen já advertia que o direito regula a sua própria criação; o problema é saber onde, nesse fluxo, colocar a palavra "fonte".*

Fonte não é a lei: é o fato que produz a lei

Se direito é o conjunto das normas válidas, as normas não podem ser a sua própria fonte. Com Paulo de Barros Carvalho, recuso a concepção tautológica segundo a qual a lei é fonte do direito: dizer isso equivale a afirmar que normas criam normas, numa proposição circular que deixa sem explicação o primeiro termo (p. 212-213). O direito, sozinho, não basta para criar direito novo. Exige fatos de aplicação que, antes de serem jurídicos, são fatos políticos e sociais. Lourival Vilanova dá a fórmula exata: fontes do direito são fatos sobre os quais incidem hipóteses fácticas, dando em resultado normas de certa hierarquia.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.5, p. 211: “Sem norma não há fato jurídico, sem fato jurídico não se cria direito novo.”.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Daí a oposição entre processo e produto. O processo é o ato, ou a cadeia de atos, que produz a lei: é a fonte material. O produto é a lei, veículo das normas jurídicas. O ato legislativo que se encerrou em Brasília, em 25 de outubro de 1966, criou a Lei 5.172, o Código Tributário Nacional. Uma coisa é o legislar; outra, o legislado.

Uma nova visão: o processo só entra no direito se vira linguagem

O direito precisa saber não só o que foi prescrito, mas como, quando, onde e por quem. Os processos de positivação pertencem à ordem do acontecimento: consomem-se no tempo e no espaço em que se realizam. Daí os problemas de fato (provar a circunstância que motivou o ato, quem o praticou e a sequência que configurou o procedimento) e os problemas de direito (qualificar essa circunstância, a competência da autoridade e o enquadramento do ato na formação do veículo normativo) (p. 216). A solução é objetivar o processo em linguagem. Paulo de Barros Carvalho, apoiado em Vilanova, distinguiu evento e fato: o ato de aplicação é o evento; a sua tradução em linguagem jurídica é o fato. Sem essa linguagem, a fonte material se perde do sistema como passado que não é mais (p. 217).

Enunciação, enunciado e enunciação enunciada

A semiótica do texto fornece o instrumento. Com José Luiz Fiorin e Diana Luz Pessoa de Barros, distingo a enunciação, que é o ato de dizer, do enunciado, que é o dito. O ato de legislar é enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar é enunciação; a sentença, enunciado. A enunciação, como acontecimento singular, não se repete e não pode ser descrita diretamente. Mas deixa marcas no texto: os dêiticos de pessoa, tempo e lugar. Esse conjunto de marcas é a enunciação enunciada, na terminologia de Fiorin, ou enunciação registrada, na formulação de Gabriel Ivo. O restante, o conteúdo prescritivo, é o enunciado enunciado (p. 217-219).

A enunciação registrada é a fonte material do direito, identificável no próprio texto. Numa lei, ela aparece em quatro marcas: o nome "lei", que indica o procedimento; a data de promulgação e de publicação; a autoridade que sanciona e promulga; o local de produção. A partir dessas marcas, construímos uma norma geral e concreta, que Paulo de Barros Carvalho chama fonte formal ou veículo introdutor; o seu antecedente, que retrata o exercício de dada competência, é a fonte material (p. 220). A consequência é decisiva: o direito não apenas cria as suas próprias realidades nos enunciados; constitui também a realidade da sua criação na enunciação enunciada. Os produtos juridicizam o processo. O fato de criação da lei entra no corpo da lei; o processo judicial, na sentença; o procedimento administrativo, no ato.

Por isso lei não é o nome do documento; é o nome do procedimento. Ter "força de lei" não faz de uma medida provisória uma lei. A lei não é lei pela força, mas pela legitimidade da sua enunciação: a legalidade como limite objetivo, e não como valor (p. 221-222).*

Fontes de produção e fontes de cognição

Riccardo Guastini separa o ato que cria do documento que dá a conhecer. Fontes de produção são os atos e fatos juridicizados por normas de produção, idôneos a gerar

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.10, p. 222. Ver também "O Imposto Seletivo e o processo legislativo da EC 132/2023: extrafiscalidade, reserva de lei complementar e a impossibilidade de medida provisória" (Portal da Reforma Tributária, 25 jun. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

normas novas; fontes de cognição são os documentos oficiais por meio dos quais se conhece o direito. O documento normativo é a fonte de cognição: veicula ao mesmo tempo o enunciado enunciado, que é o conteúdo, e a enunciação enunciada, que é a marca do processo. É essa marca que distingue o texto jurídico do texto não jurídico. Sem fonte de cognição, não há fonte de produção (p. 222).*

Enunciação registrada e validade

Validade é a pertinência de um documento normativo ao direito positivo, segundo os critérios da sua fonte de produção, identificáveis na enunciação enunciada do próprio documento. Seguindo os três planos de Paulo de Barros Carvalho, falo em validade do texto, validade da significação e validade das normas; a primeira condiciona as outras duas, porque a pertinência do texto ao direito é pressuposto da construção de sentido. Não se trata de regredir à interpretação literal, mas de partir da literalidade para construir normas válidas (p. 223-224). Guibourg lembra, contra Kelsen, que até "órgão competente" e "procedimento" dependem de interpretação: a enunciação registrada é o ponto de apoio objetivo dessa interpretação.

A superação do dilema entre vontade da lei e vontade do legislador

A velha disputa perde o objeto. A corrente subjetivista buscava a vontade do legislador, ex tunc, nos debates e na gênese; a objetivista, a vontade da lei, ex nunc, no texto final, tratando a vontade do legislador como ficção. Com Tercio Sampaio Ferraz Junior e Karl Engisch, mostro no livro que o objetivismo produz um subjetivismo às avessas: põe a vontade do intérprete acima da do legislador e da própria norma (p. 202-203). A teoria da enunciação registrada dissolve o dilema, porque a "vontade" do legislador não precisa ser adivinhada: está documentada e objetivada nos registros oficiais do processo legislativo. Paulo de Barros Carvalho é explícito ao dizer que as exposições de motivos, como marcas deixadas no curso da enunciação, não podem ser desprezadas e orientam a atividade do intérprete.

Daí a tese que dá título ao capítulo 15 do livro. A enunciação registrada em cada fase do processo legislativo da EC 132/23, da LC 214/25 e da LC 227/26 vincula o intérprete à comunicação oficial feita pelos pareceres dos relatores a todos os demais parlamentares. As justificativas dos relatórios elaborados pela Consultoria Legislativa e as Notas Técnicas do CCiF são fontes essenciais do direito para a correta interpretação dos artigos aprovados (p. 200). O parlamentar votou o texto que lhe foi comunicado com aquela justificativa; ignorá-la é interpretar outro texto.

Consequência para a magistratura

Cada ficha que segue é uma enunciação registrada. O texto original da PEC 45 com a sua justificação, o parecer de João Roma na CCJC, o relatório da Comissão Mista, a PEC 110 e os relatórios de Roberto Rocha, a PEC Brasil Solidário, o relatório do Grupo de Trabalho, o parecer de Plenário de julho de 2023, os pareceres do Senador Eduardo Braga, o autógrafo do substitutivo do Senado e o parecer final de dezembro de 2023: são as marcas, no tempo, no espaço e na pessoa, do processo que produziu a EC 132. No livro, chamo a esse conjunto enunciação registrada constitucional e

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.11, p. 222: "A enunciação enunciada é a referência jurídica à fonte de produção do direito: é ela que possibilita distinguir o texto jurídico (fonte de cognição) do texto não jurídico.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

sustento que ela determina a interpretação do texto constitucional e, por consequência, condiciona a validade de todos os dispositivos da LC 214/25 e da LC 227/26 (p. 224). Como curiosidade técnica, registro que, na Câmara, o documento que amarra tudo no final é o autógrafo, a versão definitiva enviada à sanção ou à promulgação, em que a motivação fica registrada como histórico legislativo (p. 224). O livro enumera dezesseis textos e contextos a considerar na construção das normas do novo sistema (p. 204-205). Os dez primeiros, da PEC 45 original à EC 132, estão catalogados a seguir. Os seis restantes pertencem à regulamentação: os PLPs 68/24 e 108/24, com as exposições de motivos da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, os textos aprovados na Câmara e no Senado e as mensagens de veto que resultaram nas LCs 214/25 e 227/26.

Para o juiz, essa teoria responde a uma pergunta prática: qual leitura se pode defender? Quem decide em 2027 com base no texto sem o contexto decide com metade da fonte. A leitura que se pode defender diante do fisco, do Comitê Gestor ou do Judiciário é a que se apoia, ao mesmo tempo, no enunciado e na sua enunciação registrada. A dogmática analítica que adoto tem por objeto não apenas os textos dos novos diplomas, mas também o contexto em que foram inseridos, reconstruível objetivamente a partir dos documentos que informaram a atuação do legislador racional, normativo e real (p. 205). A lei não fala sozinha; fala com a voz do processo que a produziu.*

Referência: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2026, especialmente o § 15 (p. 200-235). As páginas indicadas entre parênteses remetem a essa edição.

O roteiro das fontes da gênese

O quadro abaixo ordena, no tempo, os documentos que registram a enunciação da Emenda 132, do antecedente de 2018 à promulgação. Para cada um, indica a data e o que importa ao intérprete.

Documento	Data	Autoria e o que importa
Emenda Substitutiva Global 7/2018 à PEC 293-A/2004	2018	Deputado Mendes Thame, a partir de proposta formulada pelo CCiF. O elo entre a matriz do CCiF e a PEC 45: a emenda apresentada à PEC 293-A/2004 deu origem, em 2019, à PEC 45 de Baleia Rossi.
Texto original da PEC 45/2019	3 de abril de 2019	Deputado Baleia Rossi (MDB/SP) e outros. Ementa original: "Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências". A matriz do IBS único, nacional, de base ampla e não cumulativo, com transição longa. É o texto que o CCiF formulou a pedido do Presidente da Câmara e que contém, na justificação, a exposição de motivos do modelo.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.2, p. 205. Ver também “Surpresas após a aprovação da LC 214/2025: 3 pontos positivos e 3 pontos negativos da reforma tributária e a ‘Pax brasileira’” (Portal da Reforma Tributária, 12 nov. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Documento	Data	Autoria e o que importa
Parecer de admissibilidade na CCJC	Apresentado em 14/05/2019; aprovado em 22/05/2019; publicado no DCD de 24/05/2019	Deputado João Roma (PRB/BA), pela admissibilidade. O primeiro juízo de constitucionalidade da proposta, inclusive diante das cláusulas pétreas da Federação. Inclui o voto em separado contrário da Deputada Talíria Petrone e as audiências públicas de 21 e 22/05/2019, com Bernard Appy e Vanessa Canado pelo CCiF.
Comissão Especial da PEC 45-A/2019	Constituída em 09/07/2019; instalada em 10/07/2019; prazo de emendas prorrogado até 05/09/2019	Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB); presidente, Deputado Hildo Rocha (MDB/MA). Foi o grande ciclo de debates na Câmara: audiências públicas e seminários regionais em vários Estados. Registro de genealogia: o Requerimento 16/2019, do próprio relator, convidou para as audiências, entre outros, Eurico de Santi, Nelson Machado, Isaias Coelho e Bernard Appy.
Texto original da PEC 110/2019	Apresentada em julho de 2019	Senador Davi Alcolumbre, então Presidente do Senado, primeiro signatário, com apoio de mais de sessenta senadores. Relator designado na CCJ: Senador Roberto Rocha. Recupera o texto da PEC 293/2004 (Hauly) e propõe uma reforma mais ampla, alcançando mais tributos, com transição mais curta. É o polo de comparação com a PEC 45: um IBS estadual contra um IBS nacional.
Primeiro parecer do Senador Roberto Rocha	18 de setembro de 2019	Parecer favorável com substitutivo, após o ciclo de audiências de agosto e setembro de 2019. Acolhe parcialmente seis das 24 emendas então apresentadas.
Novo relatório e complementações de voto		A virada para o IVA dual: CBS federal substituindo PIS e Cofins, IBS subnacional substituindo ICMS e ISS, e Imposto Seletivo no lugar do IPI. Na complementação de março de 2022, o relator registra 251 emendas, com 67 acolhidas total ou parcialmente. A votação na CCJ foi adiada, e a PEC não chegou ao Plenário nessa fase.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Documento	Data	Autoria e o que importa
PEC Brasil Solidário (convergência CCiF e Comsefaz)	29 de abril de 2021	Centro de Cidadania Fiscal e técnicos do Comsefaz, o comitê dos secretários estaduais de Fazenda. O texto da PEC 45 aprimorado em conjunto com os Estados: pela primeira vez, uma proposta de IBS com o apoio técnico dos secretários de Fazenda. Dialogou com a PEC 110 no Senado e preparou a convergência que se consolidou em 2023. Não foi apresentada formalmente ao Congresso; circulou como proposta de consenso e como parâmetro de comparação com os substitutivos oficiais.
Relatório da Comissão Mista		Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB). A primeira tentativa formal de convergência entre as duas PECs. O texto antecipa soluções que reaparecem em 2023.
Grupo de Trabalho e substitutivo do relator	Junho de 2023; texto do substitutivo entregue em 22/06/2023, em reunião do Presidente da Câmara com os governadores	Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB). O texto de convergência que adota o IVA dual da PEC 110 sobre a arquitetura da PEC 45: CBS e IBS com base e regras comuns, Conselho Federativo, Imposto Seletivo e fundos de compensação e de desenvolvimento regional.
Aprovação em dois turnos no Plenário da Câmara	6 e 7 de julho de 2023	Inclusão de última hora da cesta básica nacional com isenção de CBS e IBS e outros ajustes negociados no Plenário. É o texto que segue ao Senado.
Autuação e tramitação conjunta	3 de agosto de 2023	Autuada no Senado como PEC 45/2019, tramitou em conjunto com as PECs 110/2019 e 46/2022.
Relatório do Senador Eduardo Braga na CCJ	25 de outubro de 2023, com vista coletiva concedida na mesma reunião	Introduz as principais mudanças do Senado: entre elas, a trava contra a elevação da carga e a revisão dos regimes diferenciados.
Complemento de voto e Parecer 88/2023-CCJ	7 de novembro de 2023	Complemento de voto do relator e parecer aprovado na CCJ do Senado.
Pareceres de Plenário e aprovação no Senado	8 de novembro de 2023	Parecer 173/2023-PLEN, do Senador Eduardo Braga, sobre as emendas de Plenário; Parecer 174/2023- PLEN, da Comissão Diretora, com a redação para o segundo turno.
Autógrafo do substitutivo do Senado	14 de novembro de 2023	O texto exato que o Senado devolveu à Câmara, remetido pelo Ofício SF 1.140. É a peça indispensável para comparar com a redação final promulgada.
Votação final na Câmara	15 de dezembro de 2023	A Câmara aprova a versão final em dois turnos, com supressões propostas pelo relator Aguinaldo Ribeiro sobre o texto do Senado.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Documento	Data	Autoria e o que importa
Emenda Constitucional 132/2023	Promulgada em 20 de dezembro de 2023	O texto promulgado: a redação que obriga, a ser lida à luz das fontes anteriores.

O catálogo termina onde a Constituição passa a ser lei. A fase legal tem fontes próprias: os PLPs 68/2024 e 108/2024, com as exposições de motivos da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, os textos aprovados na Câmara e no Senado e as mensagens de veto que resultaram nas Leis Complementares 214/2025 e 227/2026. Os textos devem ser consultados na versão compilada do Planalto.

Três distinções para o uso judicial da gênese

O uso jurídico das fontes da gênese exige três distinções, e elas valem como regra de método nesta apostila. A intenção declarada pelo relator orienta. A proposta normativa contextualiza. Só a redação aprovada obriga.

A primeira distinção impede que um parecer seja tratado como lei. O relator explica o texto e as razões de cada escolha; sua explicação é o melhor guia para o sentido do dispositivo, mas não cria norma que o dispositivo não contenha. A segunda distinção impede que uma versão anterior seja lida como se tivesse sido aprovada. Propostas abandonadas ao longo da tramitação mostram o que o Congresso considerou e não quis; elas contextualizam, nunca obrigam. A terceira distinção é a garantia final: o que vincula o juiz é o texto promulgado, lido à luz da enunciação que o produziu.

Dessas distinções decorre uma consequência que interessa particularmente à magistratura. Quando uma emenda foi apresentada, debatida e rejeitada, o argumento que ela carregava não pode voltar ao processo judicial como se fosse leitura natural da lei. O Congresso examinou aquela solução e a recusou. Levá-la ao juiz como interpretação é pedir a ele que vote de novo a matéria que o Parlamento já votou. A gênese não substitui o texto; ela impede que o texto seja lido com um sentido que o processo legislativo examinou e rejeitou.

O exemplo mais completo dessa técnica é a neutralidade arrecadatória. Quando o Tribunal de Contas da União divulgou em 2026 a alíquota de referência da CBS, o número de 11,3% foi recebido como aumento de carga. A leitura dos seis documentos centrais da gênese mostra que a calibragem da alíquota para manter a carga atravessa todas as fases do processo, da justificação original ao parecer final. É o que demonstra o trecho a seguir.

A manutenção da carga atravessa a gênese legislativa

A neutralidade arrecadatória não surgiu como justificativa posterior à divulgação dos 11,3%. Ela integra a arquitetura da proposta e reaparece nos seis documentos legislativos aqui examinados, com redações e funções diferentes. A justificação original, os pareceres e os substitutivos permitem reconstruir essa continuidade. Na justificação original da PEC 45/2019, a explicação da transição registra que o modelo permite manter a carga constante, sem gerar riscos de aumento para os contribuintes nem perda de receita para os entes federativos. O mecanismo proposto combinava

© Eurico Marcos Diniz de Santi

redução dos tributos antigos e elevação calibrada do novo imposto. O compromisso aparece expressamente nas páginas 36 e 60 da justificação. [225]

O parecer de admissibilidade do deputado João Roma, na CCJC, descreve o mesmo mecanismo: as alíquotas de referência reporiam a perda de receita dos tributos reduzidos, "mantendo, portanto, a carga tributária constante". O trecho está na página 9. Seu objeto era a admissibilidade constitucional; ainda assim, a manutenção da carga integra a descrição do desenho examinado. [226]

No relatório adotado pelo Grupo de Trabalho em 2023, a formulação é categórica. No item 4.3.8, relativo à transição para os contribuintes, lê-se: "A transição será feita de modo a manter a arrecadação dos tributos atuais como proporção do PIB. Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária." A passagem está na página 84 do PDF. [227]

O parecer de Plenário de 5 de julho de 2023, do deputado Aguinaldo Ribeiro, traduz a diretriz em dispositivo: o art. 130, § 3º, do ADCT proposto prevê revisões anuais das alíquotas de referência "visando à manutenção da carga tributária". O texto encontra-se na página 121 do arquivo. O parecer reformulado de 6 de julho preserva a mesma determinação, na página 22. [228] [229]

No retorno do Senado, em 15 de dezembro de 2023, o parecer afirma que a "manutenção da carga tributária é pressuposto da reforma". E explica a consequência distributiva: reduzir a alíquota de um bem ou serviço destinado ao consumidor final exige aumentar a dos demais para preservar a arrecadação. A afirmação está na página 25; a incorporação da trava de carga é mencionada na página 24. [230]

A conclusão documental é precisa: nos seis documentos examinados, a calibragem do novo sistema está orientada à manutenção da carga. Isso não autoriza atribuir a todos uma proibição absoluta de qualquer elevação tributária futura. A própria justificação original, na página 37, ressalva a autonomia dos entes para fixar alíquotas distintas das de referência. O pacto é de neutralidade na substituição e na calibragem; sua extensão deve ser lida com as demais competências constitucionais. [231]

---

[225] BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 45/2019, texto original e justificação. Arquivo fornecido: 01A_Texto_Original_PEC45_e_Justificacao.pdf, pp. 36 a 37 e 60. A página 37 ressalva expressamente a autonomia de fixação de alíquotas distintas da referência.

[226] BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer do deputado João Roma na CCJC à PEC 45/2019. Arquivo fornecido: 01_CCJC_2019_Joao_Roma.pdf, p. 9.

[227] BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório adotado pelo Grupo de Trabalho da reforma tributária, 2023, item 4.3.8. Arquivo fornecido: 02_GT_2023_Relatorio_Adotado.pdf, p. 84. O trecho citado é conclusão do relatório, distinguindo-se das manifestações setoriais registradas nas audiências.

[228] BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário à PEC 45/2019, relator deputado Aguinaldo Ribeiro, 5 jul. 2023. Arquivo fornecido: 03_Plenario_2023_07_05_Parecer_PRLP2.pdf, p. 121, art. 130, § 3º, do ADCT proposto.

[229] BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer reformulado de Plenário à PEC 45/2019, relator deputado Aguinaldo Ribeiro, 6 jul. 2023. Arquivo fornecido: 04_Plenario_2023_07_06_Parecer_Reformulado_PRLP3.pdf, p. 22, art. 130, § 3º, do ADCT proposto.

[230] BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer às emendas do Senado à PEC 45/2019, relator deputado Aguinaldo Ribeiro, 15 dez. 2023. Arquivo fornecido: 05_Retorno_Senado_2023_12_15_Parecer_MAN1.pdf, pp. 24 a 25. As páginas indicadas nas notas 3 a 8 correspondem à ordem das páginas dos PDFs fornecidos.

[231] BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 45/2019, texto original e justificação. Arquivo fornecido: 01A_Texto_Original_PEC45_e_Justificacao.pdf, pp. 36 a 37 e 60. A página 37 ressalva expressamente a

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Dossiê de Fontes do Sistema CBS/IBS: a gênese legislativa da EC 132 (2026); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, 2ª ed., 2026, § 15; Por que a CBS de 11,3% não cria carga: a gênese, o TCU e a saída da caverna (2026).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

autonomia de fixação de alíquotas distintas da referência.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 4. A Emenda 132 entre as cláusulas pétreas

A Emenda 132 não é uma emenda qualquer. Ela reescreveu o capítulo tributário da Constituição, positivou cinco princípios novos no art. 145, § 3º, criou dois tributos com regras idênticas por mandato do art. 149-B e instituiu um ente interfederativo no art. 156-B. A pergunta que este capítulo enfrenta interessa diretamente a quem exerce controle de constitucionalidade: qual é a relação entre essa reforma e as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º?

A resposta que sustento é que a Emenda 132 não apenas respeitou as cláusulas pétreas. Ela as fortaleceu, densificando a forma federativa, o voto, a separação dos Poderes e os direitos individuais do contribuinte. Daí uma consequência prática: o núcleo do novo sistema só pode ser alterado por nova emenda, e certas conquistas, como a transparência do tributo, a não cumulatividade plena e a cobrança no destino, tornaram-se parâmetro de controle, não mera opção de política fiscal. Apresento o argumento por inteiro, na versão do artigo científico que submeti à revisão dos pares.

Introdução: muito além da economia

A reforma tributária costuma ser apresentada como mudança econômica: substitui tributos, elimina a cumulatividade e reorganiza a arrecadação sobre o consumo. A descrição é correta, mas insuficiente. A Emenda Constitucional 132/2023 produziu, sobretudo, uma transformação institucional: conferiu nova densidade aos quatro núcleos protegidos pelo art. 60, § 4º, da Constituição, a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

Não há texto sem contexto. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o estudo das fontes do direito exige o exame das enunciações que fazem nascer as regras jurídicas, pois as marcas deixadas no processo de enunciação "assumem indiscutível relevância, auxiliando e orientando a atividade do intérprete" (CARVALHO, 2011, p. 421). Por isso, este artigo não se limita a afirmar a tese; reconstrói, passo a passo, os conceitos que a sustentam. Primeiro, o que é uma Constituição e o que é uma emenda constitucional. Segundo, por que a reforma tributária somente pode ser alterada por emenda. Terceiro, o que são cláusulas pétreas e como o Supremo Tribunal Federal as interpreta. Quarto, como a história explica o desenho da EC 132/2023. Quinto, por que cada uma das quatro cláusulas pétreas saiu fortalecida. Sexto, o que pode e o que não pode mudar daqui em diante.*

O percurso é didático por convicção metodológica. Desenvolvi essa convicção em duas décadas de pesquisa sobre transparência e cidadania fiscal: o direito tributário que o cidadão não compreende é o direito tributário que o aliena (SANTI, 2020). Compreender a reforma é a primeira condição para defendê-la.

O que é uma Constituição e o que é uma emenda constitucional

A Constituição é a lei fundamental que organiza o Estado, limita o poder e garante direitos. Para visualizar sua importância, os juristas recorrem à conhecida pirâmide

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 581.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

de Hans Kelsen: a Constituição ocupa o ápice do ordenamento, e todas as demais normas, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos e portarias, somente valem se estiverem em conformidade com ela (KELSEN, 2006, p. 246-250). Quando qualquer veículo normativo desobedece à Constituição, deve ser declarado inconstitucional e perde a validade (SANTI, 2026, p. 129-130).

A Constituição de 1988 é classificada como rígida: sua alteração exige rito muito mais rigoroso que o de uma lei comum. Esse rito é a Proposta de Emenda à Constituição, a PEC. A iniciativa é restrita: um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; o Presidente da República; ou mais da metade das Assembleias Legislativas. A aprovação exige quórum qualificado: dois turnos de votação em cada Casa e três quintos dos votos em cada uma das quatro votações, o que significa, no mínimo, 308 deputados e 49 senadores. Aprovada com o mesmo texto nas duas Casas, a emenda é promulgada pelas Mesas da Câmara e do Senado; o Presidente da República não tem poder de veto sobre emendas constitucionais (SANTI, 2026, p. 130).

Aqui está a distinção decisiva. A emenda constitucional é o exercício do Poder Constituinte Derivado Reformador. O Poder Constituinte Originário, exercido pela Assembleia Constituinte que criou a Constituição de 1988, é soberano e ilimitado. O poder de reforma, ao contrário, é limitado: deve seguir as regras que o criador original estabeleceu, tanto as procedimentais, como o rito de votação, quanto as materiais, as cláusulas pétreas (SANTI, 2026, p. 130). Em fórmula curta: a Constituição pode ser reformada; não pode ser destruída pelo poder de reforma que ela própria criou.

As cláusulas pétreas: o coração da democracia

Existem barreiras que nem mesmo o Congresso Nacional, com cem por cento dos votos, pode ultrapassar. São as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da Constituição, que protegem o coração da nossa democracia: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais (SANTI, 2026, p. 130-131). A Constituição não admite sequer a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir qualquer desses núcleos.*

Cláusula pétrea, porém, não é fóssil. O Supremo Tribunal Federal assentou, no julgamento da ADI 2024, que as limitações materiais ao poder constituinte derivado não significam a intangibilidade literal da disciplina original da Constituição, mas apenas a preservação do núcleo essencial dos princípios e institutos protegidos (BRASIL, STF, ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007). O art. 60, § 4º, não proíbe a evolução; proíbe a destruição.

Duas consequências práticas derivam dessa jurisprudência. A primeira: o catálogo de direitos protegidos não se limita topograficamente ao art. 5º. Na ADI 939, o STF reconheceu que o princípio da anterioridade tributária, previsto no art. 150, III, "b", constitui garantia individual do contribuinte e recebe, portanto, a proteção do art. 60, § 4º, IV. A segunda: alterações que desenvolvam, reformulem ou aperfeiçoem os institutos protegidos são constitucionais; inconstitucional é a emenda que esvazie

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.2, p. 131. Ver também “Como não cair em afirmações falaciosas: entenda os mitos sobre a ‘ameaça’ ao federalismo com a reforma tributária” (Portal da Reforma Tributária, 9 set. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

substancialmente o núcleo. Essa distinção entre o núcleo e sua configuração histórica é a chave de tudo o que se segue.

Por que a reforma tributária somente pode ser alterada por emenda constitucional

A resposta decorre da hierarquia kelseniana exposta acima. A EC 132/2023, regularmente promulgada, integrou-se plenamente à Constituição de 1988: o Sistema CBS/IBS está desenhado no próprio texto constitucional, nos arts. 145, § 3º, 149-B, 156-A, 156-B e 195, V, entre outros. As leis complementares que o regulamentam, como a LC 214/2025, e o regulamento único editado pelo Comitê Gestor do IBS ocupam degraus inferiores da pirâmide: podem detalhar, operacionalizar e executar o desenho constitucional; não podem alterá-lo, e qualquer dispositivo infraconstitucional que o contrarie deve ser declarado inconstitucional.

Disso resulta uma dupla trava de proteção. A trava procedimental: qualquer alteração estrutural da reforma exige nova emenda constitucional, submetida à iniciativa restrita, aos dois turnos e aos três quintos em cada Casa. A trava material: mesmo cumprido integralmente o rito, a nova emenda encontra os limites das cláusulas pétreas, pois não pode tender a abolir a forma federativa de Estado, o voto, a separação dos Poderes ou os direitos e garantias individuais. Nenhuma lei ordinária, nenhuma medida provisória, nenhum decreto, nenhuma portaria e nenhum ato do Comitê Gestor pode modificar a arquitetura constitucional do novo sistema. O que a Constituição construiu, apenas o poder de reforma pode tocar; e o poder de reforma, como se verá, encontra na própria reforma um novo conteúdo protegido.

5. A chave interpretativa: o pêndulo de quinhentos anos A história é a chave interpretativa da EC 132/2023. Na lição de Douglass North, as instituições importam: são elas, e não apenas os preços, que determinam o desempenho das economias no tempo (NORTH, 1990). Durante dois séculos, o Brasil oscilou entre modelos federativos incompletos: em 1824, unidade mediante centralização, sem Federação; em 1891, descentralização sem cooperação; em 1965-69, coordenação por comando da União; em 1988, descentralização ampla, mas sem coordenação federativa na tributação do consumo. O pêndulo alternava os polos sem jamais encontrar o equilíbrio: quando o centro concentrava os recursos, havia coordenação imposta por direção autoritária; quando os entes ganhavam autonomia, a Federação colapsava em guerra fiscal e fragmentação normativa.*

O resultado da última oscilação foi a herança que a reforma veio superar. De um lado, a guerra fiscal: a fragmentação de 27 legislações estaduais e 5.570 legislações municipais transformou o sistema em balcão de negociações bilaterais de benefícios, favorecendo grandes empresas em relações opacas com os governos locais. De outro, o contribuinte invisível: tributos calculados por dentro e embutidos no preço, que o cidadão pagava sem saber quanto, a quem e por quê. Registrei essa patologia em pesquisa de duas décadas: a opacidade da legalidade tributária aliena o cidadão e corrói o controle social, distanciando o Brasil da cidadania fiscal (SANTI, 2020).

* Do autor: “A nova estatura do federalismo brasileiro: a Federação como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 1” (Portal da Reforma Tributária, 4 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A EC 132/2023 rompeu o pêndulo e inaugurou a quarta possibilidade da história federativa brasileira: coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo. Essa ruptura se realizou por três engenhos jurídicos complementares.

A primeira ruptura é a competência compartilhada. O design jurídico da PEC 45 superou o obstáculo que fez fracassar todas as tentativas anteriores de reforma, que pretendiam retirar dos Estados o ICMS e dos Municípios o ISS. A arquitetura foi exatamente a inversa: no lugar de propor a retirada de competência dos entes federados, o desenho da PEC 45 propôs o aumento da competência de Estados e Municípios. Os Estados, que tributavam mercadorias e serviços de transporte e comunicação, passaram a tributar também serviços de qualquer natureza; os Municípios, que tributavam serviços, passaram a tributar também mercadorias. Essa ampliação simétrica homogeneizou as bases de União, Estados e Municípios e permitiu a edição de uma única lei complementar material compartilhada (SANTI, 2026, p. 131).*

A segunda ruptura é a revolução do destino. No modelo anterior, a arrecadação pertencia ao local de produção, o que incentivava a atração artificial de plantas industriais por renúncias fiscais e apartava a receita do cidadão que suporta o tributo. No novo paradigma, o produto da arrecadação pertence ao Estado e ao Município de destino, onde vive quem consome e paga. A riqueza tributária desloca-se para onde está a demanda, isto é, para onde está a população que precisa dos serviços públicos.

A terceira ruptura é o motor da cooperação: o Comitê Gestor do IBS. A administração do imposto compartilhado é integrada e paritária, com representação igualitária de Estados e Municípios, competência para editar o regulamento único e uniformizar a interpretação, arrecadar e distribuir as receitas. E o dado decisivo: o CGIBS pertence à esfera federativa subnacional, sem tutela ou subordinação hierárquica à União, que conserva competência própria e separada sobre a CBS.

A síntese das três rupturas cabe em uma fórmula: uma base, uma lei e um regulamento; mas 5.597 alíquotas possíveis, 27 estaduais e 5.570 municipais, pertencentes aos respectivos destinos. A uniformidade das regras convive pacificamente com a pluralidade federativa: cada Estado e cada Município preserva a competência exclusiva de fixar, por lei específica, sua própria alíquota do IBS. A autonomia deixou de se realizar pela fragmentação legislativa e passou a se realizar pela participação, pela alíquota própria e pela titularidade da receita.

Os quatro pilares fortalecidos

Estabelecidos os conceitos e o contexto, a tese central pode ser demonstrada pilar por pilar: a EC 132/2023 fortaleceu materialmente cada uma das quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º.

A forma federativa de Estado

Parte da crítica sustentou que a unificação da tributação do consumo, administrada por Comitê Gestor, centralizaria o poder e fragilizaria a autonomia de Estados e

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.2, p. 131.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Municípios, ferindo a cláusula pétrea do federalismo. Enfrentei diretamente essa objeção, em coautoria com Lina Santin, demonstrando que ela confunde a essência da cláusula pétrea com sua configuração histórica de 1988 (SANTI; SANTIN, 2025). O conceito de Federação não é estático nem cristalizado; como ensina Sampaio Dória, ele é sensível às flutuações das estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas segundo as variáveis de cada etapa da história (DÓRIA, 1972, p. 10).

O núcleo protegido pela cláusula pétrea é a autonomia financeira dos entes federados, condição da autonomia política e administrativa. É o que resulta da jurisprudência do STF: no RE 572.762 (Tema 42), o Tribunal afirmou que a autonomia financeira é condição indispensável do autogoverno e vedou políticas que esvaziem receitas dos entes menores; no RE 705.423 (Tema 653), reconheceu que não existe direito a uma arrecadação potencial máxima. A Constituição não petrifica o desenho original das competências; petrifica o dever de garantir condições materiais para o autogoverno (SANTI, 2026, p. 574-575). A doutrina converge: Dalmo Dallari adverte que dar competência é atribuir encargos, e sem renda própria suficiente "a autonomia política se torna apenas nominal" (DALLARI, 2015, p. 259-260); Luís Eduardo Schoueri demonstra que a discriminação de competências impositivas não é requisito do sistema federal, e sim a garantia da autonomia financeira (SANTI, 2026, p. 575-576).*

Aplicado o critério, o resultado é inequívoco. A EC 132/2023 preservou e ampliou tudo aquilo que o núcleo federativo exige: competência tributária subnacional compartilhada, alíquota própria fixada por lei de cada ente, titularidade integral da receita no destino, participação decisória paritária no CGIBS e ausência de subordinação à União. A reforma não restringiu a forma federativa de Estado; adensou-a. Em lugar da autonomia pela separação e pela fragmentação, instituiu a autonomia pela participação. O federalismo deixou de depender da multiplicação de legislações conflitantes e passou a se realizar mediante coordenação institucional.

O voto e a cidadania fiscal

O art. 60, § 4º, II, protege o voto direto, secreto, universal e periódico. A EC 132/2023 não alterou essas quatro características formais; fez algo mais profundo: qualificou materialmente o exercício do voto, elevando sua dimensão informada. No sistema anterior, o cidadão suportava carga calculada por dentro, quase invisível: pagava sem saber quanto, a quem e por quê. Essa alienação fiscal, que investiguei como deformidade da legalidade (SANTI, 2020), rompia o elo entre tributação e representação.

O art. 60, § 4º, II, protege o voto direto, secreto, universal e periódico. A EC 132/2023 não alterou essas quatro características formais; fez algo mais profundo: qualificou materialmente o exercício do voto, elevando sua dimensão informada. No sistema anterior, o cidadão suportava carga calculada por dentro, quase invisível: pagava sem saber quanto, a quem e por quê. Essa alienação fiscal, que investiguei como deformidade da legalidade (SANTI, 2020), rompia o elo entre tributação e representação.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 5, p. 575: “Esses precedentes demonstram que a Constituição não petrifica o desenho original das competências, mas sim o dever de garantir condições materiais para o autogoverno, garantindo a autonomia financeira.”. Ver também “Como não cair em afirmações falaciosas: entenda os mitos sobre a ‘ameaça’ ao federalismo com a reforma tributária” (Portal da Reforma Tributária, 9 set. 2025); “A nova estatura do federalismo brasileiro: a Federação como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 1” (Portal da Reforma Tributária, 4 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A reforma constrói o circuito inverso. A transparência tornou-se princípio expresso do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º); o tributo deve ser indicado no documento fiscal; a alíquota é deliberada localmente, por lei do Estado e do Município; a receita pertence ao destino, à comunidade onde vive o consumidor. Forma-se um circuito democrático inédito: tributo visível, alíquota decidida por quem o eleitor elege, receita na comunidade de quem paga, avaliação dos serviços públicos recebidos, responsabilização nas urnas. O contribuinte invisível converte-se em eleitor fiscal: é a recuperação, em chave contemporânea, do princípio fundador do constitucionalismo, no taxation without representation. O destino aproxima quem paga, quem recebe, quem decide e quem vota; e eleição local converte-se também em espaço de deliberação sobre carga tributária, gasto público e qualidade dos serviços.*

A separação dos Poderes e o império da legalidade

A EC 132/2023 não inaugurou o princípio da legalidade tributária, que já constava dos arts. 5º, II, e 150, I. O que ela fez foi aprofundar o império da legalidade na tributação do consumo, reduzindo drasticamente a fragmentação infralegal. As escolhas tributárias materiais, incidência, base, contribuintes, regimes e exceções, foram reservadas à Constituição e à lei complementar nacional; as alíquotas, às leis específicas de cada ente; os benefícios não autorizados pela própria Constituição foram vedados.

Na arquitetura kelseniana do novo sistema, cada função tem seu lugar. O Legislativo define: somente o Congresso Nacional pode aprovar ou alterar as leis complementares do IBS e da CBS. O Executivo e o CGIBS executam: regulamentam e administram dentro dos limites constitucionais e legais, sem poder recriar o tributo por atos infralegais. O Judiciário controla: interpreta e afere a validade das normas, sem poder atuar como legislador positivo para criar alíquotas, benefícios ou regimes, vedação que o STF consolidou muito antes da reforma e que a EC 132 reforçou ao constitucionalizar a uniformidade e a neutralidade. Sepultou-se, assim, a velha herança normativa: a possibilidade de 27 Estados e 5.570 Municípios produzirem, cada qual isoladamente, uma multiplicidade de regulamentos e interpretações materiais sobre o mesmo imposto. A reforma não extinguiu o poder regulamentar; substituiu o poder infralegal fragmentado e unilateral por uma regulamentação nacional, integrada, uniforme e subordinada à Constituição e à lei complementar.

Os direitos e garantias individuais

O quarto núcleo foi densificado em cinco dimensões. Primeira, a informação: a transparência elevada a princípio do sistema (art. 145, § 3º) concretiza o direito fundamental à informação (art. 5º, XIV e XXXIII) e a defesa do consumidor (art. 5º, XXXII); o contribuinte deixa de financiar o Estado às cegas. Segunda, a igualdade: a legislação uniforme e a vedação de privilégios setoriais não autorizados reduzem as distinções arbitrárias que o antigo balcão de benefícios produzia. Terceira, a segurança jurídica: a uniformidade nacional torna a obrigação previsível e compreensível; simplicidade não é apenas eficiência econômica, é condição efetiva de defesa. Quarta, a não cumulatividade ampla: impede resíduos ocultos na cadeia e

* Do autor: "Soluções para a Zona Franca de Manaus" (JOTA, 26 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

devolve ao cidadão a verdade dos preços. Quinta, a participação democrática: a conversão da informação tributária em deliberação política, examinada no pilar anterior.

Essa proteção se estende à operação cotidiana do sistema. O modelo de lançamento por declaração assistida, com interpretação prévia da autoridade fiscal acessível ao contribuinte, encerra o que denominei a maldição do lançamento por homologação, na qual o cidadão aplicava a lei por sua conta e risco para ser fiscalizado anos depois (SANTI, 2025a; SANTI, 2025b). E a correta interpretação dos arts. 45 e 46 da LC 214/2025 distingue confissão de fato e confissão de dívida, preservando o direito de defesa na apuração (SANTI, 2025c). O contribuinte deixa de ser objeto da arrecadação e passa a titular de direitos perante o Estado. A ADI 939 confirma a consequência jurídica: garantias tributárias do contribuinte são direitos individuais protegidos pelo art. 60, § 4º, IV, ainda quando situadas fora do art. 5º.*

O que pode e o que não pode mudar

A consequência decisiva da tese exige uma distinção final, entre incorporação constitucional e petrificação material. Incorporada à Constituição, a EC 132/2023 não transformou cada engrenagem técnica em cláusula pétrea. As regras instrumentais permanecem reformáveis: uma nova emenda pode alterar o funcionamento do CGIBS, suas regras internas de votação, seus procedimentos, os regimes diferenciados; pode até substituir instituições, desde que a nova arquitetura preserve substancialmente a autonomia política, administrativa e financeira dos entes. A cláusula pétrea protege a substância federativa, não cada instrumento criado para realizá-la.

Mas o núcleo dos valores concretizados tornou-se irretrocedível. São concretizações diretas das cláusulas pétreas: a competência compartilhada de Estados e Municípios sobre o IBS; o poder de cada ente de fixar sua própria alíquota; a titularidade da receita correspondente ao destino; a participação decisória paritária; a ausência de subordinação do CGIBS à União; a transparência que sustenta a cidadania fiscal; e a legalidade adensada que disciplina os três Poderes. Uma futura emenda que centralizasse o IBS na União, subordinasse o Comitê Gestor ao Ministério da Fazenda, suprimisse a alíquota própria dos entes, eliminasse sua participação decisória, restaurasse a opacidade ou amesquinhasse o federalismo cooperativo não seria atualização técnica: seria retrocesso constitucional de natureza material, emenda tendente a abolir o que o art. 60, § 4º, protege, e nasceria inconstitucional. O critério do STF é exigente, pois o controle de emendas requer afronta inequívoca ao núcleo protegido; as hipóteses acima o afrontam frontalmente, porque não modificam a reforma, desfazem-na.

Conclusão: a síntese institucional de quinhentos anos

O percurso pode agora ser recapitulado em três proposições. Primeira: a reforma tributária tem estatura constitucional e somente pode ser alterada por emenda, submetida ao rito rígido do art. 60 e aos seus limites materiais. Segunda: cláusula pétrea não é fóssil; protege o núcleo essencial dos valores republicanos e permite seu

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2.2, p. 582: "O novo 'lançamento por declaração 3.0' e o fim da maldição do 'lançamento por homologação'.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

desenvolvimento histórico, como assentou o STF na ADI 2024 e na ADI 939. Terceira: a EC 132/2023 fortaleceu materialmente as quatro cláusulas pétreas, pois adensou a Federação pela autonomia participativa, qualificou o voto pela cidadania fiscal, reforçou a separação dos Poderes pelo império da legalidade e densificou os direitos individuais pela transparência, igualdade, segurança jurídica, não cumulatividade e participação.

Eis a inversão que sintetiza a tese: a EC 132/2023 não superou as cláusulas pétreas; realizou-as. Demonstrou que fidelidade constitucional não exige imobilidade, mas evolução. O que a Constituição de 1988 protegia como promessa, a reforma entregou como instituição; e o que foi conquistado como concretização das cláusulas pétreas pode ser aperfeiçoado, jamais abolido. Depois de quinhentos anos de oscilação pendular entre centralização e fragmentação, o Brasil deixa de ser uma Federação que reparte conflitos para tornar-se uma Federação que compartilha responsabilidades.

> **Tese do autor.** A qualificação da Emenda 132 como concretização das cláusulas pétreas é posição doutrinária minha, desenvolvida em quatro artigos. A posição contrária sustenta que a unificação da competência legislativa sobre o IBS reduziu a autonomia dos entes e, portanto, tensiona a forma federativa. O STF ainda não enfrentou a questão em controle concentrado. O critério que proponho ao juiz é o da autonomia financeira efetiva, e não o da autonomia legislativa formal, pelos fundamentos expostos acima.

Fonte do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A reforma tributária como cláusula pétrea: emenda constitucional, poder de reforma e os limites jurídicos do retrocesso (artigo científico, 2026).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e atualização.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 5. Os quatro conceitos que mudaram de sentido

Quatro palavras atravessam a fronteira de 2027 com o mesmo som e outro significado. Wittgenstein advertiu que o significado de uma palavra é o seu uso; quando o uso muda, quem mantém o significado antigo passa a falar outra língua sem perceber. Para o juiz, esses quatro conceitos funcionam como um dicionário de transição: não cumulatividade, preço, contribuinte e alíquota.

Não cumulatividade

No regime anterior, a não cumulatividade era uma técnica de compensação entre débitos e créditos que enxergava a empresa e ignorava o consumidor; o crédito era físico, restrito a insumos, e a jurisprudência construiu critérios, como o da essencialidade e relevância, para definir o que gerava direito a ele. No Sistema CBS/IBS, a tributação é neutralizada no próprio ato da aquisição: o adquirente, ao mesmo tempo que paga o tributo destacado, credita-se do mesmo valor. O crédito é amplo, alcança todas as aquisições, salvo as de uso ou consumo pessoal definidas em lei, e sua apropriação está ligada à extinção do débito da operação anterior. A pergunta deixa de ser o que gera crédito e passa a ser o que está excluído dele.

Preço

Hoje se paga um preço com o tributo dentro, uma soma que ninguém decompõe. Calculado por fora, como determina o art. 156-A, § 1º, IX, o tributo aparece na nota com nome e valor. Preço deixa de ser um número com um segredo dentro e passa a ser duas informações: quanto custa a coisa e quanto custa o Estado. Essa mudança, como se verá no Capítulo 6, já está no centro das primeiras ações judiciais da transição, que discutem se o IBS e a CBS podem integrar as bases do ICMS e do ISS.

Contribuinte

A palavra designa de dois modos: quem apura e recolhe, e quem paga. A lei chama o fornecedor de contribuinte, e está correta no plano formal. Mas entre inscritos o que se recolhe de um lado se credita do outro, e o líquido para o Tesouro é zero. O tributo só se torna definitivo quando encontra alguém sem crédito, e esse alguém é o cidadão. O split payment tornou literal o que antes era teoria: o dinheiro que chega ao Fisco sai do pagamento do adquirente.

Alíquota

Entre contribuintes inscritos a alíquota é indiferente: se for de 5%, credita-se 5%; se for de 100%, credita-se 100%. O número só produz efeito econômico na última operação da cadeia. A tabela abaixo mostra por que a alíquota nominal de 11,3% da CBS assusta e por que o susto é ilusão de ótica. Numa cadeia de cinco operações, com

© Eurico Marcos Diniz de Santi

um bem de cem reais e sem lucro em nenhuma etapa, o PIS e a Cofins cumulativos de 3,65%, calculados por dentro, entregam carga efetiva de 20,43%.

Etapa	PIS/Cofins cumulativos (3,65% por dentro)	CBS (11,3% por fora, crédito pleno)
1ª operação	R$ 103,79	R$ 100,00 + tributo creditável
2ª operação	R$ 107,72	R$ 100,00 + tributo creditável
3ª operação	R$ 111,80	R$ 100,00 + tributo creditável
4ª operação	R$ 116,04	R$ 100,00 + tributo creditável
Venda ao consumidor	R$ 120,43	R$ 111,30
Carga efetiva	20,43%	11,30%

A alíquota não subiu. Ela apareceu. Bastam três operações para que o 3,65% cumulativo custe mais caro do que o 11,3% cobrado uma única vez, e o exemplo é conservador, porque não inclui IPI, ICMS e ISS.

Os conceitos novos são difíceis não por serem complexos, mas porque exigem desaprender. Para explicar essa dificuldade recorri, em artigo publicado no Portal da Reforma Tributária, à mais antiga imagem da filosofia ocidental sobre o aprendizado: a caverna de Platão. Reproduzo o texto, que serve ao juiz como serve a qualquer intérprete formado no sistema que morre.

Sair da caverna

A reforma tributária não é difícil. Difícil é deixar de pensar como sempre pensamos. Em sala de aula, tenho feito uma provocação deliberada: quem viveu sessenta anos dentro da prática do ICMS, do ISS, do IPI e do PIS/Cofins tem dificuldade de compreender o sistema CBS/IBS não por falta de inteligência, mas por excesso de hábito.

Para mostrar isso, recorri à mais antiga imagem da filosofia ocidental sobre o aprendizado: a alegoria da caverna. Este artigo reconstrói aquela provocação em chave didática, porque a resistência à reforma é menos técnica do que perceptiva. Não nos falta informação; falta-nos mudar o lugar de onde olhamos.

A caverna de Platão

No Livro VII da República, Platão descreve homens acorrentados desde a infância no fundo de uma caverna, de costas para a entrada. Atrás deles arde um fogo. Entre o fogo e os prisioneiros passam objetos carregados por outros homens, e apenas as sombras desses objetos chegam à parede que os prisioneiros enxergam. Para eles, as sombras não são cópias da realidade, mas a própria realidade. Dão nomes a elas, discutem sobre elas, premiam quem melhor adivinha qual sombra virá a seguir.*

Um dia, um prisioneiro é libertado. Vira o pescoço, e o fogo lhe fere os olhos. É arrastado pela subida áspera até a saída, e o sol o cega. Sente dor, desconforto, vontade de voltar ao conhecido. Só aos poucos, primeiro pelas sombras e reflexos na água, depois pelos próprios objetos, por fim pelo céu noturno e pelo sol, aprende a

* Do autor: “Sair da caverna: por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o sistema CBS/IBS” (Portal da Reforma Tributária, 23 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ver. Quando retorna para libertar os antigos companheiros, é ridicularizado: seus olhos, desacostumados ao escuro, já não acertam as sombras.

Platão não escreveu sobre tributos. Mas descreveu, com precisão de dois milênios e meio, a condição de quem precisa trocar de sistema.

As sombras: sessenta anos de conceitos

A nossa caverna tem data de fundação. A Emenda Constitucional 18, de 1965, desenhou o ICM, o IPI e o ISS, depois recebidos pela Constituição de 1988 e acrescidos do PIS e da Cofins. Três gerações de profissionais foram formadas ali dentro e aprenderam a ver o mundo por um repertório de sombras: crédito físico, insumo, substituição tributária, cálculo por dentro, diferencial de alíquota, guerra fiscal, crédito acumulado, benefício fiscal, auto de infração cinco anos depois.

Wittgenstein ensinou que os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo. Essa é a natureza das correntes. Quem aprendeu tributação com essas palavras tende a ler a reforma com elas e, diante do novo sistema, pergunta: qual insumo dá crédito? Quem é o substituto? Como fica o benefício? São perguntas formuladas na gramática da caverna. Não têm resposta fora dela, porque os objetos que projetavam aquelas sombras deixaram de existir. O fogo que iluminava a parede também era artificial. Convênios, decretos, soluções de consulta e regimes especiais produziram, por décadas, uma legalidade concreta à revelia da lei. Os prisioneiros chamavam de sistema tributário o que era, em grande parte, a projeção desse fogo.

Os grilhões: por que é tão difícil virar o pescoço

Os grilhões não são de ferro, mas de hábito. Douglass North mostrou que as instituições persistem porque organizações, profissões e mercados se adaptam a elas e passam a depender delas. É a dependência de trajetória: o passado continua decidindo o futuro mesmo depois de revogado. Escritórios, departamentos fiscais, sistemas de gestão, carreiras e manuais universitários foram construídos para a caverna. Sair dela significa desvalorizar o capital de conhecimento de uma vida inteira.

Daí a inércia que acompanha a transição: o ICMS que insiste em reaparecer dentro da CBS e do IBS, como fantasma de uma casa já demolida. Daí também o medo. Quem passou décadas acertando sombras teme perder a única competência que conhece. O medo é legítimo. A paralisia, não.

A luz: o que se vê fora da caverna

Fora da caverna, a primeira descoberta é desconcertante. O Sistema CBS/IBS não é apenas mais um IVA de débito e crédito, um ICMS melhorado com crédito mais largo. É um tributo sobre o consumo. E quem consome, na economia real, é o cidadão.

Essa é a virada que tenho chamado de antropocêntrica. Pessoa jurídica não consome; produz. Tudo o que adquire é insumo da sua atividade, do equipamento ao cafezinho. Com a não cumulatividade plena, o crédito vinculado ao pagamento e o tributo calculado por fora, a empresa deixa de suportar o imposto: paga na entrada, credita,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cobra na saída e simplesmente transfere o crédito ao elo seguinte. O tributo não é mais custo, é passagem. O verdadeiro contribuinte é o cidadão que não está inscrito em cadastro algum e que, pela primeira vez, vê o tributo destacado na nota. Um exemplo simples dissolve a sombra. Imagine uma cadeia de quatro operações, da matéria-prima ao consumidor. Dentro da caverna, cada etapa paga tributo sobre tributo, porque o crédito é restrito e o imposto entra no preço: a cascata acumula e o custo final se distancia, sem que ninguém saiba quanto. Fora da caverna, cada empresa recupera integralmente o que pagou na etapa anterior. O tributo atravessa a cadeia sem se acumular e aparece uma única vez, inteiro e visível, diante de quem consome. A empresa não perde um centavo. Deixa apenas de carregar um peso que nunca deveria ter sido seu.

Elemento da alegoria	Dentro da caverna: ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins	Fora da caverna: Sistema CBS/IBS
Correntes	Sessenta anos de prática e legislação fragmentada	Uma base, uma lei complementar, um regulamento
Sombras	Crédito físico, insumo restrito, benefício fiscal	Crédito financeiro amplo, vinculado ao pagamento
Fogo artificial	Cálculo por dentro, carga invisível	Cálculo por fora, carga destacada na nota
Quem suporta	A empresa, que embute o imposto no preço	O cidadão, que vê o tributo e decide com o voto
Controle	Auto de infração anos depois	Split payment e apuração assistida

Thomas Kuhn chamou de mudança de paradigma o fenômeno em que os mesmos dados passam a significar outra coisa, como no desenho em que se vê ora um pato, ora um coelho. A nota fiscal é a mesma folha. Fora da caverna, porém, ela deixa de ser documento de obrigação da empresa e passa a ser extrato de cidadania. Como sustento em Reforma Tributária para Você, Contribuinte, o tributo sai de trás do biombo da pessoa jurídica e ganha, enfim, um sujeito visível.

A subida: a transição como pedagogia

Platão percebeu que ninguém sai da caverna direto para o sol. Os olhos precisam de gradação. A transição de 2026 a 2033 foi desenhada exatamente assim, em quatro degraus.

1. 2026, os reflexos na água. O ano-teste, com CBS de 0,9% e IBS de 0,1%, permite que os olhos se acostumem sem dor arrecadatória. 2. 2027, os objetos. A CBS entra em vigor plenamente, o PIS e a Cofins são extintos e o IPI tem alíquota reduzida a zero, salvo para preservar a Zona Franca de Manaus. 3. 2029 a 2032, o céu. O ICMS e o ISS diminuem gradualmente, enquanto o IBS cresce na mesma proporção. 4. 2033, o sol. O sistema antigo deixa de existir.

A subida dói, e é bom que doa. A dor é o sinal de que os olhos estão funcionando. O erro seria interpretar o desconforto da transição como prova de que a caverna era melhor.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O retorno: a tarefa de quem já viu

A parte mais esquecida da alegoria é o final. Quem viu a luz tem o dever de voltar para buscar os outros e será recebido com desconfiança. Na reforma, esse papel cabe aos que já compreenderam o novo modelo: professores, contadores, advogados e auditores fiscais, ao lado do curso gratuito oferecido pela Receita Federal com o Conselho Federal de Contabilidade. Não se trata de ridicularizar quem ainda está acorrentado, porque todos nós estivemos lá. Trata-se de ajudar a virar o pescoço.

O ridículo que Platão descreve tem hoje nome e endereço. É o argumento de que a reforma aumentará a carga, repetido por quem ainda mede a luz com a régua das sombras. O art. 130 do ADCT responde: as alíquotas de referência são calibradas para reproduzir a arrecadação atual, nem mais nem menos. Quem enxerga aumento de carga onde há apenas transparência está, na verdade, vendo pela primeira vez um tributo que sempre pagou.

Por isso insisto, em sala de aula, que a primeira tarefa não é decorar a Lei Complementar 214. É mudar a pergunta. Em vez de indagar como o novo sistema se encaixa no que já sabemos, devemos perguntar o que precisamos desaprender para ver o que ele é.

A reforma tributária não pede que abandonemos a experiência; pede que abandonemos as sombras. Sessenta anos de caverna formaram excelentes leitores de parede. O desafio agora é formar profissionais e cidadãos capazes de olhar para o sol. Não é a luz que machuca; é o hábito à escuridão.

Os três biombos: preço, empresa e tempo

Em sala de aula, chamo de três biombos o preço, a empresa e o tempo. O preço pode esconder a tributação acumulada; a empresa aparece como pagadora formal e dificulta perceber a incidência econômica sobre o consumo; o tempo afasta o recolhimento do momento em que o cidadão reconhece seu ônus. Essa formulação é uma ferramenta de leitura, não uma afirmação de que toda a tributação anterior era juridicamente secreta.

A mudança começa pela régua. Em um exemplo estritamente aritmético, uma alíquota de 18% calculada por dentro corresponde a aproximadamente 21,95% sobre o valor líquido do próprio imposto: 18 dividido por 82. Com 25%, a relação é 25 dividido por 75, ou 33,33%. Isso não significa que o imposto aumentou quando sua expressão mudou; significa que o denominador mudou.

No mesmo exercício simplificado, 9,25% sobre uma receita que inclua integralmente as próprias contribuições equivalem a aproximadamente 10,19% sobre o valor líquido delas. O exemplo não representa uma conversão universal do PIS/Cofins efetivamente devido: exclusões da base, regimes especiais e créditos exigem apuração específica. Serve para mostrar por que não se deve comparar percentuais sem examinar suas bases.

Também é preciso distinguir três conceitos. Alíquota é um percentual aplicado a uma base. Recolhimento da empresa é o resultado de sua apuração, consideradas as

© Eurico Marcos Diniz de Santi

regras de crédito. Carga global é uma medida agregada da tributação, para a qual a Constituição utiliza parâmetros relacionados ao PIB. Confundir essas grandezas faz uma mudança de linguagem parecer, necessariamente, uma mudança de peso.

Serviços e Lucro Presumido exigem análise concreta

A preocupação das empresas de serviços merece resposta fundamentada. Comparar 3,65% no regime cumulativo do PIS/Cofins com 11,3% de referência da CBS identifica uma diferença nominal relevante, mas não calcula sozinho o efeito final sobre uma atividade. A análise deve considerar aquisições creditáveis, reduções aplicáveis, posição na cadeia, perfil do cliente e regras de transição. O Lucro Presumido é regime de tributação da renda; não constitui, por si só, uma categoria de alíquota da CBS.

A manutenção da carga global não assegura identidade do ônus em cada empresa, setor ou família. Uma reforma que reduz cumulatividade e altera tratamentos favorecidos modifica preços relativos. Atividades podem enfrentar aumento e outras, redução. Reconhecer isso preserva o rigor da defesa da reforma e permite localizar os problemas que demandam solução.

Nas operações entre empresas sujeitas ao regime regular, o crédito do adquirente muda a análise do custo da contratação. Um serviço que hoje carrega contribuição cumulativa pode passar a gerar crédito, observadas as condições legais. Já o prestador que vende predominantemente ao consumidor final e possui poucas aquisições creditáveis enfrenta uma situação diferente. Não se pode transportar a conclusão do primeiro caso ao segundo.

A regra de crédito deve funcionar de fato. Prazo de ressarcimento, pagamento, documentação e capital de giro afetam a operação. O objetivo de retirar a tributação do custo produtivo não torna indiferentes a alíquota e o fluxo de caixa. O split payment precisa ser examinado também nessa dimensão. A empresa recolhe o débito das vendas, deduz os créditos de suas aquisições e apura seu saldo; crédito não é um percentual que se deduz indistintamente sobre todas as vendas.

O aumento de preços não decorre de uma subtração de percentuais

O repasse integral e inevitável ao consumidor não pode ser deduzido apenas da comparação entre a alíquota antiga de uma contribuição e a nova alíquota de referência. A formação do preço depende também da carga removida dos insumos, do aproveitamento dos créditos, das margens, da concorrência, dos contratos e da reação da demanda.

Essa observação não elimina riscos de elevação de preços em atividades determinadas. Significa que se deve demonstrá-los. Um diagnóstico setorial precisa reconstruir a cadeia anterior e a nova, em vez de tomar o recolhimento nominal da última empresa como medida de toda a tributação existente no produto.

O mesmo cuidado vale para a competitividade. A redução de resíduos tributários nos investimentos e nas exportações é parte do desenho constitucional; seus efeitos concretos dependem da realização dos direitos de crédito e ressarcimento. Segurança jurídica e operação eficiente são condições econômicas da reforma, e não

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aspectos acessórios. Sair da caverna é transformar o receio genérico em uma pergunta verificável sobre preço, caixa e posição na cadeia.

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sair da caverna: por que sessenta anos de sombras dificultam enxergar o sistema CBS/IBS (Portal da Reforma Tributária, 2026); Por que a CBS de 11,3% não cria carga (2026); 11,3% não é tributo: é transparência (Portal da Reforma Tributária, 2026).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e regis

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 6. Dependência de trajetória e o teste do precedente

Douglass North, Nobel de Economia de 1993, chamou de dependência de trajetória a tendência das instituições de reproduzir escolhas passadas mesmo quando as condições que as justificavam desapareceram. As regras formais mudam por decreto; as regras informais, os hábitos, as rotinas e as crenças, mudam devagar. Uma reforma tributária muda as regras formais em uma data. A prática que as aplica leva anos para acompanhar.

O fenômeno é antigo. Adam Smith, que antes da Riqueza das Nações ocupou a cátedra de Filosofia Moral na Universidade de Glasgow, de 1752 a 1764, e ali proferiu suas Lições de Jurisprudência, registrou que as leis frequentemente continuam em vigor muito depois de desaparecidas as circunstâncias que as originaram e que, sozinhas, as tornavam razoáveis. Na transição brasileira ocorre o inverso, e é mais difícil de ver: é a interpretação que continua em vigor depois que a lei morreu.

Este capítulo tem três partes. A primeira apresenta o fundamento teórico, em ensaio no qual proponho tratar a dependência de trajetória como inconsistência dinâmica de sistemas normativos, com apoio em Hart, Kelsen e Alchourrón e Bulygin. A segunda transforma o diagnóstico em ferramenta: um teste em três passos para avaliar precedentes do regime anterior. A terceira aplica o teste ao primeiro caso concreto da transição, a inclusão do IBS e da CBS na base do ICMS.

O fundamento teórico

O ensaio revisita a literatura econômica e político-institucional sobre path dependence e propõe sua tradução para a teoria dos sistemas normativos, articulando três referenciais complementares: a distinção hartiana entre regras primárias e secundárias, com ênfase na regra de câmbio; a estrutura escalonada kelseniana (Stufenbau) e sua inversão material quando a norma infralegal captura o sentido da norma superior; e o aparato lógico de Alchourrón e Bulygin para tratar lacunas, antinomias e sistemas derivados. A síntese proposta define path dependence normativo como inconsistência dinâmica entre sistemas promulgados em momentos distintos, sob lógicas distintas, cuja derrogação recíproca nunca se completa, e apresenta o Normoscópio como método de diagnóstico sistêmico prévio a qualquer redesenho institucional.

Path dependence: da economia à ciência política e ao direito

Paul David[232] e Brian Arthur[233] cunharam, na economia, o conceito de path dependence a partir do estudo de tecnologias que se consolidam não por superioridade técnica, mas por retornos crescentes de adoção, o teclado QWERTY é o

[232]DAVID, Paul A. "Clio and the Economics of QWERTY". The American Economic Review, v. 75, n. 2, 1985, p. 332-337.

[233]ARTHUR, W. Brian. "Competing Technologies, Increasing Returns, and Lock-In by Historical Events". The Economic Journal, v. 99, n. 394, 1989, p. 116-131.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

exemplo canônico. Douglass North[234] internalizou o conceito à teoria institucional, mostrando que regras formais e informais se autorreforçam ao longo do tempo. Liebowitz e Margolis[235], em contraponto crítico influente, advertiram que nem toda trajetória histórica configura path dependence relevante, é preciso distinguir entre inércia benigna e aprisionamento ineficiente (lock-in) que um planejador central poderia ter evitado ex ante. Paul Pierson[236] estendeu o conceito à ciência política, demonstrando que processos de retornos crescentes são particularmente prováveis em arranjos institucionais dotados de complexidade, autoridade coercitiva e assimetria de poder, exatamente as características de um sistema tributário.

No direito, Oona Hathaway[237] foi pioneira ao aplicar path dependence ao common law, argumentando que a doutrina do stare decisis produz resultados não necessariamente eficientes ou desejados, apenas contingentes à sequência histórica de precedentes. Katharina Pistor[238] mostrou como transplantes jurídicos fracassam quando a trajetória institucional do país receptor diverge da do sistema de origem, hipótese diretamente aplicável ao transplante malsucedido do Convênio 66/88 para dentro da Lei Kandir[239]. Michael Trebilcock e Mariana Mota Prado[240] sistematizaram o uso de path dependence para o diagnóstico de reformas institucionais no campo do direito e desenvolvimento, enquanto Bernhard Ebbinghaus[241] refinou a distinção entre path dependence "forte" (autorreforço) e "fraca" (mera sequência causal) aplicada a reformas de Estado de bem-estar social. No plano tributário especificamente, Bruttel e Friehe[242] demonstraram experimentalmente que a própria conformidade do contribuinte, não apenas a norma, é path dependent: regimes de fiscalização pretéritos continuam influenciando declarações de renda mesmo após alterados os parâmetros de auditoria e multa.

Essa literatura, robusta e madura, converge para um ponto que a teoria econômica sozinha não alcança: path dependence, no direito, não é apenas um fenômeno comportamental ou de custo de transição, é, antes de tudo, um problema de teoria dos sistemas normativos. É aqui que a obra de Hart, Kelsen e Alchourrón & Bulygin oferece o instrumental que faltava.

---

[234]NORTH, Douglass C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[235]LIEBOWITZ, S. J.; MARGOLIS, Stephen E. "Path Dependence, Lock-in and History". Journal of Law, Economics, & Organization, v. 11, n. 1, 1995, p. 205-226.

[236]PIERSON, Paul. "Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics". American Political Science Review, v. 94, n. 2, 2000, p. 251-267.

[237]HATHAWAY, Oona A. "Path Dependence in the Law: The Course and Pattern of Legal Change in a Common Law System". Iowa Law Review, v. 86, 2001, p. 601-665.

[238]PISTOR, Katharina. "The Standardization of Law and Its Effect on Developing Economies". American Journal of Comparative Law, v. 50, n. 1, 2002, p. 97-130.

[239]Convênio ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988; Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 ("Lei Kandir").

[240]TREBILCOCK, Michael J.; PRADO, Mariana Mota. "Path Dependence, Development, and the Dynamics of Institutional Reform". University of Toronto Law Journal, v. 59, n. 3, 2009, p. 341-379.

[241]EBBINGHAUS, Bernhard. "Can Path Dependence Explain Institutional Change? Two Approaches Applied to Welfare State Reform". MPIfG Discussion Paper 05/2, Max Planck Institute for the Study of Societies, 2005; republicado in: MAGNUSSON, Lars; OTTOSSON, Jan (eds.). The Evolution of Path Dependence. Cheltenham: Edward Elgar, 2009.

[242]BRUTTEL, Lisa; FRIEHE, Tim. "On the Path Dependence of Tax Compliance". European Economic Review, v. 65, 2014, p. 90-107.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Hart: a captura da regra de câmbio

H. L. A. Hart[243] distingue regras primárias, que impõem obrigações, de regras secundárias, que conferem poderes e disciplinam a criação, modificação e aplicação das regras primárias, entre elas, a regra de reconhecimento (rule of recognition), que identifica o que conta como direito válido, e a regra de câmbio (rule of change), que disciplina como as regras podem ser licitamente alteradas. O path dependence institucional, lido à luz de Hart, não é um fenômeno que afeta apenas o conteúdo das regras primárias, é, mais profundamente, uma corrupção da própria regra de câmbio. Quando um convênio do Confaz, ato tipicamente administrativo, assume função de lei complementar por omissão do legislador, o que ocorre não é apenas a edição de uma norma primária imprópria: é a captura informal da regra de câmbio por um órgão sem competência constitucional para tanto. A regra de câmbio prevista, o processo legislativo complementar, é suplantada, na prática, por um procedimento paralelo e mais ágil, que se torna, por repetição, o canal efetivo de mudança normativa. A "maldição" identificada neste e em outros ensaios é, precisamente, a persistência dessa regra de câmbio informal mesmo depois de restaurada a competência formal, o hábito de mudar pela porta dos fundos sobrevive à reabertura da porta da frente.

Kelsen: a inversão do Stufenbau

Hans Kelsen[244] descreve o ordenamento jurídico como uma estrutura escalonada (Stufenbau): cada norma retira seu fundamento de validade de uma norma hierarquicamente superior, em cadeia que remonta à Constituição e, no plano lógico-transcendental, à norma fundamental (Grundnorm). A validade, nesse desenho, flui de cima para baixo. O path dependence tributário brasileiro opera uma inversão sutil, mas radical, dessa lógica: não é a Constituição que determina o sentido da norma infralegal, mas a norma infralegal, o convênio, a resolução, o ato conjunto, que determina, na prática interpretativa cotidiana de Fiscos, contribuintes e tribunais administrativos, o sentido operacional da norma constitucional. A não cumulatividade plena[245] não é mais lida a partir do texto constitucional para baixo; é lida a partir da prática do Convênio 66/88, ou, agora, da Resolução CGIBS nº 6/2026[246], para cima. O Stufenbau, formalmente hierárquico, opera, materialmente, de baixo para cima: uma inversão que Kelsen não previu porque pressupunha um sistema de controle de validade minimamente eficaz, capaz de expurgar a norma inferior incompatível. Quando esse controle falha, por omissão do legislador complementar, por litigiosidade que se arrasta por décadas, por captura regulatória, a base da pirâmide passa a ditar o sentido do vértice.

---

[243] HART, H. L. A. The Concept of Law. Oxford: Clarendon Press, 1961, cap. V-VI (regras primárias e secundárias; regra de reconhecimento e regra de câmbio).

[244] KELSEN, Hans. Reine Rechtslehre. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960 (Teoria Pura do Direito, trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999), cap. V (a estrutura escalonada da ordem jurídica, Stufenbau).

[245] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 155, §2º, I; art. 156-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

[246] Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Alchourrón & Bulygin: antinomias diacrônicas e o sistema derivado

Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin[247] oferecem o instrumental mais preciso para formalizar o fenômeno. Um sistema normativo, em sua reconstrução, é definido pela correlação entre um universo de casos (UC) e um universo de soluções (US): para cada caso genérico, o sistema deve indicar uma solução normativa, sob pena de lacuna; e não deve indicar soluções incompatíveis para o mesmo caso, sob pena de antinomia. Os autores também descrevem o conceito de sistema derivado: a cada promulgação, o sistema jurídico se transforma em um novo sistema, formado pela base anterior acrescida, ou subtraída, da norma promulgada ou derrogada.

A robustez desse aparato está em permitir tratar formalmente o que ocorre quando um sistema S1, promulgado em t1, o Convênio 66/88, disciplinando restritivamente o crédito de ICMS, não é expressamente derrogado por um sistema S2, promulgado em t2, a Lei Kandir, que deveria implementar a não cumulatividade plena. O resultado não é uma antinomia sincrônica clássica, já que as duas normas não colidem abertamente no mesmo instante, mas o que proponho chamar de antinomia diacrônica: a persistência interpretativa da lógica de S1 dentro da aplicação de S2, por ausência de derrogação explícita e completa da base de casos e soluções que fundamentava o sistema anterior. O sistema derivado herda, por omissão, não apenas as lacunas de S1, mas também sua gramática implícita, o que Alchourrón e Bulygin chamariam de problema de relevância: S2 pode ser formalmente completo e consistente perante seu próprio universo de casos declarado, mas, se esse universo foi construído sob a influência tácita de S1, a completude e a consistência são apenas aparentes.

Síntese: path dependence como inconsistência dinâmica de sistemas normativos

A síntese proposta neste ensaio é a seguinte: path dependence tributário é, simultaneamente, (i) a captura hartiana da regra de câmbio por um procedimento informal e mais ágil que o processo legislativo complementar; (ii) a inversão kelseniana do Stufenbau, em que a prática infralegal passa a ditar o sentido da norma superior; e (iii) uma antinomia diacrônica, na acepção de Alchourrón e Bulygin, entre sistemas normativos promulgados em momentos distintos sob lógicas distintas, cuja derrogação recíproca nunca se completa. Não são três fenômenos distintos, mas três descrições, em três níveis de abstração, do mesmo problema estrutural: a inconsistência dinâmica de sistemas normativos que se sucedem no tempo sem que a base de casos e soluções do sistema anterior seja explicitamente reavaliada e, quando incompatível, expressamente derrogada.

O Normoscópio como método de diagnóstico sistêmico

Se o diagnóstico é correto, a implicação metodológica é inescapável: nenhum redesenho institucional pode preceder o diagnóstico sistêmico da base de casos e soluções herdada. É essa a função do Normoscópio, instrumento metodológico que

[247] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien/New York: Springer, 1971, cap. I-IV (universo de casos, universo de soluções, lacunas, antinomias e sistema derivado).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aplico à análise da reforma tributária: mapear, para cada categoria de operação (o "caso genérico" na acepção de Alchourrón e Bulygin), as soluções normativas sucessivamente atribuídas pelos sistemas S1 (ICMS, ISS, PIS, Cofins, IPI), S2 (EC 132/2023 e LC 214/2025) e S3 (a regulamentação infralegal em curso, resoluções do Comitê Gestor do IBS, decretos da Receita Federal, atos conjuntos), verificando, em cada célula da matriz, se houve derrogação explícita, silêncio interpretado como manutenção, ou, o caso mais perigoso, reafirmação disfarçada da solução antiga sob nomenclatura nova.

Sem esse diagnóstico sistemático e prévio, qualquer redesenho institucional, por mais bem-intencionado que seja o texto constitucional que o autoriza, está fadado a repetir, célula por célula, a arquitetura do sistema que pretendia superar. A Constituição muda o dever-ser; só o Normoscópio revela se o ser antigo foi, de fato, revogado.

Por que é tão difícil romper

A teoria explica a resistência; a experiência mostra seu custo. No livro Reforma Tributária para Você, Contribuinte, descrevi a lógica da inércia institucional a partir da literatura de Direito e Desenvolvimento, eixo de pesquisa da FGV Direito SP desde a fundação.

A literatura de Direito e Desenvolvimento, eixo central de linha de pesquisa da FGV DIREITO SP, influenciada fortemente pelo Novo Institucionalismo Econômico de Douglass North, identifica três razões principais para a path dependence. Criar nova instituição implica alto custo de configuração (Setup Costs). Uma vez que o sistema está operando, é mais “barato” mantê-lo, mesmo que seja ruim, do que pagar o custo de transição para um novo.*

No campo do Direito e Desenvolvimento (Law and Development), o conceito de Path Dependence (dependência da trajetória) é uma ferramenta analítica crucial para explicar por que certos países, como o Brasil, têm tanta dificuldade em reformar suas instituições, mesmo quando as falhas são evidentes.

O conceito sugere que as decisões tomadas no passado limitam drasticamente o leque de opções disponíveis no presente. Não se trata apenas de “história importa”, mas de como a estrutura institucional se retroalimenta.

Além disso, outro óbice, instituições não operam sozinhas: o sistema tributário está ligado ao sistema judiciário, à contabilidade das empresas e ao orçamento público. Mudar uma peça exige mudar todas, o que gera uma paralisia coordenada (efeitos de coordenação).

A path dependence explica a sobrevivência do patrimonialismo luso-brasileiro. O sistema não é ineficiente por “acaso”; ele é o resultado de uma trajetória onde o Estado foi desenhado para extrair renda e proteger o estamento burocrático.

Com o tempo, criam mecanismos que se retroalimentam: (i) as elites se adaptam às regras complexas; (ii) ganham poder com essas regras e (iii) usam esse poder para impedir qualquer reforma que altere as regras.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 12.5.1, p. 76: “O fenômeno do Lock-in é o estágio final da path dependence.”.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A trajetória institucional do passado não apenas molda o presente, mas muitas vezes trancafia (lock-in) o futuro em equilíbrios de baixo crescimento e alta desigualdade.

O fenômeno do Lock-in é o estágio final da path dependence. É o momento em que o sistema se torna imune a mudanças incrementais. Na PEC 45, o desafio que o NEF/FGV e o CCiF enfrentaram foi justamente como quebrar esse lock-in. A estratégia da reforma não é apenas "mudar a constituição e as leis", mas também alterar a própria lógica de incentivos para que a trajetória mude de direção:

Assim, por exemplo, os 10 anos de transição previstos na Reforma para reduzir os "custos de configuração" e permitir que os agentes se adaptem, diminuindo a resistência da path dependence.

Ao reduzir milhares de leis, acompanhadas dos respectivos milhares de regulamentos, por uma única lei complementar (LC 214/25) e a um regulamento único, a Reforma enfrenta os "efeitos de aprendizado" da burocracia patrimonialista, que usava a complexidade como arma e escudo.*

Lembro-me de uma fala de Richard Bird, em evento do NEF/FGV (2010), advertindo que a ruptura de uma trajetória de path dependence geralmente só ocorre perante dois cenários extremos: ou diante de Conjunturas Críticas (Critical Junctures), grandes crises econômicas ou políticas que deslegitimam o sistema antigo; ou choques Externos, mudanças tecnológicas ou pressões internacionais (como as regras da OCDE) que forçam a adaptação.

A reforma tributária atual representa o esforço de criar uma "conjuntura crítica" deliberada através do design legislativo, forçando o Estado brasileiro a abandonar a trilha do patrimonialismo português para entrar na trilha da modernidade fiscal.

Faz sentido pensar que a resistência que assistimos no Congresso é, em última análise, a "voz" da path dependence tentando proteger o equilíbrio patrimonialista. Daí vislumbramos no cashback a forma de induzir virtuosa path dependence, desta vez voltada à justiça social.

O teste do precedente em três passos

Para o juiz, o antídoto contra a dependência de trajetória não é desprezar a jurisprudência. É testá-la. Proponho um teste em três passos, aplicado sempre que uma parte invocar precedente formado no regime anterior.

- Primeiro passo: identificar a premissa normativa do precedente, isto é, o texto e o conceito de que ele dependia para chegar à sua conclusão.
- Segundo passo: verificar se essa premissa subsiste no texto do art. 156-A, do art. 195, V, ou da Lei Complementar 214, com a mesma estrutura.
- Terceiro passo: verificar se o resultado do precedente é compatível com os princípios do art. 145, § 3º, e com a neutralidade do novo sistema.

Dois exemplos mostram o teste em operação. No Tema 69 da repercussão geral (RE 574.706, 2017), o STF excluiu o ICMS da base do PIS e da Cofins; a premissa era que o tributo calculado por dentro não constitui receita do contribuinte. No regime novo, o cálculo por fora do art. 156-A, § 1º, IX, já retira o IBS e a CBS de sua própria base; a

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 12.5.1, p. 77.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

pergunta deixa de ser se o tributo integra a receita e passa a ser como se calcula cada base durante a convivência dos dois sistemas. No REsp 1.221.170, de 2018, o STJ definiu insumo pelos critérios de essencialidade e relevância; a premissa era um crédito restrito. Com o crédito amplo da Lei Complementar 214, a pergunta muda de natureza: deixa de ser o que gera crédito e passa a ser o que está excluído dele.

As primeiras ações da transição já colocam o teste à prova, e todas tramitam na Justiça Estadual de São Paulo. Em 9 de setembro de 2026, a 16ª Vara da Fazenda Pública da capital concedeu liminar à Privalia para excluir o IBS e a CBS da base do ICMS a partir de 2027. Em decisão noticiada em outubro de 2026, a 2ª Vara da Fazenda Pública de Santos proferiu sentença no mesmo sentido em mandado de segurança da Sisnergy. Em 3 de novembro de 2026, a 9ª Vara da Fazenda Pública da capital concedeu liminar à ROIT para excluir o IBS e a CBS da base do ISS, citando o Tema 118 do STF como referência interpretativa e não como precedente vinculante, e registrando que o novo regime impede a aplicação automática da jurisprudência anterior. É exatamente a distinção que este método propõe. Em 9 de novembro, a Presidência do TJSP suspendeu as decisões sobre o ICMS, sem julgar o mérito.

Estudo de caso: o IBS e a CBS na base do ICMS

> **Tese do autor.** O texto a seguir expõe a posição que sustentei na Nota Técnica XXIX do CCiF e em artigo publicado no Portal da Reforma Tributária. Os Estados e Municípios sustentam a posição contrária, com base na regra de cálculo do ICMS por dentro (art. 155, § 2º, XII, i, da Constituição), na Lei Complementar 87/1996 e nos arts. 128 e 130 do ADCT. A matéria está em litígio, e o texto é reproduzido como exercício do método, não como orientação.

O julgado

Em 9 de setembro de 2026, o juiz Márcio Ferraz Nunes, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, deferiu liminar em mandado de segurança preventivo impetrado por Privalia Brasil S.A., varejista de comércio eletrônico, para assegurar-lhe o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto durar a coexistência com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem incluir os novos tributos em sua base de cálculo, com suspensão da exigibilidade (art. 151, IV, do CTN) e ordem para que o Fisco se abstenha de lançar, autuar, negar certidão ou inscrever em dívida ativa por esse fundamento.[248]

O ato coator não é uma autuação; é uma interpretação. As Respostas às Consultas 32.303/2025 e 33.083/2026 da Sefaz-SP fixaram que, embora desonerados em 2026, o IBS e a CBS integrarão automaticamente a base do ICMS a partir de 2027, por comporem o valor da operação. O juízo reconheceu que a resposta a consulta vincula as autoridades fazendárias e configura ameaça concreta e iminente: a primeira lição do julgado é que o esclarecimento de gabinete é ato atacável antes de produzir a lesão.

No mérito, cinco fundamentos encadeados. Primeiro, a estrita legalidade: art. 150, I, da Constituição e art. 97, IV e § 1º, do CTN, pelos quais toda alteração que torne mais

[248] TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Impetrante Privalia Brasil S.A., Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

onerosa a base de cálculo depende de lei. Segundo, a reserva de lei complementar para a base dos impostos (art. 146, III, "a"), que no ICMS é o art. 13 da LC 87/1996. Terceiro, o núcleo: o silêncio eloquente do legislador. A LC 227/2026, ao adaptar a Lei Kandir à reforma, acrescentou ao § 1º do art. 13 apenas o inciso III, para dizer que a partir de 2027 somente o Imposto Seletivo integra a base do ICMS. "Quando houve a intenção de incluir uma das novas exações na base do imposto estadual, a norma o fez de modo específico e restrito"; incluir o IBS e a CBS "a pretexto de mera interpretação do termo valor da operação" é ampliação de base sem lei, em ofensa aos arts. 97 e 110 do CTN. Quarto, a arquitetura do sistema: neutralidade, transparência e vedação à cascata; o IBS e a CBS "foram expressamente desenhados como tributos cobrados por fora do preço", com split payment. Quinto, a natureza dos valores: "mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante", por analogia ao Tema 69 do STF.

É, até onde se sabe, a primeira decisão favorável ao contribuinte sobre o tema. Liminar, de primeiro grau, com efeito restrito; mas fixa com precisão de relojoeiro a tese que os próximos mandados vão repetir. Um leading case não decide por todos: ensina a todos como decidir.

O que eu havia sustentado

Em julho de 2025, na Nota Técnica XXIX do CCiF, chamei de absurdo jurídico a tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base do ICMS e do ISS.[249] Em 2026 a tese voltou com carimbo, e a ela dediquei o texto final da tetralogia das cláusulas pétreas, ainda inédito quando a liminar foi proferida.[250] Os argumentos cabem em cinco proposições.

Primeira, a norma de clausura. Em direito público, tudo o que não está expressamente permitido é proibido; competência se prova por norma que atribui, não por ausência de norma que proíba. Dizer que "não há vedação específica" é argumentum ad ignorantiam, a confusão, em Alchourrón e Bulygin, entre permissão fraca e permissão forte. A Constituição precisou da EC 33/2001 para escrever que o ICMS integra a própria base (art. 155, § 2º, XII, "i"); para o próprio ICMS exigiu-se autorização expressa, e para a CBS e o IBS ela não existe.

Segunda, a falsa analogia. PIS e COFINS entravam na base do ICMS porque eram tributos por dentro; a CBS e o IBS nascem fora do preço por definição constitucional (art. 156-A, § 1º, IX; art. 195, § 17). Substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

Terceira, o ADCT. Os arts. 128 e 130 não são cláusula geral de preservação de receita: são a disciplina exaustiva de como a receita será preservada. Se a saída do PIS e da COFINS da base do ICMS reduz arrecadação, a redução entra no cálculo do TCU e volta ao Estado pela alíquota de referência fixada pelo Senado, à luz do dia. A

[249]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS. São Paulo: CCiF, julho de 2025.

[250]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã: texto final da tetralogia das cláusulas pétreas, analisando a Resposta à Consulta 33.083/2026 da Sefaz-SP. Portal da Reforma Tributária, 2026. Ver também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

existência do mecanismo constitucional exclui toda técnica interpretativa com o mesmo fim; o argumento da Sefaz é afirmação do consequente vestida de argumentum ad consequentiam.

Quarta, a Federação. Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese, e Santa Catarina revogou a que adotara.[251] Na Federação do art. 156-B, com Comitê Gestor paritário e regulamento único, um sócio não decide por vinte e sete.

Quinta, as cláusulas pétreas. A EC 132 fortaleceu os quatro incisos do art. 60, § 4º. Se em 2019 a tese tivesse sido debatida no Congresso, ainda seria possível escrever na Constituição que a CBS integra a base do ICMS. Hoje é impossível, sequer por emenda. Uma resposta a consulta não emenda a Constituição.

Comparação

A liminar e o artigo convergem em três pontos. O juízo chamou de silêncio eloquente o que chamei de permissão forte: dois nomes para a mesma regra de fechamento do direito público. O juízo chamou de tributos cobrados por fora o que chamei de tributo republicanamente separado do valor da mercadoria: em ambos os casos, o IBS e a CBS não são valor da operação porque a Constituição os pôs ao lado dela. E o juízo tratou a resposta a consulta como ato coator vinculante, que é o ponto de partida do meu artigo: a consulta não esclarece, legisla por gabinete.

As diferenças não são divergências; são camadas. A liminar decide no plano da legalidade, e decide bem: para conceder a segurança bastava mostrar que não há lei. O artigo pergunta o que a liminar não precisava perguntar: se houvesse lei, ela valeria? A resposta é não, e aí o caso deixa de ser um problema de Lei Kandir e vira um problema de República. A liminar não enfrenta o ADCT, que a Sefaz invoca como se fosse cláusula geral de preservação de receita; não olha para os 27 entes; e não chega ao art. 1º nem às cláusulas pétreas.

Há um ponto em que a liminar vai mais longe do que eu fui. Ao qualificar os valores de IBS e CBS como receita dos entes credores em trânsito pela contabilidade da impetrante, o juízo transportou para o ICMS a ratio do Tema 69, que na Nota Técnica XXIX aparecia apenas como advertência sobre o contencioso. É passo ousado, porque o Tema 69 tratou de receita, e a base do ICMS é valor da operação. Mas é coerente com o split payment: o valor que a instituição de pagamento segrega e entrega ao ente credor sem passar pelo caixa do vendedor é o exemplo mais puro de ingresso que não é preço. O constituinte fez do split payment a prova material de que o tributo não é mercadoria.

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Path dependence como inconsistência dinâmica de sistemas normativos: fundamentos em Hart, Kelsen e Alchourrón & Bulygin (2026); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, 2ª ed., 2026, § 12.5; CBS/IBS na base de cálculo do ICMS e o leading case favorável ao contribuinte (Portal da Reforma Tributária, 2026).

[251] Mapeamento de Eduardo Borges (GETAP) a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 7. Hierarquia, legalidade e regulamento

O sistema antigo tinha uma pirâmide no papel e um labirinto na prática. Geraldo Ataliba a descrevia com uma metáfora militar: Constituição general, lei major, decreto capitão, portaria tenente e instrução normativa sargento, e quem mandava de fato era o sargento. O Sistema CBS/IBS foi desenhado para restaurar a hierarquia e acrescentou a ela um degrau que a teoria clássica não conhecia: o código de computador que calcula o tributo.

Este capítulo reúne dois textos. O primeiro lê a arquitetura do novo sistema com quatro matrizes da teoria do direito: Kelsen e a hierarquia das normas, Hart e as regras secundárias, Alchourrón e Bulygin e a coerência do IVA dual, e Schauer e o império das regras. O segundo examina um caso concreto da nova fronteira da legalidade, a Declaração de Regimes Específicos, e propõe três testes para que o juiz controle a camada técnica: o teste de fundamento, o teste de efeito e o teste de simetria.

Hans Kelsen e a Hierarquia das Normas: Da Constituição à LC 214/2025

A Pirâmide Normativa como Fundamento do Sistema

A teoria pura do direito de Hans Kelsen oferece a primeira e mais fundamental chave de leitura da nova arquitetura tributária. Para Kelsen, o ordenamento jurídico é uma estrutura hierárquica de normas, na qual a validade de cada norma inferior depende de sua conformidade com a norma superior. A Constituição ocupa o vértice dessa pirâmide. Toda norma que contrarie a Constituição é inválida, independentemente de sua forma ou conteúdo.[252]

No sistema CBS/IBS/IS, essa hierarquia se desdobra em quatro níveis. No vértice, a Constituição Federal, alterada pela EC 132/2023, estabelece as competências tributárias, os princípios do sistema e os limites da atuação legislativa. No segundo nível, a Lei Complementar 214/2025 institui efetivamente os tributos, define o fato gerador, a base de cálculo, as hipóteses de não incidência, os sujeitos passivos, as imunidades, os regimes específicos e as regras de não cumulatividade. No terceiro nível, os Regulamentos do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil operacionalizam a lei, detalhando procedimentos e obrigações acessórias. No quarto nível, os atos administrativos individuais concretizam a norma em cada relação jurídica tributária específica.

A Lei Complementar como Grande Norma de Estrutura

A LC 214/2025 é, na linguagem kelseniana, a 'grande norma de estrutura' do novo sistema tributário. Ela não apenas cria regras de tributação, mas define o próprio esquema de validade do ordenamento tributário sobre o consumo. Ao consolidar em texto único as normas aplicáveis à CBS e ao IBS, a LC 214 cumpre a função que a

[252]KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 246.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Constituição lhe delegou: instituir, em toda a sua completude normativa, o IVA dual brasileiro.[253]

A influência kelseniana aparece com particular clareza quando se examina a relação entre a LC 214 e os regulamentos do Comitê Gestor do IBS. O regulamento, seja ele editado pelo Comitê Gestor, seja pela Receita Federal do Brasil, retira sua validade exclusivamente da lei complementar. Não pode inovar, não pode ampliar materialidades, não pode criar obrigações não previstas em lei, não pode restringir direitos assegurados pela LC 214. Qualquer norma infralegal que pretenda fazer isso estará, na precisa formulação de Kelsen, fora do espaço de validade autorizado pela norma superior e, portanto, inválida.[254]

O Problema Histórico do Regulamento Criativo

Historicamente, o Fisco brasileiro utilizou o poder regulamentar para ampliar a arrecadação, criar obrigações acessórias onerosas e restringir direitos de crédito não previstos em lei. Instruções normativas da Receita Federal, portarias e atos declaratórios pretenderam, e frequentemente lograram, alterar o conteúdo normativo da lei por via infralegal. O resultado foi precisamente o contencioso tributário estrutural que a Reforma Tributária buscou eliminar.

O novo sistema rompe com essa prática ao estabelecer, de forma explícita e exaustiva na LC 214, o conjunto completo das normas materiais do CBS e do IBS. O espaço para o regulamento criativo foi eliminado pela própria completude da lei complementar. O regulamento tem, agora, papel estritamente instrumental: interpretar, detalhar e operacionalizar a lei, sem jamais alterar seu conteúdo normativo.

Na perspectiva kelseniana, isso representa a afirmação plena do princípio da legalidade tributária: nenhuma obrigação tributária existe fora da lei; nenhum crédito pode ser negado sem fundamento na lei; nenhum procedimento pode ser imposto ao contribuinte sem previsão legal expressa. O poder regulamentar é um 'poder-dever' juridicamente delimitado: poder porque viabiliza a aplicação da lei; dever porque está preso aos limites constitucionais e legais.

Herbert Hart e as Regras do Sistema: Primárias, Secundárias e Reconhecimento

A Distinção Fundamental entre Regras Primárias e Secundárias

A contribuição de Herbert Hart ao pensamento jurídico moderno reside na distinção entre regras primárias e regras secundárias. As regras primárias estabelecem obrigações, direitos e responsabilidades dos sujeitos de direito. As regras secundárias definem como as regras primárias são criadas, alteradas, interpretadas, aplicadas e extintas. Hart identificou três tipos de regras secundárias: a regra de reconhecimento (que identifica as normas válidas do sistema), a regra de alteração

[253]CF/88, art. 146, III e art. 149-B.

[254]KELSEN, Hans. Op. cit., p. 215: 'Uma norma é válida se e enquanto pertencer a uma ordem jurídica, e pertence a uma ordem jurídica se tiver sido criada em conformidade com outra norma dessa ordem.'

© Eurico Marcos Diniz de Santi

(que autoriza a modificação das normas) e a regra de adjudicação (que atribui competência para aplicar as normas e resolver conflitos).[255]

No sistema CBS/IBS/IS, essa distinção é fundamental. As regras primárias definem as obrigações tributárias: fato gerador, base de cálculo, alíquotas, sujeitos passivos, hipóteses de não incidência, regras de não cumulatividade e creditamento. As regras secundárias definem quem pode criar, alterar, interpretar, aplicar e resolver controvérsias sobre essas obrigações.*

A Regra de Reconhecimento no Sistema CBS/IBS/IS

A regra de reconhecimento hartiana responde à pergunta: 'Como identificar as normas jurídicas válidas do sistema?' No sistema CBS/IBS/IS, essa regra é estabelecida pela própria Constituição Federal: são válidas as normas de tributação sobre o consumo que (i) encontrem fundamento na EC 132/2023; (ii) tenham sido instituídas por lei complementar; e (iii) respeitem os princípios de simplicidade, transparência, neutralidade, cooperação e defesa do meio ambiente previstos no art. 145, §3º da CF/88. Qualquer norma que não satisfaça esses critérios é, para o sistema, inválida ou não-pertencente ao conjunto de normas reconhecíveis como direito tributário vigente.[256]

Essa regra de reconhecimento tem consequências práticas imediatas. Uma instrução normativa da Receita Federal que amplie o conceito de fato gerador além do previsto na LC 214 não é uma norma válida: ela falha no teste de reconhecimento por contrariar a norma superior. Um ato do Comitê Gestor que restrinja créditos não sujeitos a vedação legal igualmente falha no teste de reconhecimento. A regra de reconhecimento opera como filtro permanente de validade do sistema.

O Comitê Gestor do IBS como Regra de Adjudicação

O Comitê Gestor do IBS, criado pela EC 132/2023 e estruturado pela LC 214/2025, exerce a função de regra de adjudicação no sentido hartiano. Ele é a instância autorizada a interpretar, aplicar e resolver controvérsias sobre o IBS de forma nacional, evitando que 27 Estados e mais de 5.570 Municípios produzam jurisprudências administrativas incompatíveis entre si.[257]

Essa centralização das funções de adjudicação é estruturalmente necessária para a coerência do sistema. Na ausência do Comitê Gestor, ou em caso de sua inoperância, a dualidade federativa produziria inevitavelmente uma proliferação de interpretações administrativas divergentes sobre a mesma norma nacional. O resultado seria a reprodução digital do caos que a Reforma Tributária buscou eliminar.

O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, composto paritariamente pela Receita Federal do Brasil e pelo Comitê Gestor, representa uma regra de adjudicação de segundo grau: resolve as divergências entre as próprias instâncias de

[255]HART, H.L.A. O Conceito de Direito. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2007, p. 91.

[256]HART, H.L.A. Op. cit., p. 105: 'Onde existe, a regra de reconhecimento é utilizada pelos tribunais e pelos particulares como a regra definitiva de referência para identificar as regras primárias de obrigação.'

[257]CF/88, art. 156-B, V.

* Do autor: “Lacunas, regras e reconstrução: a reforma tributária brasileira como projeto de filosofia do direito” (Portal da Reforma Tributária, 7 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aplicação. Suas deliberações vinculantes orientam de forma uniforme a aplicação do sistema CBS/IBS em todo o território nacional.

A Dimensão Institucional do Direito Tributário

A teoria de Hart revela uma dimensão frequentemente negligenciada no debate tributário: o direito não é apenas um conjunto de normas, mas um sistema institucional. O que distingue o direito tributário de um mero sistema de extorsão organizada, na provocativa formulação do próprio Hart, não é apenas o conteúdo das normas, mas a existência de instituições reconhecidas que as criam, interpretam, aplicam e revisam de forma previsível e controlada.

Nesse sentido, a Reforma Tributária não apenas mudou as normas materiais da tributação sobre o consumo: ela reconstruiu as instituições do sistema. O Comitê Gestor, o Comitê de Harmonização, os processos administrativos integrados, o sistema informatizado único, todos representam a construção de regras secundárias para um novo sistema de regras primárias. É essa dimensão institucional que conferirá, ao longo do tempo, legitimidade, previsibilidade e segurança jurídica ao sistema CBS/IBS/IS.

Alchourrón & Bulygin e a Lógica do IVA Dual: Coerência, Consistência e Completude

Os Sistemas Normativos como Objeto de Análise Lógica

Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, em sua obra seminal Normative Systems (1971), introduziram na teoria do direito uma perspectiva rigorosamente lógica sobre a estrutura dos ordenamentos jurídicos. Para esses autores, um sistema normativo pode ser avaliado segundo três propriedades formais: coerência (ausência de contradições entre as normas), Completude (ausência de lacunas normativas relevantes) e consistência (compatibilidade lógica das normas aplicáveis a cada caso).[258]

Um sistema jurídico que contém normas contraditórias é incoerente: para um mesmo caso, o sistema prescreve ao mesmo tempo a permissão e a proibição de uma conduta. Um sistema que não regula casos que deveriam ser regulados é incompleto. Um sistema cujas normas, aplicadas conjuntamente, produzem consequências contraditórias para casos individuais, é inconsistente. Cada um desses defeitos compromete a racionalidade e a legitimidade do ordenamento.

O 'manicômio tributário' pré-reforma era um exemplo paradigmático de sistema jurídico incoerente, incompleto e inconsistente. Os cinco tributos sobre o consumo, PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, aplicavam conceitos distintos de fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo à mesma operação econômica. O resultado eram antinomias permanentes, guerras fiscais e um contencioso estrutural sem solução.

[258]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Viena/Nova York: Springer, 1971, p. 31.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O Art. 149-B como Mandato de Coerência Constitucional

O art. 149-B da CF/88, introduzido pela EC 132/2023, representa, na linguagem de Alchourrón e Bulygin, um mandato constitucional de coerência sistêmica. Ao determinar que CBS e IBS 'observarão as mesmas regras' quanto a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos e regras de não cumulatividade, o constituinte proibiu estruturalmente a produção de normas ou interpretações contraditórias entre os dois tributos.[259]

Essa identidade normativa não é acidental, nem meramente recomendatória. É uma exigência constitucional de coerência. Seria um absurdo lógico, e uma violação à Constituição, que a mesma operação econômica fosse tributada pelo CBS segundo uma interpretação e pelo IBS segundo outra, quando a Constituição determina expressamente que ambos observarão as mesmas regras.

Alchourrón e Bulygin identificam que a coerência não é apenas uma virtude racional do sistema: é condição de sua efetividade como instrumento de regulação social. Um sistema incoerente não regula: produz incerteza, incentiva comportamentos oportunistas e, no limite, é inaplicável. A coerência do sistema CBS/IBS/IS é, portanto, requisito funcional para que a Reforma Tributária entregue o prometido crescimento econômico e a neutralidade fiscal.[260]

As Antinomias e o Papel do Comitê de Harmonização

O risco mais imediato para a coerência do sistema CBS/IBS/IS são as divergências interpretativas entre a Receita Federal do Brasil, responsável pela administração da CBS, e o Comitê Gestor do IBS. Se as duas administrações tributárias produzirem regulamentos, soluções de consulta ou jurisprudências administrativas divergentes sobre a mesma norma da LC 214, o sistema se tornará, na prática, incoerente: a mesma operação econômica receberá tratamento normativo diferente dependendo de qual tributo está sendo analisado.

O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, com deliberações vinculantes para ambas as administrações, é a resposta institucional ao problema das antinomias. Ele opera como um mecanismo de fechamento lógico do sistema: quando CBS e IBS produzem interpretações divergentes, o Comitê de Harmonização resolve a inconsistência e restaura a coerência do ordenamento.

A lógica de Alchourrón e Bulygin ilumina também o problema das lacunas. Um sistema jurídico bem estruturado deve antecipar as situações relevantes e regular seus efeitos. A LC 214, ao estabelecer regras gerais e regimes específicos, buscou reduzir ao máximo as lacunas normativas. Quando, apesar disso, uma situação não for expressamente prevista, a solução deve ser encontrada por integração analógica com base nos princípios do próprio sistema, nunca por criação regulamentar ex novo, que violaria o princípio da legalidade.

---

[259] CF/88, art. 149-B: 'A CBS observará as mesmas regras definidas em lei complementar para o IBS em relação aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não-cumulatividade e de creditamento.'

[260] ALCHOURRÓN; BULYGIN. Op. cit., p. 158.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Inconsistência dos Sistemas Paralelos Autônomos

A lógica de Alchourrón e Bulygin oferece o mais rigoroso argumento contra a criação de sistemas informatizados autônomos e paralelos para a administração da CBS e do IBS. Se a LC 214 é uma única lei para dois tributos com a mesma base normativa, dois sistemas informatizados distintos, operando com motores de regras independentes, bancos de dados de alíquotas separados e algoritmos de conformidade próprios, produzirão inevitavelmente inconsistências na aplicação da lei.

Essas inconsistências não serão meros erros técnicos: serão violações sistemáticas da identidade normativa que a Constituição exige. A integração tecnológica entre os sistemas de administração da CBS e do IBS não é, portanto, apenas uma recomendação de eficiência administrativa: é uma exigência lógica derivada da própria estrutura normativa do IVA dual brasileiro, conforme demonstrado pelo arcabouço analítico de Alchourrón e Bulygin.

A nova fronteira da legalidade: o controle da camada técnica

A hierarquia não termina no regulamento. Abaixo dele, leiautes de documentos fiscais, regras de validação, notas técnicas e motores de cálculo passaram a decidir, na prática, se um crédito é aceito ou se um débito é exigido. O juiz precisará controlar também essa camada. O texto a seguir propõe como.

A documentação técnica na cadeia de validade normativa

O aspecto mais relevante da DeRE não é tecnológico, é normativo. A documentação técnica insere-se em uma cadeia hierárquica precisa: Constituição (EC 132/2023) → Lei Complementar nº 214/2025 → regulamentos (Decreto nº 12.955/2026 e Resolução CGIBS nº 6/2026) → atos conjuntos e documentação técnica → sistemas eletrônicos. Sob a taxonomia do CTN, os atos conjuntos RFB/CGIBS e a documentação por eles aprovada enquadram-se entre as normas complementares do art. 100, I, atos normativos de autoridades administrativas, cuja validade depende integralmente da conformidade com as camadas superiores.

Dessa posição estrutural decorre um limite categórico: a documentação técnica apenas implementa aquilo que a Constituição, a lei complementar e o regulamento já estabeleceram. Cada regra de negócio, cada validação, cada fórmula de cálculo é, ou deveria ser, a transcrição fiel de um comando normativo superior. Quando a transcrição é infiel, o vício não é técnico: é vício de legalidade, e a especificação viciada é tão inválida quanto seria o regulamento que dispusesse contra a lei.

Há, porém, uma particularidade que torna o problema mais agudo do que o clássico controle dos regulamentos. O regulamento é texto: interpreta-se, coteja-se com a lei, impugna-se. A regra embutida em software é comportamento: manifesta-se na rejeição de um arquivo, no bloqueio de um campo, no resultado de um cálculo. O contribuinte pode nem perceber que está diante de uma norma, perceberá apenas que o sistema não aceita sua declaração. A opacidade do meio desloca o ônus argumentativo e exige instrumentos novos de controle, de que se tratará nas seções 7 e 8.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Limites materiais: o que a DeRE não pode fazer

À luz da cadeia de validade descrita, a documentação técnica da DeRE não pode: (i) restringir créditos assegurados pela Constituição e pela lei complementar, sob pena de violar a não cumulatividade ampla do art. 156-A, § 1º, VIII, da CF; (ii) criar novas hipóteses de incidência, matéria reservada à lei complementar; (iii) alterar bases de cálculo dos regimes específicos, igualmente sob reserva legal; (iv) impor obrigações materiais não previstas em lei. Seu papel é exclusivamente operacionalizar a legislação.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fornece os parâmetros do controle. No RE 704.292 (Tema 540), a Corte assentou a inconstitucionalidade da delegação legislativa que não fixa parâmetros e limites à atuação do ato infralegal; no RE 838.284 (Tema 829), admitiu o diálogo da lei com o regulamento desde que a lei contenha o desenho mínimo que evite o arbítrio, a chamada legalidade suficiente. Transpostos ao nosso objeto, esses precedentes autorizam duas conclusões. Primeira: é legítimo que a LC 214/2025 e os regulamentos remetam a atos conjuntos a definição de leiautes, prazos e especificações, matéria propriamente operacional. Segunda: essa remissão não é um cheque em branco; onde a especificação técnica ultrapassar a operacionalização e tocar o conteúdo material da obrigação, crédito, base, incidência, sanção, faltará o fundamento legal exigido, e a norma embutida no sistema será inválida.*

Convém insistir em um ponto: a invalidade não é afastada pelo argumento da neutralidade técnica. A escolha de um campo obrigatório, de uma regra de arredondamento, de uma trava de validação ou de uma sequência de imputação de créditos pode parecer decisão de engenharia; será, muitas vezes, decisão normativa disfarçada. O critério de identificação não é a forma do ato, mas o seu efeito sobre a esfera jurídica do contribuinte.

O design jurídico profundo da reforma

A DeRE talvez seja um dos primeiros exemplos concretos do que se pode denominar design jurídico profundo da reforma. A implementação da CBS e do IBS não depende apenas do texto constitucional e da LC 214/2025; depende da perfeita correspondência entre seis camadas: Constituição, lei complementar, regulamento, regras de negócio, leiautes eletrônicos e algoritmos de cálculo. Se qualquer dessas camadas se afastar da superior, surge um problema de legalidade, ainda que nenhuma norma, em sentido formal, tenha sido editada.

Essa é a novidade metodológica que o novo sistema impõe ao Direito Tributário: o deslocamento do controle de legalidade do plano exclusivamente normativo para o plano da execução computacional das normas. No modelo anterior, a apuração era feita pelo contribuinte e revisada pelo Fisco; as divergências interpretativas materializavam-se no lançamento e resolviam-se no contencioso. No modelo do IVA dual, com apuração assistida, split payment e cálculo centralizado, a interpretação da administração vem embutida no próprio sistema, antes de qualquer litígio. O algoritmo passa a ser, na prática, a primeira instância de aplicação da lei.

* Do autor: “A Declaração de Regimes Específicos (DeRe) e a tradução da reforma tributária em código” (JOTA, 7 jul. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Disso resultam três exigências, que se propõem como standards de validade do modelo. A primeira é a transparência: a publicidade antecipada da documentação técnica, como vem ocorrendo com as fases da DeRE, é condição de controlabilidade; regra de cálculo não publicada é regra insuscetível de crítica e, por isso, incompatível com o Estado de Direito. A segunda é a auditabilidade: contribuintes e seus assessores devem poder reconstituir o cálculo executado pelo sistema e confrontá-lo com a lei; a rastreabilidade que o sistema exige do contribuinte deve valer, simetricamente, contra o próprio sistema. A terceira é a sindicabilidade: devem existir vias adequadas, administrativas e judiciais, para impugnar não apenas atos normativos, mas especificações técnicas e comportamentos de software que produzam efeitos equivalentes aos de normas.

Parâmetros dogmáticos para o controle da camada técnica

Como operacionalizar esse controle? Propõem-se três testes, concebidos para funcionar tanto na via preventiva (consulta pública, fase de testes) quanto na via contenciosa.

Teste de fundamento

Toda regra de negócio, validação ou fórmula constante da documentação técnica deve ser reconduzível a dispositivo expresso da Constituição, da lei complementar ou do regulamento. A impossibilidade de recondução é indício veemente de excesso. O teste espelha, no plano computacional, o exame clássico de conformidade do regulamento à lei, com a diferença de que aqui o intérprete deve ler leiautes e regras de validação como se lê texto normativo.

Teste de efeito

Ainda que formalmente neutra, a especificação técnica que, na prática, restrinja crédito, majore base de cálculo, antecipe exigibilidade ou condicione a fruição de um regime produz efeito normativo material e deve submeter-se ao regime de validade das normas que não poderia editar. O que importa não é o nomen iuris do documento, manual, nota técnica, leiaute, mas a repercussão sobre a esfera jurídica do administrado.

Teste de simetria

As facilidades, presunções e automatismos embutidos no sistema devem operar tanto em favor do Fisco quanto do contribuinte. Um desenho que automatize débitos, mas burocratize créditos e ressarcimentos, viola a neutralidade prometida pela EC 132/2023 e a isonomia na relação tributária. A simetria é, aqui, critério de validade do próprio desenho do sistema, e não apenas de regras isoladas.

Quanto às vias de controle, o quadro institucional oferece ao menos quatro: a participação nas consultas e testes públicos, a fase de produção restrita, sem efeitos jurídicos, é o momento ideal e menos custoso para identificar desalinhamentos; a via administrativa, no contencioso do IBS perante o Comitê Gestor e no processo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

administrativo fiscal federal quanto à CBS[261]; a via judicial ordinária, inclusive mandamental, contra atos concretos de aplicação; e o controle abstrato, quando o ato conjunto ou a especificação assumirem generalidade e abstração suficientes. Em todas elas, os três testes propostos podem estruturar a argumentação.

Considerações finais

A DeRE expressa, em miniatura, a transição de toda a Reforma Tributária do Consumo: do texto da reforma para o sistema operacional da reforma. Sua segunda fase, balancete mensal e cálculo dos débitos, demonstra que a apuração dos regimes específicos será, crescentemente, executada por algoritmos alimentados por declarações padronizadas. Os ganhos de previsibilidade, uniformidade e transparência são reais e devem ser reconhecidos; a estratégia de publicidade antecipada adotada por RFB e CGIBS merece registro positivo.

Mas o novo desenho desloca a fronteira do Direito Tributário. Já não basta controlar a validade das normas; é preciso controlar a fidelidade dos sistemas que as executam. A hierarquia normativa, Constituição, lei complementar, regulamento, documentação técnica, software, só cumpre sua função de garantia se cada camada puder ser cotejada com a superior; e esse cotejo, no caso da camada computacional, exige categorias dogmáticas novas, das quais os testes de fundamento, de efeito e de simetria são uma primeira aproximação.

O risco do modelo está no excesso infralegal; sua virtude, na exposição prévia das regras ao controle público. Entre o risco e a virtude situa-se o trabalho do jurista: assegurar que a tradução da lei em código seja, sempre, tradução, e nunca reescrita. A DeRE é o primeiro laboratório dessa nova advocacia. Não será o último.*

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A arquitetura jurídica do Sistema CBS/IBS/IS: hierarquia normativa, império da legalidade e coerência sistêmica (artigo inédito, 2026); A DeRE e a nova fronteira da legalidade tributária (2026).

[261] Sobre o contencioso administrativo do IBS, v. LC 227/2026, que o disciplina no âmbito do Comitê Gestor; para a CBS, permanece a via do processo administrativo fiscal federal.

* Do autor: “A Declaração de Regimes Específicos (DeRe) e a tradução da reforma tributária em código” (JOTA, 7 jul. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 8. A administração tributária 3.0 e o novo litígio

A maior mudança da reforma talvez não esteja na Constituição. Está na forma de cobrar. No sistema antigo, o contribuinte interpretava a lei, calculava o tributo, declarava e pagava; o Fisco conferia anos depois, e a divergência virava auto de infração. Chamei esse modelo de maldição do lançamento por homologação. No Sistema CBS/IBS, a Receita Federal e o Comitê Gestor operam uma plataforma que recebe o documento fiscal, calcula o tributo pela regra oficial, apura débitos e créditos e, com o split payment, recolhe o tributo no momento do pagamento. É o que a OCDE chama de Administração Tributária 3.0.

Para o juiz, a mudança desloca o litígio. A pergunta deixa de ser se o contribuinte interpretou bem a lei e passa a ser se o sistema oficial aplicou bem a lei, e se o contribuinte teve meio de contestar a aplicação antes de sofrer o efeito. Os dois textos deste capítulo descrevem a mecânica: o split payment simplificado, da lei à plataforma, e o regulamento que reproduz a lei em vez de recriá-la.

O split payment simplificado: da lei à plataforma

O split payment é, provavelmente, a inovação mais comentada e menos compreendida da Reforma Tributária. E a incompreensão tem causa identificável: fala-se do split no singular, quando a LC 214/2025 desenhou dois modelos distintos. O art. 32 traz o procedimento padrão, o split "inteligente", em que o prestador de serviço de pagamento segrega, na liquidação financeira, o valor exato de IBS e CBS vinculado ao documento fiscal da transação: precisão máxima, ao custo de exigir a amarração em tempo real entre pagamento e documento. O art. 33, reescrito pela LC 227/2026, traz o procedimento simplificado, que troca a precisão pela operacionalidade e é o objeto deste artigo. Compreendê-lo exige ler, lado a lado, o texto da lei e os manuais que a Receita Federal vem publicando sobre a plataforma que o operacionaliza.*

A mecânica legal: estimar, imputar, devolver

No simplificado, o prestador de serviço de pagamento segrega um percentual preestabelecido do valor da operação (art. 33, § 1º). Quem fixa o percentual é o Comitê Gestor do IBS, para o IBS, e a RFB, para a CBS, sempre em conjunto, vedado o simplificado para apenas um dos tributos (§ 2º, I). O percentual pode ser diferenciado por setor ou por contribuinte, mas a partir de metodologia uniforme previamente divulgada, considerando a alíquota média e o histórico de utilização de créditos (§ 2º, II). E o inciso III guarda a frase decisiva: o percentual não guarda relação com o débito efetivamente incidente na operação. Não é antecipação do imposto daquela venda, é retenção estimada, calibrada estatisticamente.

A adesão é opcional, mas a LC 227 criou a opção por conduta: originar a transação de pagamento sem a identificação dos valores de IBS/CBS exigida pelo split padrão implica, automaticamente, opção pelo simplificado (§ 2º-A). Quem não parametrizar

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2.3, p. 306.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

seus sistemas para o modelo inteligente cai no modelo estimado, e a revogação do antigo § 5º, que tornava a opção irretratável no período, flexibilizou o regime. Os valores retidos pagam os débitos do contribuinte em ordem cronológica do documento fiscal, com hierarquia clara (§ 3º): primeiro os débitos das operações em que o adquirente não é contribuinte do regime regular, as vendas a consumidor final, depois, se sobrar, os demais débitos ao fim do período. A LC 227 revelou, aí, o público-alvo do instituto: o varejo.

Como o percentual é estimativa, haverá sobras, especialmente para quem carrega créditos. E aqui está o coração da promessa de neutralidade de caixa: CGIBS e RFB devolvem ao fornecedor, em até 3 dias úteis da conclusão da apuração, tudo o que foi recolhido e não utilizado (§ 4º). A estimativa não pode virar empréstimo compulsório. Completam o desenho as blindagens do § 7º, o recolhimento simplificado extingue débitos só nos termos do § 3º e não gera ao adquirente do regime regular direito de crédito pelo valor segregado, e as regras do art. 34: segregação na liquidação financeira, proporcionalidade no parcelamento, irrelevância da antecipação de recebíveis e, ponto fino, os PSPs respondem pela obrigação de segregar e recolher, mas não são responsáveis tributários pelas operações que liquidam. Por fim, a válvula do § 6º: ato conjunto pode tornar o simplificado obrigatório nas operações com consumidor final enquanto o padrão não funcionar adequadamente nos principais meios de pagamento eletrônico.

Da lei à plataforma: o que os manuais da RFB revelam

É no material oficial da Receita Federal, os Manuais da Reforma Tributária do Consumo, publicados e atualizados ao longo de 2026, que o split deixa de ser texto e vira engrenagem. O Manual de Serviços da RTC descreve a mudança de lógica que sustenta tudo: o documento fiscal passa a ser a confissão de dívida, dispensando declarações, e a extinção do crédito tributário pode ocorrer em tempo real. É essa premissa que torna o split possível, sem documento fiscal operando como confissão, não haveria débito líquido a extinguir na liquidação financeira.

A Apuração Assistida, sistema que operacionaliza a não cumulatividade da CBS, traz uma conta específica denominada "Pagamentos Utilizados", que registra os valores pagos por split payment, recolhimento do adquirente e pagamento do contribuinte, utilizados para extinguir os débitos do período. A ordenação cronológica dos débitos, exigida pelo § 3º do art. 33, já está implementada: o manual informa que os documentos são ordenados pela data de emissão, com processamento a cada dez minutos. E a devolução do § 4º ganhou nome de serviço: "Consultar Transferências de CBS", descrito como a funcionalidade que exibirá o excesso de pagamento identificado pela Apuração Assistida, por split payment, recolhimento do adquirente ou pagamento do contribuinte. A tríade legal estimar-imputar-devolver tem, portanto, tradução literal na arquitetura de sistemas: Calculadora de Tributos (que entrega memória de cálculo e referência normativa de cada operação), Apuração Assistida (que imputa cronologicamente) e Transferências (que devolvem o excedente).

E há uma terceira camada, além da lei e da plataforma: a formação. Entre maio e setembro de 2026, a RFB e o Conselho Federal de Contabilidade, com apoio da

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Fenacon, percorrem o país com um curso de 18 módulos sobre a Reforma Tributária do Consumo, ministrado pelos próprios auditores que regulamentam a matéria e desenvolvem os sistemas, em formato híbrido por todas as regiões, com aulas abertas no YouTube e material disponível no portal da Receita. Auditores públicos capacitando os contadores privados: é a união entre as vozes da legalidade pública e da legalidade privada convertida em política de implementação. A tríade se completa: a norma, o sistema e as pessoas preparadas para operá-los.

Leitura conceitual: simplicidade na frente, sofisticação atrás

O split simplificado é talvez o exemplo mais puro do princípio da simplicidade do art. 145, § 3º, da Constituição operando como Da Vinci ensinou: a simplicidade é a maior das sofisticações. Para o varejista, a experiência é mínima, vende, recebe, e o tributo se resolve no fluxo do pagamento. Por trás, uma engenharia institucional sofisticadíssima: percentuais calibrados por metodologia estatística uniforme, ordenação cronológica processada em minutos, apuração assistida constituindo crédito em tempo real e devolução em três dias úteis. O contribuinte não vê nada disso, e é exatamente esse o ponto.

Note-se também a assinatura institucional que atravessa cada parágrafo do art. 33: percentual conjunto, metodologia uniforme, apuração coordenada, ato conjunto. O split simplificado é mais um lugar onde a arquitetura de duas autoridades com dever de harmonização, RFB e Comitê Gestor, deixa de ser princípio abstrato e vira engrenagem operacional. No sistema antigo, uma retenção estimada na liquidação financeira exigiria concertação entre milhares de fiscos; no novo, exige um ato conjunto.

Honestidade analítica pede o registro dos pontos de atenção. O sucesso do modelo depende de três condições verificáveis: percentuais bem calibrados (estimativa grosseira transforma neutralidade em oneração de caixa), cumprimento rigoroso do prazo de devolução em D+3 (a promessa que separa o split do empréstimo compulsório) e maturação da plataforma, que o próprio manual reconhece estar em construção, várias contas da Apuração Assistida ainda aguardam a fase em que haverá pagamento efetivo. São exatamente esses três indicadores que o debate público deve monitorar na transição.

O regulamento que reproduz a lei

O que os dados revelam: um regulamento que surpreende pela sobriedade

Há uma tendência quase instintiva, quando se trata de reforma tributária brasileira, de esperar o pior do regulamento. A memória coletiva dos tributaristas está marcada por décadas de regulamentações que extrapolavam a lei, criavam obrigações não previstas pelo legislador, inovavam em matéria de sujeição passiva, estabeleciam interpretações restritivas que privilegiavam a arrecadação em detrimento da segurança jurídica.[262] O regulamento, no imaginário do operador do direito tributário

[262]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre planejamento tributário. Migalhas, 11 set. 2009. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/92709/imposto-sobre-planejamento-tributario.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

brasileiro, era sempre o lugar onde a lei ia morrer, ou, pior, onde ela ia ser transformada em algo irreconhecível.

Pois bem: o Regulamento do IBS surpreende exatamente por não fazer isso. A análise comparativa entre a Lei Complementar nº 214/2025 e o texto do Regulamento do IBS revela um dado estrutural de extraordinária relevância: aproximadamente 70% a 80% do texto do regulamento consiste em reprodução direta da própria Lei Complementar, restando apenas cerca de 20% a 30% de conteúdo efetivamente regulamentar e inovador.*

Esse dado precisa ser lido com atenção, porque vai na contramão de décadas de prática regulatória brasileira. A LC 214/2025, diploma instituidor do IBS e da CBS, possui aproximadamente 150 páginas. O Regulamento Completo Final do IBS apresenta aproximadamente 250 páginas. À primeira vista, o volume poderia sugerir que o regulamento foi além da lei, como tantas vezes aconteceu no passado. Mas a leitura técnica demonstra exatamente o contrário.

O regulamento foi estruturado como um espelhamento da Lei Complementar, reproduzindo artigo por artigo sua redação, com remissão expressa à base legal correspondente ao final de quase todos os dispositivos. Logo nos primeiros artigos isso se torna evidente: o art. 2º do Regulamento estabelece as definições e remete expressamente ao art. 3º da LC 214/2025; o art. 4º, que trata da incidência do IBS sobre operações onerosas, remete ao art. 4º da LC; o art. 5º reproduz as hipóteses adicionais de incidência previstas no art. 5º da LC; o art. 6º faz o mesmo com as hipóteses de não incidência. O padrão é sistemático, não pontual.

O fenômeno é o seguinte: o regulamento não inicia sua função normativa com inovação infralegal. Ele começa, predominantemente, por transcrever a própria lei. E isso é revolucionário, porque, no Brasil de ontem, transcrever a lei no regulamento não era o ponto de partida. Era o ponto de chegada, depois de uma longa jornada de inovações que muitas vezes tornavam a própria lei reconhecível apenas por seus vestígios.

A parcela restante do regulamento, aqueles cerca de 25% de conteúdo propriamente regulamentar, concentra-se no que efetivamente cabe ao poder regulamentar: a operacionalização procedimental, o detalhamento do split payment, as obrigações acessórias, o documento fiscal eletrônico, as regras de fiscalização, a integração tecnológica entre CBS e IBS, a harmonização federativa, o funcionamento do CGIBS, as regras de transição e os fluxos administrativos de arrecadação, compensação, ressarcimento e controle.

Em linguagem direta: o regulamento faz exatamente o que um regulamento deve fazer. Não mais. E isso, no contexto brasileiro, é uma ruptura paradigmática.[263]

O princípio do império da lei e o fim do regulamento criativo

A Constituição Federal conferiu competência privativa ao Presidente da República para expedir regulamentos para a fiel execução das leis. Isso significa que, no direito

[263]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: design normativo do IBS. Consultor Jurídico. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/re/reforma-tributaria-design-normativo-ibs.pdf.

* Do autor: "The law is in the air: O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil" (JOTA, 7 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

brasileiro, o regulamento serve para garantir o adequado cumprimento da lei, não para inovar no ordenamento jurídico, não para estabelecer direitos e obrigações não previstos na lei, não para criar sentidos novos onde a lei estabeleceu sentidos claros. Na prática, porém, a tradição regulatória brasileira em matéria tributária frequentemente ignorou esse limite. Regulamentos criavam obrigações acessórias que a lei não previa. Portarias estabeleciam critérios de tributação que extrapolavam o autorizado pelo legislador. Instruções normativas interpretavam a lei de modo a ampliar a sujeição passiva ou restringir benefícios. O resultado era uma infindável jurisprudência administrativa e judicial sobre a validade de atos normativos infralegais, e um contencioso tributário que crescia não apenas pelo comportamento dos contribuintes, mas pela incerteza produzida pela própria administração fiscal.[264]

O Regulamento do IBS rompe com essa tradição. A proporção de 75% de reprodução direta da lei não é um acidente editorial. É uma escolha técnica e política que sinaliza o compromisso das administrações tributárias das três esferas com o princípio da legalidade em sua acepção mais rigorosa: a lei é soberana, e o regulamento existe para garantir sua execução fiel, não para ampliar seu alcance.

Isso tem consequências práticas enormes. Quando o regulamento reproduz a lei, ele não cria critérios jurídicos. E quando não há criação de novos critérios, há menos espaço para contencioso. Se o contribuinte conhece a lei, e a lei é clara e sistemática, como procurou ser a LC 214/2025, e o regulamento apenas confirma o que a lei diz, não há dúvida a ser levada ao Judiciário. Não há interpretação divergente a ser contestada. Não há inovação a ser questionada.

Esta é uma das apostas mais audaciosas da reforma: reduzir o contencioso tributário pela via da clareza normativa e da fidelidade regulamentar à lei. Os primeiros sinais, representados pelo próprio Regulamento, são encorajadores.[265]

A voz do povo, a voz dos auditores e o motor de regras

Há uma arquitetura tripartite que estrutura a nova legalidade tributária inaugurada pela reforma. Ela pode ser descrita assim: a voz do povo, expressa pela lei complementar votada pelo Congresso Nacional; a voz dos auditores fiscais, materializada no regulamento que fiel e cooperativamente executa essa lei; e a voz da legalidade concreta, que será exercida pelo motor de regras, a lei já interpretada pelo fisco e disponibilizada em software, como orientação prévia e transparente ao contribuinte.[266]

Essa arquitetura não é apenas tecnicamente inovadora. É filosoficamente transformadora. Durante décadas, a legalidade tributária foi exercida de modo retrospectivo: o contribuinte praticava o fato, a autoridade fiscal o fiscalizava e, eventualmente, lavrava o auto de infração com base em sua interpretação da lei. O

[264]CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 61. Ver também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial. JOTA, 3 maio 2015.

[265]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020.

[266]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Aprendizagem do direito tributário a partir de casos concretos. Consultor Jurídico, 25 out. 2010.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

contribuinte frequentemente discordava. O litígio se instalava. O tempo passava. A incerteza permanecia.[267]

Com o motor de regras, essa lógica se inverte. A administração fiscal divulga previamente e de maneira ampla sua interpretação da legislação tributária. O contribuinte conhece, antecipadamente, como a autoridade entende a lei. Cabe ao sujeito passivo apenas declarar o fato praticado. A interpretação já está dada, disponível, transparente, acessível.*

O resultado esperado é um alinhamento sem precedentes entre fisco e contribuinte. Não porque um tenha vencido o outro. Mas porque ambos passaram a operar dentro do mesmo marco de referência, a lei complementar interpretada de forma pública, prévia e uniforme. Numa situação como essa, o auto de infração tende a se tornar exceção, não regra. O contencioso tributário, de pandemia nacional, pode se transformar em fenômeno residual.

> **Ponto de atenção para o juiz.** O art. 46, § 3º, da LC 214 dispõe que a confirmação ou o ajuste da apuração assistida implica confissão de dívida e constitui o crédito tributário; o § 4º presume correto o saldo quando o contribuinte silencia. Sustento, no Capítulo XXX de Reforma Tributária para Você, Contribuinte, que a expressão deve ser lida como confissão de fato, quanto às operações declaradas, e não como renúncia ao direito de discutir a interpretação aplicada pelo sistema. A posição contrária lê o dispositivo literalmente. A distinção será decisiva nas execuções fiscais e nas ações anulatórias da transição.

Fontes do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O split payment simplificado: da letra da lei à engrenagem da plataforma (2026); "The LAW is in the air": cidadania e desafios do Regulamento CBS/IBS (JOTA, 2026); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, 2ª ed., 2026, Caps. XXVI a XXX.

[267] SANTI, Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial, cit.

* Do autor: “O significado da publicação conjunta do Regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor” (JOTA, 30 abr. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 9. O Comitê Gestor do IBS: um ente original

Nenhuma figura da reforma exige mais do juiz do que o Comitê Gestor do IBS. A razão é simples: ele não cabe em nenhuma das categorias que o direito administrativo e o direito processual brasileiros conhecem. Não é autarquia federal, não é órgão estadual, não é consórcio e não é um novo Confaz. O art. 156-B da Constituição o define como entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, integrada por Estados, Distrito Federal e Municípios.

Carlos Ari Sundfeld, professor titular da FGV Direito SP e presidente da Sociedade Brasileira de Direito Público, é o autor da concepção jurídica adotada pela Emenda 132. Seu depoimento, publicado na Bíblia Amarela, é a chave de leitura que esta apostila oferece. Reproduzo-o na íntegra, porque cada parágrafo responde a uma pergunta que chegará aos tribunais: a quem o Comitê se subordina, que regime jurídico se aplica a ele, quem o controla e por que essa solução respeitou a forma federativa.

Depoimento de Carlos Ari Sundfeld: a originalidade jurídica do Comitê Gestor do IBS

> A criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS se conecta com uma das macrotendências de caráter transformador que têm pressionado as fronteiras do direito administrativo: a de dissociar ação pública e Estado típico. Trata-se de forte mudança de arquitetura, que vem fazendo o administrativismo se fragmentar. Ela gera semipublicismos paralelos, isto é, organizações não convencionais, incumbidas de perseguir valores também públicos, mas situadas fora do Executivo e dos controles típicos do Legislativo.
>
> Os semipublicismos não são tão recentes no Brasil, mas, nos últimos trinta anos, eles se desdobram e crescem com força. Com isso, o administrativismo, tomado em termos gerais, tem deixado de se referir apenas à administração pública entendida como conjunto de órgãos e entes que integram o próprio Estado tradicional.
>
> Mas não é que o lençol do direito administrativo, já posto para as administrações públicas conhecidas (regras gerais sobre servidores públicos, licitações e contratações públicas, gestão financeira pública, bens públicos, etc.), venha se esticando para cobrir sujeitos novos, que se situam fora delas. O que surgiu e tem aumentado é outra coisa: é uma miríade de semipublicismos, isto é, soluções bem diferentes das do direito administrativo das organizações estatais, e que vigem paralelamente, sem identidade total com o administrativismo estatal, as quais viabilizam a existência e funcionamento dessas organizações públicas ou privadas não estatais ou não convencionais com funções públicas. Tais soluções têm conexões com o direito administrativo estatal, sem que este se aplique propriamente a elas. O fenômeno vai em sentido oposto à centralização organizacional e jurídica cogitada com o Estado moderno, que procurou se caracterizar por uma administração pública cuja coesão seria mantida pela identidade jurídico-administrativa comum e pela unificação de comando, bases essas que vêm sendo deixadas de lado em vários casos.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

É verdade que no interior da administração pública tradicional, situada dentro do Estado, sempre houve diversificações jurídicas, por vezes bem expressivas: unidades militares e burocracias policiais, p.ex., têm seus próprios arranjos organizacionais e muitas regras administrativas próprias. Também há unidades administrativas estatais que, com autonomia dada por lei, têm sujeição menor ao comando unificado (caso das entidades da administração pública indireta) ou sujeição mínima (entidades reguladoras independentes e universidades públicas, p.ex.). Ainda assim, a coesão é garantida por muitas normas administrativas comuns, pela mesma identidade jurídica, apesar das variações, e pelo vínculo, em algum grau, diretamente com o comando administrativo central da chefia do Executivo e, indiretamente, com o Legislativo.

É verdade também que a centralização administrativa pelo comando único não é radical. Na Federação brasileira, por exemplo, as administrações estaduais, distrital e municipais são separadas (entre si e da administração federal), contando com seus próprios comandos e com competências normativas próprias em matéria administrativa. Mesmo assim a coesão dessas administrações públicas todas é garantida pela submissão a muitas normas administrativas comuns de caráter nacional, que, em alguma medida, as fazem partilhar a mesma identidade jurídica.

Em contraponto a isso, existem organizações com funções públicas não integradas à máquina pública tradicional, as quais mantêm laços jurídicos de outra ordem, e variáveis, com o Estado tradicional e que atuam sob os diversos semipublicismos. Essas organizações não têm identidade jurídica com as administrações públicas tradicionais (não estão sujeitas ao mesmo bloco de direito administrativo que lhes é comum) e não se inserem na cadeia de comandos do Estado.

No caso brasileiro, a entidade mais recente, ainda em fase de construção jurídica, para a qual está reservado papel muito importante, é o Comitê Gestor do IBS, um imposto que será arrecadado de modo centralizado e partilhado pelos entes subnacionais. O Comitê Gestor, acolhendo abordagem que propus aos responsáveis pelos estudos que levaram à reforma, foi criado no art. 156-B da Constituição (redação da emenda constitucional 132, de 2023) como “entidade pública sob regime especial” e com “independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira” e não faz parte de nenhuma das administrações públicas anteriores: nem a federal, nem a de qualquer estado, município ou do Distrito Federal. A lei complementar 214, de 2025, insistindo nessas características, aludiu a seu “caráter técnico e operacional sob regime especial”, e reforçou: o Comitê Gestor “terá sua atuação caracterizada pela ausência de vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública”. Ele é, portanto, um ser à parte, juridicamente original, com função política essencial.*

No caso do Comitê Gestor do IBS, o que o art. 156-B da Constituição criou foi claramente um ente administrativo neutro para dar viabilidade à integração tributária subnacional. O desafio era articular as competências legislativas e administrativas dos estados e municípios (e Distrito Federal) quanto a esse imposto, sem alterar a “forma federativa”, cláusula pétrea (CF, art. 60, § 4º).

Como foi viável essa novidade? A constatação foi que, na Constituição de 1988, a forma federativa não foi adotada para descentralizar competências tributárias, ao contrário: foi a descentralização tributária que surgiu como meio prático de garantir autonomia financeira dos entes federativos constitucionalmente descentralizados. Aliás, a própria Constituição já previa outro meio para esse mesmo tipo de provimento de recursos: a participação compulsória em recursos

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.6, p. 198. Ver também “O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro” (JOTA, 9 abr. 2026); “Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar” (Portal da Reforma Tributária, 10 nov. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

arrecadados centralizadamente (do FPE e FPM). Logo, na reforma para o IBS, era viável que a emenda constitucional alterasse o meio de prover a estados, municípios e Distrito Federal também os recursos que iriam substituir os antigos ISS e ICMS, foi uma alteração constitucionalmente ortodoxa.

Mas era importante os entes federativos subnacionais não perderem a segurança jurídica de que receberão esses recursos, nem perderem a liberdade para depois aplicá-los. Isso ficou garantido pela emenda constitucional. Quanto à competência legislativa para disciplinar o IBS, ela podia ser facilmente centralizada, sendo exercida por lei complementar oriunda do Congresso Nacional, solução ortodoxa, pois este já fazia normas gerais tributárias aplicáveis aos vários entes federativos. O novo art. 156-A da Constituição previu, então, que a competência legislativa seria concentrada no Congresso Nacional (que deu a partida na reforma ao aprovar a lei complementar 214, de 2025).

Focando agora nas competências de gestão, importante perceber que o Comitê Gestor não é o único ser original em nosso mundo público não estatal. Outras entidades paralelas notórias são as de fiscalização profissional (a OAB, o CREA etc.), os serviços sociais autônomos (integrantes do Sistema S, como SESC, SESI e SEBRAE) e mesmo os partidos políticos, todos eles com recursos financeiros estáveis viabilizados por normas estatais, bem como as entidades sindicais (que desde 2017 já não contam mais com recursos dessa natureza). São seres à parte do Estado, e com funções públicas.

Há várias outras entidades originais, formalizadas com estrutura privada, mas impostas como necessárias por leis administrativas setoriais e com evidentes funções públicas. São exemplos, no setor elétrico, o Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS e a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, CCEE, também seres originais, destinados à integração de interesses, à parte do Estado, sem os quais o setor elétrico não funciona. Outra categoria são as entidades de colaboração com o Estado: criadas no regime civil por particulares, estabelecem voluntariamente laços especiais com o Estado e, assim, assumem fins públicos (são exemplos as fundações de apoio, as organizações sociais e as fundações civis de saúde das comunidades científicas das universidades públicas paulistas). Indo mais longe, é possível mencionar as entidades fechadas de previdência complementar patrocinadas por entes estatais. E também a governança não estatal da internet.

Chamar atenção para a existência dessas entidades não estatais é fundamental por esta razão bem prática: o direito administrativo comum e os controles típicos das administrações públicas tradicionais, previstos nas normas constitucionais e legais, não podem ser automaticamente estendidos pelos intérpretes a essas organizações fora do Estado. Elas têm e precisam ter regimes próprios, construídos casuisticamente, pelas leis e por seus regulamentos internos, e que são específicos delas e compatíveis com suas peculiaridades. E, ainda mais importante, tais regimes especiais são moldados em função dos valores públicos específicos a cargo dessas entidades paralelas.

É isso o conjunto de semipublicismos. É preciso aceitá-los, o que nem sempre acontece, gerando tentativas simplórias e equivocadas de estender a tais entidades um lençol impróprio para elas: o direito administrativo comum das administrações estatais típicas. O Comitê Gestor do IBS também corre esse risco, e é preciso evitá-lo.

Nas discussões que levaram à reforma, constatou-se que, para construir a segurança que viabilizasse a integração dos entes federativos autônomos, e para gerar confiança política, as novas competências administrativas tributárias unificadas não poderiam ficar com agentes sem neutralidade. Por isso, a emenda

© Eurico Marcos Diniz de Santi

constitucional tinha de criar novo ente administrativo, neutro e de natureza fiducial, para integrar interesses dos entes subnacionais. Nessa integração necessária, a ortodoxia também se manteria: tal solução foi justamente a que o Supremo Tribunal Federal tinha considerado correta, em face de nosso regime federativo, para reunir competências de entes autônomos que não possam ser exercidas individualmente (caso do saneamento básico na região metropolitana, ADI 1.842).

O Comitê Gestor ao final criado pela emenda constitucional do IBS, como ente neutro, terá de, com total autonomia técnica frente aos entes subnacionais, editar regulamentos unificados e interpretações administrativas vinculantes sobre o IBS; terá de arrecadar e distribuir a receita desse imposto, com a mesma autonomia; e dirimir, sempre com essa autonomia e em caráter final na esfera administrativa, conflitos com contribuintes (o contencioso administrativo relativo ao IBS). Em resumo: o que viabilizará sua neutralidade será sempre seu funcionamento independente frente a estados, municípios e Distrito Federal, que o integram. Tal independência não é a característica mais comum entre as organizações estatais, mas não chega a ser total novidade entre elas: entes estatais com tal perfil de autonomia são bem conhecidos em nosso Direito desde a criação do Banco Central em 1964 e, mais ainda, a partir da ampliação do modelo com as agências reguladoras desde a década de 1990.

Assim, a novidade conceitual do Comitê Gestor do IBS não é propriamente a total autonomia frente aos entes subnacionais, embora ela exista, e seja fundamental, mas sim o caráter interfederativo da entidade, traço inexistente no Banco Central e nas agências reguladores independentes. De qualquer modo, um desafio com alguma semelhança ao do Comitê Gestor já tem sido enfrentado, embora em ponto menor, com a experiência dos consórcios públicos. Como ente autônomo incumbido de regulamentar e gerir o IBS, caberá ao Comitê Gestor exercer, em conjunto com a administração federal, responsável pelo CBS, e sem qualquer subordinação a ela, a competência de harmonizar o IBS com o CBS, por meio das medidas detalhadas na lei complementar 214, de 2025.

Há pelo menos três decisões que estados, municípios e Distrito Federal, por seus representantes, terão de tomar coletivamente quanto ao ente neutro: a escolha de seus administradores, a aprovação do orçamento anual e as medidas de controle externo. Nos assuntos ordinários dos entes federativos atuando isoladamente, decisões políticas desse tipo vêm da interação entre os respectivos Executivos e Legislativos. No Comitê Gestor do IBS, virão da deliberação conjunta dos entes subnacionais, tomada por seus representantes escolhidos na forma e proporção já previstas no art. 156-B da Constituição. É solução comum na integração até de países que se mantêm soberanos (como na União Europeia), sendo natural que a emenda constitucional a tenha adotado na integração tributária parcial de nossos entes federativos.

Quanto aos detalhes do regime jurídico de funcionamento ordinário do Comitê Gestor do IBS, a lei complementar 214, de 2025 pouco tratou. Seu art. 480 apenas mandou aplicar a ele a legislação de licitação e contratos das administrações públicas (§ 6º), em solução talvez infeliz, pois essa legislação não foi pensada para entes como ele, e submeteu-o ao "princípio da publicidade, mediante veiculação de seus atos normativos, preferencialmente por meio eletrônico, disponibilizado na internet" (§ 7º). Nova lei complementar poderá ampliar o número de questões de gestão ordinária do Comitê Gestor tratadas no plano legal. Caso não o faça, o natural é elas serem resolvidas por normas internas, sem vincular-se à legislação administrativa ordinária de qualquer ente da Federação. Nesse esforço, não se deve perder de vista isto: o Comitê Gestor é

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> ente público especial, não fazendo parte de nenhuma das administrações públicas antes existentes, não podendo ser submetido a leis, normas regulamentares e controles alheios a ele.

O que o depoimento significa para quem julga

O alerta de Sundfeld é dirigido ao intérprete e, por extensão, ao juiz. O direito administrativo comum e os controles típicos das administrações tradicionais não podem ser automaticamente estendidos a entes como o Comitê Gestor. Ele chama de lençol impróprio essa extensão simplória. Em debate no NEF, usou imagem ainda mais direta: tentar compreender o Comitê pelas figuras conhecidas é como querer colocar um pneu num ser que não tem eixo.

O alerta tem tradução processual, e ela é o centro deste capítulo. O mesmo erro do lençol pode ocorrer na jurisdição, em duas direções. Na primeira, trata-se o Comitê como se fosse autarquia federal, e a sua presença passaria a atrair para a Justiça Federal, pelo art. 109, I, causas que pertencem aos entes subnacionais. Na segunda, trata-se o Comitê como se fosse órgão de um Estado, e o IBS, imposto único com regulamento único, se fragmentaria em milhares de leituras locais, reproduzindo pela via judicial a fragmentação que a Emenda 132 eliminou pela via legislativa.

O Comitê não é da União nem de um ente isolado. É de todos os entes ao mesmo tempo. Daí três consequências. A primeira: os atos normativos e interpretativos do Comitê vinculam a administração de todos os entes e devem ser controlados como atos de um ente interfederativo, e não como atos do Estado em que a ação foi proposta. A segunda: os conflitos entre entes, ou entre eles e o Comitê, não são litígios comuns; a Emenda 132 os levou ao STJ, pelo art. 105, I, j. A terceira: a harmonização com a CBS, feita em conjunto com a Receita Federal sem subordinação a ela, cria um dever de coerência que o juiz pode invocar quando a mesma operação receber leituras divergentes nos dois tributos.

A Emenda 132 integrou a administração do IBS. Resta integrar a sua jurisdição. O próximo capítulo mostra como está hoje a divisão entre Justiça Federal, Justiça Estadual e STJ, e o que se propõe para reduzi-la.

Da Coroa ao Comitê Gestor: o significado histórico

A originalidade do Comitê ganha sentido quando vista no tempo longo da federação brasileira. Em artigo sobre centralização, descentralização e tributação na formação do Brasil, sustentei que a história constitucional oscilou como um pêndulo entre unidade sem autonomia e autonomia sem coordenação, e que a Emenda 132 tentou romper o pêndulo. Reproduzo a parte final do texto.

O significado histórico da EC 132/2023

A EC 132/2023 não é apenas mais um movimento do pêndulo entre centralização e descentralização.

Ela procura substituir o pêndulo por uma estrutura de cooperação.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O IBS é de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Sua legislação é única e uniforme em todo o território nacional, mas cada ente preserva poder para fixar sua própria alíquota. O imposto é cobrado pela soma das alíquotas do Estado e do Município de destino, é orientado pela neutralidade, possui não cumulatividade ampla e, como regra, não admite benefícios fiscais fora das hipóteses constitucionais. (Planalto)

O Comitê Gestor exerce, em nome dos entes subnacionais, competências administrativas integradas: edita regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada, compensa, distribui a receita e decide o contencioso administrativo. Estados e Municípios têm representação paritária em sua instância máxima. A LC 227/2026 explicita que o CGIBS não está sujeito à tutela ou à subordinação hierárquica de qualquer outro órgão público. (Planalto)

A CBS permanece tributo da União. Não há competência tributária comum da União, dos Estados e dos Municípios sobre um único imposto. O que existe é:

- competência federal sobre a CBS;
- competência compartilhada de Estados e Municípios sobre o IBS;
- identidade constitucional de regras materiais;
- cooperação entre Receita Federal e CGIBS;
- harmonização de normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos.

A própria Constituição determina que IBS e CBS observem as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, imunidades, regimes e creditamento. (Planalto)

A primeira grande ruptura: da repartição posterior à competência compartilhada

Historicamente, o federalismo fiscal brasileiro funcionou mediante duas técnicas principais:

separação de fontes tributárias;

2. transferência posterior de parte da arrecadação.

Cada ente criava ou administrava seu tributo; depois, parcelas eram transferidas para outros entes por determinação constitucional.

No IBS, a cooperação antecede a repartição.

A legislação material é comum. A arrecadação é integrada. A compensação é conjunta. A receita é distribuída pelo Comitê Gestor aos entes de destino.

Não se compartilha apenas o produto de um tributo administrado por outro governo.

Compartilha-se constitucionalmente o próprio exercício administrativo da competência tributária.

Essa é, em minha leitura, a maior inovação federativa da EC 132.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A segunda ruptura: unidade sem subordinação à União

Em 1824, havia unidade porque não havia Federação.

Em 1967 e 1969, havia coordenação porque a União dirigia os entes subnacionais.

Em 1891, 1946 e 1988, havia autonomia, mas a coordenação era insuficiente.

A EC 132 procura criar uma quarta possibilidade:

unidade normativa sem centralização da competência do IBS na União; e autonomia arrecadatória sem fragmentação legislativa.

Por isso, o CGIBS não é um novo Confaz.

O Confaz procura coordenar Estados titulares de competências legislativas separadas sobre o ICMS. O CGIBS é a instituição por meio da qual Estados e Municípios exercem uma competência constitucionalmente compartilhada dentro de uma legislação única.

A terceira ruptura: da tributação na origem para a cidadania no destino

Durante séculos, a arrecadação acompanhou os locais de entrada, produção, exportação ou circulação física de riqueza.

Foi assim com as alfândegas imperiais, com os impostos de exportação estaduais e, mais tarde, com a tributação do ICM e do ICMS fortemente vinculada à origem.

A EC 132 desloca o centro para o destino, isto é, para o local em que se encontra o consumidor e onde se manifesta a demanda econômica.

Isso reduz o valor tributário da localização artificial de estabelecimentos e enfraquece o incentivo à guerra fiscal. A receita deixa de pertencer prioritariamente ao lugar em que se instalou formalmente a empresa e passa a acompanhar a comunidade em que se realiza o consumo. (Planalto)

A quarta ruptura: uma promessa antipatrimonial

A EC 132 possui também um significado antipatrimonial, como promessa institucional, não como resultado automaticamente assegurado.

A tributação no destino, a legislação uniforme, a vedação de benefícios não autorizados, o regulamento único, a transparência do valor do imposto e a distribuição impessoal da receita reduzem espaços para negociações particularizadas entre governos e grupos econômicos.

O antigo sistema favorecia relações bilaterais:

empresa → governo estadual → incentivo fiscal.

O novo desenho procura substituir essa relação por uma regra geral:

atividade econômica → tributação uniforme → crédito → arrecadação no destino → distribuição automática.

É a passagem do privilégio negociado para a legalidade impessoal.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Mas esse potencial poderá ser frustrado se os interesses organizados reconstruírem, na legislação complementar, nos regulamentos, nos regimes específicos e nas práticas administrativas, as exceções que sustentavam o sistema anterior.

A EC 132 rompe juridicamente com a trajetória.

Ainda não eliminou sociologicamente seus defensores.

Fontes do capítulo: SUNDFELD, Carlos Ari. A originalidade jurídica do Comitê Gestor do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025. JusPodivm, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Da Coroa ao Comitê Gestor: centralização, descentralização e tributação na formação do Brasil (2026).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 10. Quem julga o quê: o mapa da competência

Antes do mérito vem a competência, e na transição ela é a primeira fonte de insegurança.

O IVA dual tem regras materiais idênticas por mandato do art. 149-B, mas a jurisdição continua dividida entre os ramos do Judiciário que já conhecemos. Este capítulo segue o método da apostila: apresenta as perguntas tal como a magistratura as formula, descreve o direito vigente, separa-o das propostas em debate e analisa os argumentos de cada lado. A resposta pertence ao juiz. Onde a análise se converte em posição, a posição vem assinalada como tese do autor.

10.1 As perguntas

Nenhum tema incomoda tanto a magistratura, federal e estadual, quanto este.

Foi o tema que mais inquietou os juízes no encontro da Ajufe em que falei, em novembro de 2026, e a inquietação é simétrica: o juiz estadual, que receberá as causas do IBS, faz as mesmas perguntas do outro lado da operação. As perguntas abaixo traduzem essa inquietação, e é delas que o capítulo parte:

> *Quem julga a metade federal e a metade estadual da mesma operação?*
>
> *O que fazer quando a liminar federal sobre a CBS colide com a decisão estadual sobre o IBS da mesma nota fiscal?*
>
> *A competência compartilhada fará o juiz federal julgar o imposto de 27 Estados e 5.570 Municípios, e o juiz estadual julgar a contribuição da União?*
>
> *A escolha do foro pelo contribuinte não abre a porta à busca do juízo mais favorável?*
>
> *Quando a presença de vários entes no polo passivo transforma a causa em conflito federativo, de competência originária do STJ?*
>
> *Como o juiz estadual, que julgará o IBS de 27 Estados e 5.570 Municípios sob uma lei e um regulamento únicos, evitará que cada comarca crie a sua própria versão do imposto?*

São inquietações que o juiz federal e o juiz estadual decidirão sem precedente. Aqui, elas recebem o seu mapa.

10.2 O quadro geral

Matéria	Titular e representação em juízo	Juízo competente	Situação
CBS	União, representada pela PGFN	Justiça Federal (CF, art. 109, I)	Direito vigente
Imposto Seletivo	União, representada pela PGFN	Justiça Federal (CF, art. 109, I)	Direito vigente

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Matéria	Titular e representação em juízo	Juízo competente	Situação
IBS	Estados, DF e Municípios; cobrança e representação pelas Procuradorias dos entes, coordenadas pelo CGIBS (LC 227/2026, art. 2º)	Justiça Estadual, em regra	Direito vigente; delegação de fiscalização questionada na ADI 8.013
Conflitos entre entes, ou entre eles e o CGIBS, sobre IBS e CBS	Entes federativos e CGIBS	STJ, competência originária (CF, art. 105, I, j); Conflito Federativo, 1ª Seção (Emenda Regimental STJ 48/2026)	Direito vigente
Mesma operação questionada quanto ao IBS e à CBS	União e entes subnacionais	Hoje: duas ações, dois juízos. Proposta: competência compartilhada no foro do domicílio do contribuinte	Proposta preliminar do CESTF (Edital 05/2026, Fase 2); exige mudança constitucional
Mesma operação, sem mudar a competência	União e entes subnacionais	Cada juízo mantém a sua causa, com manifestação de magistrado do outro ramo, sem voto	Sugestão desta apostila (seção 10.9); possível com base no direito vigente

Quadro elaborado a partir da Constituição, da LC 227/2026, da Emenda Regimental STJ 48/2026 e do Edital CESTF 05/2026, Fase 2.

10.3 A assimetria: a mesma operação em dois ramos do Judiciário

A Emenda integrou a administração e deixou dividida a jurisdição.

A CBS e o Seletivo chegam ao juiz federal, porque a União é parte. O IBS chega ao juiz estadual, porque o tributo pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrados e representados em juízo pelas respectivas Procuradorias, sob coordenação do Comitê Gestor. A mesma operação, com a mesma nota fiscal, o mesmo split payment e a mesma regra de crédito, pode produzir duas decisões em dois ramos do Judiciário. O sistema foi desenhado como um IVA dual de regras idênticas; a jurisdição, por enquanto, continua dual, com interpretações potencialmente divergentes.

O risco deixou de ser hipotético. Em junho de 2026 foram noticiadas decisões divergentes das Justiças Federal e Estadual sobre a suspensão da CBS e do IBS. A decisão federal não vincula o juízo estadual, e vice-versa. As tutelas provisórias podem conflitar: a liminar que manda aceitar o crédito de CBS convive com a recusa do crédito de IBS. E o split payment, que segrega os dois tributos no mesmo pagamento, pode receber ordens contraditórias dirigidas ao mesmo prestador de serviço de pagamento.

O art. 149-B oferece ao juiz um critério de coerência. Se a Constituição exige que CBS e IBS observem as mesmas regras sobre fatos geradores, bases de cálculo, não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes e não cumulatividade, a divergência interpretativa sobre a mesma operação é, em si, um sinal de erro. A interpretação já adotada para o outro tributo, pela administração harmonizada ou pelo outro ramo do Judiciário, pode e deve integrar a fundamentação.*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.4.3, p. 138.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

10.4 A nova competência originária do STJ

O art. 105, I, j, introduzido pela Emenda 132, atribui ao STJ o julgamento originário dos conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor, relacionados ao IBS e à CBS. A Emenda Regimental 48, de 11 de junho de 2026, criou a classe processual Conflito Federativo, acrescentou ao Regimento Interno um capítulo próprio e concentrou esses casos na 1ª Seção, com poderes ampliados ao relator.

O juiz de primeiro grau precisa distinguir esse conflito federativo do conflito de competência entre juízos, que segue as regras comuns do CPC, e das ações em que o contribuinte litiga contra um ou mais entes. A presença de mais de um ente no polo passivo não transforma a causa em conflito federativo. O conflito federativo pressupõe que os próprios entes, ou um deles e o Comitê, estejam em lados opostos sobre a repartição, a fiscalização ou a interpretação do imposto.

10.5 A representação do IBS em juízo e a ADI 8.013

A Lei Complementar 227/2026 atribuiu ao Comitê Gestor a coordenação da cobrança e da representação judicial e extrajudicial dos entes em matéria de IBS, que continua a cargo das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A lei também disciplinou a fiscalização integrada e a possibilidade de delegação de atividades entre os entes. Essa delegação está sob exame no STF, na ADI 8.013. Até o julgamento, o juiz trabalha com a presunção de constitucionalidade da lei, mas precisa considerar a controvérsia ao definir quem pode constituir o crédito e quem responde pelo ato impugnado.*

10.6 A proposta do CESTF: a competência compartilhada

O Supremo já sabe que a jurisdição dividida é o ponto frágil da Reforma.

O grupo de especialistas do Centro de Estudos Constitucionais do STF, instituído em junho de 2026 sob a coordenação de Fernando Facury Scaff, examinou as contribuições de cerca de quarenta instituições na primeira fase do Edital 05/2026 e chegou, por consenso, em 22 de setembro, a propostas preliminares. A segunda fase, publicada em 29 de outubro de 2026, submeteu-as a nova consulta, aberta a instituições até 16 de novembro. Os seus pontos centrais:

> **Competência compartilhada.** As controvérsias sobre IBS e CBS decorrentes da mesma operação poderiam ser resolvidas num único processo, no foro do domicílio do contribuinte, estadual ou federal, definido no momento do ajuizamento.
>
> **Execuções fiscais.** A competência seguiria o critério da precedência; se o contribuinte já tiver proposto ação conjunta sobre os dois tributos, prevaleceria a competência estabelecida naquele processo.
>
> **Juizados Especiais.** Afastamento, ao menos inicial, da competência dos Juizados Especiais estaduais e federais para essas causas.
>
> **Restituição.** Questionamento do art. 38, II, da LC 214, com a proposta de declarar expressamente inaplicável ao IBS e à CBS o art. 166 do CTN.

As conclusões não refletem decisão do Plenário nem posição oficial do CESTF. A implementação dependeria de mudança constitucional e processual, e eventuais

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 618.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

anteprojetos dependeriam do referendo da Presidência do STF. Até lá, vale o quadro atual.

O CESTF não está sozinho. Na gestão do Ministro Luís Roberto Barroso à frente do Conselho Nacional de Justiça, um grupo de trabalho instituído no CNJ elaborou anteprojeto de emenda constitucional que cria uma jurisdição tributária compartilhada, com competência nacional exclusiva para a CBS e o IBS. Inspirada nos Núcleos de Justiça 4.0, ela funcionaria de forma predominantemente digital, com magistrados federais e estaduais em número paritário; as ações sobre a mesma operação ficariam com o mesmo juiz, e turmas mistas de desembargadores dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais uniformizariam a jurisprudência.

O próprio edital do CESTF, ao abrir a consulta, listou três caminhos em debate: estruturas compartilhadas entre magistrados federais e estaduais, mecanismos de cooperação judiciária e instrumentos de uniformização mais rápida da jurisprudência. As propostas divergem no instrumento e convergem no diagnóstico: a CBS e o IBS pedem juízes das duas Justiças trabalhando juntos. A manifestação cooperativa, que exponho na seção 10.9, é o segundo desses caminhos, e dispensa emenda constitucional.

10.7 A análise: argumentos de um lado e de outro

As duas posições têm razões constitucionais, e ambas merecem ser levadas a sério.

A favor da competência compartilhada. A coerência com o art. 149-B: regras idênticas pedem aplicação única. O espelho do Comitê Gestor: se a administração do IBS foi integrada por um ente interfederativo, a jurisdição sobre a mesma operação também pode ser. A economia processual: um processo, uma prova, uma decisão. E a segurança do contribuinte, que deixa de litigar duas vezes sobre o mesmo fato.

Contra a competência compartilhada. A autonomia federativa: a competência da Justiça Estadual para os tributos dos entes subnacionais é expressão da Federação. O risco de busca do juízo mais favorável, quando a escolha do foro fica com o contribuinte. A especialização: juízes federais passariam a julgar o imposto de milhares de entes, e juízes estaduais, a contribuição da União. E o custo de uma emenda constitucional em plena transição.

Kelsen ensinou que a competência é a norma que diz quem pode criar a norma. Por isso o debate não é técnico, mas constitucional: decidir quem julga é decidir que Federação teremos na aplicação da Reforma.

10.8 O colégio dos autores: uma votação

Antes de expor a minha tese, convoco os autores desta apostila para votar.

O exercício é deliberadamente imaginário, e por isso mesmo honesto: nenhum desses autores escreveu sobre a CBS ou o IBS, e nenhuma frase lhes é atribuída fora do que

© Eurico Marcos Diniz de Santi

efetivamente escreveram. O que se registra é o voto que a lógica de cada obra sustenta, na leitura que dela faço. Kelsen advertiu que quem elege, entre as interpretações possíveis, a única acertada não exerce função jurídico-científica, mas jurídico-política, e que isso não lhe pode ser proibido, desde que não o faça em nome da ciência (Teoria pura do direito, p. 251). Por isso cada voto vem identificado pela obra que o sustenta, e a minha posição, na seção seguinte, vem assinalada como tese do autor.

Três alternativas estão em votação: (A) manter a divisão atual, com uniformização pelos tribunais superiores; (B) a competência compartilhada proposta pelo CESTF; (C) a manifestação cooperativa entre as duas Justiças, sem mudança de competência. Os autores votam na ordem cronológica das suas obras.

Autor e obra	(A) Divisão atual	(B) Competência compartilhada	(C) Manifestação cooperativa
Smith (1759)			√
Kelsen (1934/1960)	abstenção	abstenção	abstenção
Pontes de Miranda (1954)		√	
Hart (1961)			√
Alchourrón e Bulygin (1971)		√	
Corbin (1971)			√
Trubek (1974)			√
Vilanova (1977)		√	
Habermas (1981)			√
Maturana e Varela (1984)			√
Guibourg (1986)		√	
North (1990)			√
Schauer (1991)		√	
Luhmann (1993)		√	
Comte-Sponville (1995)			√
Braithwaite (1997)			√
Atienza e Ruiz Manero (2000)			√
Murphy e Nagel (2002)	abstenção	abstenção	abstenção
Neves (2009)			√
Harari (2011/2024)			√
Total	**0**	**6**	**12**

Votos reconstruídos pelo autor a partir das obras indicadas, em ordem cronológica da primeira edição.

Adam Smith, Teoria dos sentimentos morais, 1759 (C). O colega do outro ramo é o espectador imparcial fora do peito: um terceiro informado que, por não votar, não tem interesse no resultado. Smith desconfiaria do homem de sistema que redesenha a competência por emenda; preferiria o hábito de olhar a própria decisão com os olhos do outro.*

Hans Kelsen, Teoria pura do direito, 1934 e 1960 (abstenção). Saber qual, entre as possibilidades da moldura, é a correta não é, para Kelsen, um problema de

* Do autor: “Dez lições sobre CBS/IBS a partir da expressão 'perdeu, playboy'” (JOTA, 27 ago. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

teoria do direito, mas um problema de política do direito (p. 249), e a ciência deve deixar a decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o direito (p. 251). Kelsen se absteria. Registraria apenas que a alternativa C já encontra fundamento de validade em normas vigentes, o CPC e a Resolução CNJ 350/2020, enquanto a alternativa B depende de uma norma constitucional que ainda não existe.

Pontes de Miranda, Tratado de direito privado, t. I a V, 1954 (B). O mesmo suporte fático, sob a mesma regra, não pode produzir fatos jurídicos incompatíveis. Pontes separaria com rigor os planos: a existência da obrigação é uma só, ainda que o crédito pertença a entes diversos. A unidade do fato jurídico pede unidade de quem diz o que ele é; votaria pela competência que reúne a operação num só juízo.

H. L. A. Hart, O conceito de direito, 1961 (C). Hart chama de regra de reconhecimento a forma mais simples de remédio para a incerteza de um regime de regras primárias (p. 104), e mostra que ela existe na prática dos tribunais e dos funcionários que a aceitam do ponto de vista interno. Juízes federais e estaduais que se manifestam uns perante os outros constroem uma prática comum de reconhecimento das regras da CBS e do IBS, sem tocar nas regras de julgamento que definem quem decide.*

Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, Normative Systems, 1971 (B). Um sistema normativo é inconsistente quando correlaciona o mesmo caso com soluções incompatíveis. Dois órgãos aplicando normas idênticas ao mesmo caso podem produzir normas individuais contraditórias, e a contradição não se resolve pela lógica, mas pela autoridade. Só uma autoridade única para o mesmo caso elimina a inconsistência na origem.

Henry Corbin, O homem de luz no sufismo iraniano, 1971 (C). A Balança pesa cada coisa com o seu peso próprio. Decidir a metade federal sem ouvir a metade estadual é pesar só um prato.

David Trubek e Marc Galanter, Scholars in Self-Estrangement, 1974 (C). Trubek aprendeu a desconfiar das reformas institucionais desenhadas de cima e transplantadas sem atenção às práticas que as recebem. Preferiria a experimentação institucional enraizada na prática dos dois ramos à mudança constitucional imposta antes de qualquer teste.

Lourival Vilanova, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, 1977 (B). O sistema do direito positivo pressupõe a não contradição, e duas normas individuais incompatíveis sobre o mesmo fato rompem a sua unidade. A norma de competência é o instrumento que o próprio sistema oferece para restaurá-la. Vilanova votaria pela regra que define um só órgão para o mesmo caso.

Jürgen Habermas, Teoria da ação comunicativa, 1981 (C). A legitimidade nasce da inclusão das perspectivas afetadas num entendimento orientado por razões. A manifestação cooperativa traz ao processo a perspectiva da outra metade da Federação, sem retirar a responsabilidade de quem decide.

Humberto Maturana e Francisco Varela, A árvore do conhecimento, 1984 (C). A mudança estrutural só ocorre por interações recorrentes. Duas Justiças que

* Do autor: “Arquitetura da destruição: o ICMS e seus 8.709.120 sistemas” (JOTA, 24 jun. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

conversam caso a caso entram em acoplamento estrutural sem perder a identidade; a emenda imposta de fora apenas perturba, e cada sistema responde segundo a sua própria estrutura.

Ricardo Guibourg, Derecho, sistema y realidad, 1986 (B). Para Guibourg, a segurança jurídica é, no melhor dos casos, um grau maior de acerto nas previsões. Um foro único, com critérios explícitos e publicados, torna a decisão previsível; uma manifestação sem voto, se os critérios ficarem implícitos, permanece caixa-preta. Votaria pela regra, e pediria aos dois ramos que publicassem juntos os seus critérios, como no edito do pretor.

Douglass North, Institutions, Institutional Change and Economic Performance, 1990 (C). Instituições mudam de forma incremental, e mudanças com alto custo de transação fracassam quando os modelos mentais dos agentes não mudaram antes. A cooperação é o experimento barato que prepara, se for o caso, a mudança cara.

Frederick Schauer, Playing by the Rules, 1991 (B). Para Schauer, regras valem pelo argumento da confiança: permitem que os afetados prevejam as decisões e planejem a partir delas (p. 137-138). E regras alocam poder, retirando de certos decisores a jurisdição sobre certas decisões (p. 158-160). Uma manifestação sem voto e sem vínculo é um padrão aberto, sujeito à discricionariedade de cada juízo; um critério de foro fixo, definido no ajuizamento, é uma regra. Schauer votaria pela regra, e exigiria que fosse precisa.

Niklas Luhmann, O direito da sociedade, 1993 (B). A função dos tribunais, no centro do sistema, é decidir de modo consistente. Dois centros decidindo a mesma operação produzem inconsistência que nenhuma conversa elimina. Para Luhmann, a manifestação sem voto é irritação; a consistência exige uma única decisão.

André Comte-Sponville, Pequeno tratado das grandes virtudes, 1995 (C). A justiça, para Comte-Sponville, é a virtude que não se basta na lei: exige considerar o outro como igual. Antes de mudar a regra, cultivar a virtude; a manifestação cooperativa é a justiça praticada entre colegas, que ouvem antes de decidir.*

John Braithwaite, On Speaking Softly and Carrying Sticks, 1997 (C). Separações de poderes mais ricas, mais portões, mais vozes, menos dominação. A cooperação acrescenta um vigia sem concentrar o poder; a reunião das competências num único juízo, escolhido pelo contribuinte, reduz os portões.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, Ilícitos atípicos, 2000 (C). A coerência do sistema não se garante só pela autoridade que decide, mas pelos princípios que justificam as regras e pela argumentação que os torna explícitos. Duas Justiças que expõem uma à outra as razões das suas decisões produzem coerência argumentativa sem suprimir a autonomia de nenhuma.

Liam Murphy e Thomas Nagel, O mito da propriedade, 2002 (abstenção). A teoria dos autores trata da justiça do sistema tributário como um todo, e não da organização da jurisdição. Absteriam-se, com uma advertência: qualquer desenho deve ser avaliado pelos seus resultados sobre o sistema, e não pela tradição que preserva.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.7, p. 216. Ver também "Lacunas, regras e reconstrução: a reforma tributária brasileira como projeto de filosofia do direito" (Portal da Reforma Tributária, 7 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Marcelo Neves, Transconstitucionalismo, 2009 (C). O transconstitucionalismo é exatamente isto: ordens jurídicas que tratam do mesmo problema aprendem umas com as outras por conversação, sem hierarquia e sem fusão. A manifestação cooperativa é o transconstitucionalismo dentro da Federação.

Yuval Noah Harari, Nexus, 2024 (C). As redes que se corrigem preservam vários centros de decisão capazes de contestar uns aos outros. Reunir a operação num só juízo, escolhido pelo contribuinte, reduz os centros de correção; a manifestação cooperativa os conecta sem fundi-los.

Resultado: doze votos para a manifestação cooperativa, seis para a competência compartilhada, nenhum para a manutenção pura da divisão atual, e duas abstenções. O padrão é nítido. Os autores da consistência lógica e sistêmica, Pontes de Miranda, Vilanova, Alchourrón e Bulygin, Guibourg, Schauer e Luhmann, votam pela regra única; os autores da interação, de Smith a Harari, votam pelo diálogo. A minoria não vota contra a cooperação; vota a favor da consistência. É a objeção que a cooperação precisa responder: sem decisão única, a contradição continua possível. Por isso, na minha tese, a cooperação não substitui a competência compartilhada; pode precedê-la. Os votos de Pontes, Trubek, Vilanova, Guibourg, Comte-Sponville, Atienza e Ruiz Manero, Murphy e Nagel e Harari foram acrescentados nesta edição, com a ampliação do colégio para vinte capítulos.

O colégio votou; quem decide é o juiz.

10.9 Uma terceira via: a manifestação cooperativa

Tese do autor. Entre a divisão que temos e a reunião que se propõe, há um caminho que não exige emenda constitucional: a cooperação. A federação da EC 132 é cooperativa. Auditores federais, estaduais e municipais já fiscalizam juntos; o Comitê Gestor, a Receita Federal e o Comitê de Harmonização interpretam juntos. Só a jurisdição continua a decidir de costas para a outra metade da operação.

Sugiro, por isso, que nas causas sobre CBS que tenham por objeto a mesma operação discutida quanto ao IBS, e vice-versa, o juiz possa convidar um colega do outro ramo do Judiciário a se manifestar antes da decisão. O colega não vota, e a sua manifestação não vincula, mas integra os autos, as partes podem se pronunciar sobre ela e o juiz deve enfrentá-la na fundamentação. A competência não se desloca; o juiz natural permanece; a decisão continua sendo de quem a assina.

O fundamento já está no direito vigente. O CPC impõe a todos os órgãos do Judiciário, estaduais e federais, o dever de recíproca cooperação (art. 67), admite atos concertados entre juízes cooperantes (art. 69, § 2º) e autoriza a cooperação entre órgãos de diferentes ramos (art. 69, § 3º). A Resolução CNJ 350/2020 confirma que a cooperação judiciária nacional pode realizar-se entre ramos distintos e por atos concertados e conjuntos. Bastaria um ato conjunto entre TRFs e Tribunais de Justiça, ou uma resolução do CNJ.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O colega do outro ramo é o espectador imparcial de Adam Smith institucionalizado: um terceiro informado que, por não ter voto, não tem interesse no resultado. É também um dos mil portões de Braithwaite: a liberdade não se protege concentrando o poder, mas multiplicando as vozes que o vigiam sem lucrar com ele.

O desenho precisa de cuidados: designação por critério objetivo, pelo Núcleo de Cooperação Judiciária, sem escolha pelo juízo ou pelas partes; prazo curto e preclusivo; nenhum efeito sobre as tutelas de urgência; aplicação seletiva às causas com a mesma operação nos dois tributos e às de potencial repetitivo; e registro das manifestações num repositório comum, para orientar a formação de precedentes. Nas causas da CBS, o magistrado estadual fala pela jurisdição subnacional inteira, inclusive pelos Municípios, que não têm Justiça própria; nas causas do IBS, o magistrado federal traz a leitura da CBS gêmea e da União.

A manifestação cooperativa não concorre com a competência compartilhada; pode precedê-la. Se o diálogo bastar para evitar decisões contraditórias, a emenda deixa de ser urgente. Se não bastar, a experiência terá mostrado onde e por que a reunião das competências é necessária. A competência compartilhada tira do juiz o controle sobre o que chega até ele; a cooperação lhe dá um interlocutor. Uma divide para reunir; a outra reúne sem dividir.

10.10 Perguntas que o juiz federal decidirá sem precedente

> *Quem tem legitimidade passiva nas ações sobre CBS quando o pedido envolve também a repartição ou a harmonização com o IBS?*
>
> *Que efeitos tem a decisão federal sobre a CBS no split payment, que segrega no mesmo pagamento valores de IBS?*
>
> *Quando a divergência entre a União e o Comitê Gestor sobre a mesma operação é conflito federativo, de competência do STJ, e quando é conflito de competência entre juízos?*
>
> *Como controlar os atos conjuntos da Receita Federal e do Comitê Gestor, editados pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias?*
>
> *Como controlar a apuração assistida e a demora no ressarcimento, com o parâmetro de prazo do art. 39 da LC 214?*

10.11 Perguntas que o juiz estadual decidirá sem precedente

> *Quem responde no polo passivo das ações sobre o IBS, o Estado, o Município ou ambos, quando o ato impugnado é do Comitê Gestor ou de fiscalização delegada entre entes?*
>
> *Quando o IBS discutido pertence a Estado ou Município de destino diverso do domicílio do contribuinte, qual é o foro, e como se coordenam as Procuradorias dos entes credores sob a coordenação do Comitê Gestor?*
>
> *Que efeitos tem a decisão estadual sobre o IBS no split payment, que segrega no mesmo pagamento valores de CBS?*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> *Como controlar o regulamento único e os atos de uniformização do Comitê Gestor, editados por entidade de que participam todos os entes, sem que cada Tribunal de Justiça produza a sua própria leitura do imposto?*
>
> *Como julgar a demora no ressarcimento dos saldos credores do IBS, com o parâmetro de prazo do art. 39 da LC 214, quando a devolução depende do Comitê Gestor e não apenas do ente que figura no polo passivo?*

Fontes do capítulo: Constituição Federal, arts. 105, I, j; 109, I; 149-B; 156-B. KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. HART, H. L. A. O conceito de direito. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. SCHAUER, Frederick. Playing by the Rules. Oxford: Clarendon Press, 1991. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien; New York: Springer, 1971. NEVES, Marcelo. Transconstitucionalismo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. Demais autores: referências do Título VII. CPC, arts. 67 a 69 e 489, § 1º. LC 214/2025, arts. 38 e 39. LC 227/2026, art. 2º. Resolução CNJ 350/2020. STJ, Emenda Regimental 48/2026. STF, ADI 8.013. STF, CESTF, Edital 05/2026, Fases 1 e 2 (29 out. 2026). CNJ, grupo de trabalho sobre o contencioso da reforma tributária, anteprojeto de emenda constitucional de jurisdição tributária compartilhada, noticiado em Migalhas, "STF discute saídas para evitar judicialização da reforma tributária", 11 jun. 2026. STJ, Relatório do Grupo de Trabalho Impactos da Reforma Tributária no Poder Judiciário, 2025.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 11. A reforma no debate público: o que está em jogo em 2027

Em novembro de 2026, entidades do comércio, dos serviços e da advocacia pediram o adiamento para 2028 do início da cobrança da CBS. O debate chegou à imprensa e pode chegar aos tribunais, por emenda constitucional, por lei complementar ou por ações que pretendam suspender a cobrança. Reproduzo a seguir, em versão editada, a entrevista que concedi à Folha de S.Paulo sobre o tema, porque ela reúne, em linguagem acessível, a leitura que sustento sobre a gênese, as emendas vencidas, o comando do art. 126 do ADCT e os riscos que a reforma enfrenta.

> **Tese do autor.** Este capítulo expõe posição pública do autor sobre matéria que pode chegar aos tribunais. Ela é apresentada como debate, não como orientação. O que se propõe ao magistrado é o critério, não a conclusão: distinguir o pedido legítimo de mudança, que se faz pelo art. 60 da Constituição, do resultado obtido por via oblíqua, que se examina pelo instrumento usado e não pela intenção de quem o pede.

Comecemos pelo diagnóstico. Qual é o erro?

O erro é aritmético antes de ser jurídico. Tome uma cadeia de cinco operações, com um bem de cem reais e sem lucro em etapa alguma. Sob PIS e Cofins cumulativos a 3,65% calculados por dentro, o tributo de cada etapa entra no custo da seguinte e é tributado outra vez: o preço sobe a 103,79, a 107,72, a 111,80, a 116,04, e a venda ao consumidor fecha em 120,43. A alíquota nominal é de 3,65%. A carga efetiva é de 20,43%. Sob a CBS de 11,3%, com não cumulatividade plena, o valor da operação permanece em cem reais do começo ao fim e o consumidor paga 111,30. Ele paga nove reais e treze centavos a menos, uma queda de 7,58%. A alíquota que empataria com a cascata de hoje seria de 20,43%, e bastam três operações para que o 3,65% cumulativo custe mais caro do que o 11,3% cobrado uma vez. O exemplo é conservador, porque não inclui IPI, ICMS e ISS.

Por que, então, o número de 11,3% assusta tanto?

Porque ele aparece. O 3,65% era o que o contribuinte via; o 20,43% era o que ele pagava sem ver. A nota fiscal que informa o tributo incomoda precisamente porque informa. Platão conta que o prisioneiro que se liberta da caverna não sente alívio ao virar o rosto: sente dor. O desconforto com a alíquota visível não é sintoma de que a reforma esteja errada. É sintoma de que ela está funcionando.

O senhor fala em incompreensão. Incompreensão de quê, exatamente?

De quatro conceitos, e os quatro seguem sendo usados com o sentido que tinham no sistema que morre em 31 de dezembro de 2026. O primeiro é a não cumulatividade. O nome "imposto sobre o valor agregado" induz ao erro que mais ouço: "não temos crédito de entrada para neutralizar os débitos da saída". Essa é a lógica arcaica de tributar a empresa pela diferença entre entrada e valor agregado, que enxergava a empresa e ignorava o consumidor. O Sistema CBS/IBS é outra coisa: a tributação é

© Eurico Marcos Diniz de Santi

zerada no próprio ato da aquisição, porque o adquirente, ao mesmo tempo que paga, credita-se do mesmo valor.

E os outros três?

O segundo é preço. Hoje se paga o preço com o tributo dentro, uma soma que ninguém decompõe. Calculado por fora, como manda o art. 156-A, parágrafo 1º, inciso IX, o tributo aparece na nota com nome e valor, e o que as empresas negociam entre si passa a ser o valor da coisa. Preço deixa de ser um número com um segredo dentro e passa a ser duas informações: quanto custa a coisa e quanto custa o Estado. O terceiro é contribuinte, e é o mais mal compreendido. A palavra designa de dois modos: quem apura e recolhe, e quem paga. A lei chama o fornecedor de contribuinte, e está correta no plano formal. Mas o dinheiro que chega ao Tesouro sai do pagamento do adquirente, e o split payment tornou isso literal. Entre inscritos, o que se recolhe de um lado se credita do outro, e o líquido para o Tesouro é zero. O tributo só se torna definitivo quando encontra alguém sem crédito, e esse alguém é sempre o cidadão. O quarto é alíquota. Entre contribuintes inscritos ela é indiferente: se for de 5%, credita-se 5%; se for de 100%, credita-se 100%. O número só produz efeito econômico na última operação da cadeia.

O senhor fala muito em "já foi decidido". Onde está escrito que foi?

No art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que manda cobrar a CBS a partir de 2027 e extinguir PIS e Cofins. E está escrito, sobretudo, numa tentativa frustrada de mudá-lo. A emenda 487, do senador Vanderlan Cardoso, propôs no Senado suprimir o art. 126, manter o IBS nas condições da fase de teste até 2028 e reduzir PIS e Cofins de 2029 a 2032, com extinção em 2033. A justificação dela é a de hoje: dois calendários complicariam a contabilidade e uma transição mais longa daria tempo de ajuste. A emenda foi rejeitada. Registro, por honestidade, que a documentação que examinei não atribui essa emenda à CNI nem a qualquer entidade específica.

Há um argumento de que o Congresso votou às pressas, sem debate suficiente.

Esse é o argumento que menos se sustenta. A PEC 45 tramitou quatro anos, oito meses e doze dias, da apresentação por Baleia Rossi, em 3 de abril de 2019, à aprovação definitiva pela Câmara, em 15 de dezembro de 2023. Identifiquei 54 audiências públicas nos seis colegiados que instruíram o debate, além de seminários regionais, visitas técnicas e uma missão à OCDE. Foram seis votações de turno em três sessões plenárias, nenhuma por margem estreita, uma delas atravessando a madrugada de 6 para 7 de julho. Um requerimento de adiamento da votação foi rejeitado por 357 votos a 133. No Senado, os tetos de alíquota, que são a versão de 2023 do argumento da alíquota insuportável, caíram por 41 a 31 e por 39 a 32. Depois disso o Congresso decidiu mais duas vezes, nas Leis Complementares 214 e 227. Não conheço, na história republicana, procedimento mais legítimo.

Então o senhor acusa as entidades de agir de má-fé?

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Não. Trabalho com três hipóteses. A primeira é o golpe: um grupo organizado que sabe exatamente o que a reforma faz e quer impedi-la. A segunda é a fraude à Constituição: alcançar, por caminho oblíquo, um resultado que a Emenda 132 integrou às cláusulas pétreas. A terceira é a incompreensão: o sistema foi promulgado, regulamentado e testado, e ainda assim não foi entendido por quem vai operá-lo. Defendo a terceira.*

A terceira parece a hipótese generosa.

Parece, e não é. Golpe se enfrenta com votos, e os votos já foram dados. Fraude se enfrenta com controle de constitucionalidade. Incompreensão não se enfrenta com nada disso, e tem uma propriedade perversa: adiar não a cura. Quem não entendeu em três anos de vacatio constitucional, dois de lei complementar e um ano inteiro de teste não entenderá por ter mais doze meses. Adiar a reforma para resolver a incompreensão é prescrever repouso a quem precisa de leitura.

Quando, então, o pedido de adiamento viraria fraude?

Quando mudar de instrumento. Propor emenda é exercer o art. 60 da Constituição, com dois turnos e três quintos em cada Casa. Reapresentar argumento vencido é exercer o direito de petição. Ambos são legítimos, e se o Congresso decidir adiar por esse caminho serei voto vencido com tranquilidade, porque terá sido o povo decidindo por seus representantes. A fraude ganharia objeto em outra hipótese: se um ato infraconstitucional, sob o nome de teste, produzisse a dispensa geral da CBS em 2027 e prolongasse PIS e Cofins, estaria alcançando por via ordinária o resultado que a Constituição reservou à emenda. A diferença entre petição legítima e fraude não é de intensidade. É de instrumento.

A CNI pede exatamente isso: apurar a CBS em 2027 sem recolhê-la. É fraude?

É o ponto em que a discussão fica séria, e merece ser tratada com rigor, não com adjetivo. A Constituição autorizou a dispensa condicionada do recolhimento apenas para o teste de 2026. Para 2027 determinou a cobrança e a extinção das contribuições, condicionada à instituição da CBS, que a Lei Complementar 214 de 2025 já realizou. Quem sustenta que "instituída" significa "efetivamente arrecadada" está propondo que a lei desfaça o que a emenda fez. Instituir não é arrecadar. Se vier um ato com esse efeito, caberá discutir sua compatibilidade com o art. 126, e aí o objeto do debate será o ato, não a intenção de quem o pediu.

O senhor acha que isso vai parar no Supremo?

Pode parar, e por mais de um caminho. Se vier uma emenda constitucional, o debate será sobre os limites do art. 60, e eu diria que boa parte do que a Emenda 132 construiu está hoje protegida pelo parágrafo 4º: a Federação cooperativa, o voto qualificado pela informação, a reserva de lei e os direitos individuais com titular visível. Sustento essa tese na Nota Técnica XXXI do Centro de Cidadania Fiscal. Se vier um ato infraconstitucional dispensando a CBS em 2027, o debate será mais direto, porque o art. 126 é expresso. Em qualquer dos casos, prefiro que a discussão aconteça à luz do dia, com o instrumento certo, do que por via administrativa e sem nome.

* Do autor: “Adiamento: ‘golpe do medo’, fraude à Constituição ou incompreensão do sistema CBS/IBS?” (Portal da Reforma Tributária, 6 nov. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Há uma pergunta que ninguém está fazendo, na sua avaliação?

Há, e é a mais simples de todas: a quem o art. 126 dirige o seu comando? Ele não dirige comando a empresa alguma. Manda a União extinguir PIS e Cofins, manda cobrar a CBS e manda que a Receita Federal e o Comitê Gestor estejam prontos. O prazo constitucional é obrigação do Fisco, não do contribuinte. E nenhum dos agentes públicos obrigados pediu dilação: os secretários estaduais de Fazenda pediram pressa, o presidente do Comitê Gestor negou qualquer possibilidade de adiamento e o Ministério da Fazenda confirmou janeiro. O risco que se teme é um risco que, concretizando-se, exonera exatamente quem o teme.

Quais os riscos que a reforma sofre?

O maior deles eu já apontei em 2014, no livro Kafka, alienação e deformidades da legalidade. O Sistema CBS/IBS não é uma reforma. É um modelo novo desde os alicerces, incompatível com as premissas de quem foi formado, e capturado, pela doutrina, pela jurisprudência e pela prática do sistema que morre com PIS e Cofins nos últimos instantes de 31 de dezembro de 2026. Os primeiros instantes de 1º de janeiro de 2027 serão recebidos com fogos de artifício em todo o país, e desta vez os fogos terão também um motivo tributário. O risco não está na lei nova. Está no intérprete velho. Adam Smith já o havia mapeado. Antes da Riqueza das Nações, ele ensinou na Universidade de Glasgow, onde ocupou a cátedra de Lógica em 1751 e a de Filosofia Moral de 1752 a 1764; suas Lições de Jurisprudência, de 1762 e 1763, sobreviveram nas anotações dos alunos. Na Riqueza das Nações ele registra que as leis frequentemente continuam em vigor muito depois de desaparecidas as circunstâncias que as originaram e que, sozinhas, as tornavam razoáveis. Eu acrescento o inverso: muitas vezes é a interpretação que continua em vigor depois que a lei morreu.

Esse descompasso entre a lei e a realidade é um problema brasileiro?

É universal, e tem nome na doutrina. O movimento Law & Development nasceu nos Estados Unidos nos anos 1960, quando juristas como David Trubek, que em 1966 estava no Rio de Janeiro a serviço da missão da USAID, e Marc Galanter apostaram que exportar códigos modernizaria sociedades. Em 1974, no célebre Scholars in SelfEstrangement, os dois reconheceram o limite da aposta: a norma não muda a conduta quando ignora as instituições encarregadas de aplicá-la. No Brasil há um agravante, e este sim é herança maldita: o vírus do direito administrativo português, codificado desde as Ordenações Afonsinas, em meados do século XV, que trata o Estado como patrimônio de quem o administra e desconfia das instituições impessoais e da democracia. Max Weber chamou o fenômeno de patrimonialismo. Sérgio Buarque de Holanda o descreveu em Raízes do Brasil, de 1936, no homem cordial que confunde o público com o privado. Raymundo Faoro o radiografou em Os Donos do Poder, de 1958, no estamento burocrático que atravessou a Colônia, o Império e a República. A não cumulatividade plena, o tributo na nota e o crédito devolvido em dinheiro são o oposto exato dessa tradição: transformam o favor em direito.*

E o direito tem instrumentos para vencer essa inércia?

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 12.2, p. 73.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Tem, desde que abandone o conforto do jusnaturalismo. Jeremy Bentham chamou os direitos naturais de absurdo sobre pernas de pau e propôs a legislação como técnica deliberada de mudança de condutas. Nos anos 1920, nos cafés de Viena, Moritz Schlick, Rudolf Carnap e Otto Neurath fundaram o neopositivismo lógico, sob a sombra do Tractatus de Wittgenstein; na mesma Viena, Hans Kelsen escreveu a Teoria Pura do Direito, publicada em 1934. Dessa linhagem saiu a análise lógica do direito: Georg Henrik von Wright, com a lógica deôntica, em 1951; Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, com Normative Systems, em 1971; Lourival Vilanova, com As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, em 1977; e meu orientador, Paulo de Barros Carvalho. Norberto Bobbio completou o quadro ao descrever a função promocional do direito. Nessa tradição, direito é tecnologia. Não serve para conservar o que existe. Serve para mudar o que precisa mudar e romper os vícios da burocracia estatal.*

E que nome a doutrina dá ao expediente de quem perdeu no Congresso e tenta reverter a decisão fora dele?

Há vários, e cada um ilumina uma face. Georges Liet-Veaux cunhou em 1943 a fraude à Constituição: respeitar a forma para trair o conteúdo. Albert Hirschman, em A Retórica da Intransigência, de 1991, mostrou que a reação a toda reforma repete três teses: a da perversidade, ela produzirá o contrário do que promete; a da futilidade, nada mudará; e a da ameaça, ela porá em risco conquistas anteriores. Os manifestos de novembro usam as três. William Riker chamou de herestética a arte do perdedor de introduzir uma dimensão nova no debate para desfazer a maioria que o derrotou. Mancur Olson descreveu as coalizões distributivas, pequenas e organizadas, que se impõem à maioria difusa. Mark Tushnet deu o nome de jogo duro constitucional à exploração das regras para obter o que o jogo limpo negou. Marcelo Neves alertou para a constitucionalização simbólica, a norma que vale no papel e não pega na vida. E Adam Przeworski resumiu tudo numa frase: democracia é o sistema em que partidos perdem eleições. A minoria vencida tem todo o direito de inflamar o debate público. Não tem o direito de transformar a derrota em veto.

Fonte do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "O Congresso não esqueceu de 2027. Ele decidiu 2027". Entrevista à Folha de S.Paulo, novembro de 2026 (versão editada).

Texto da 1ª Edição

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.5, p. 211.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 12. Como usar esta apostila

Esta apostila termina no Título X. Os Títulos I e II formam a convicção; os Títulos III e IV entregam as ferramentas; os Títulos V a VII formam o fundamento; os Títulos VIII a X descrevem o objeto em movimento. Cada capítulo pode ser lido isoladamente, e ao longo dos Títulos o leitor encontra os mesmos instrumentos de método.

- Fonte primária: Constituição, ADCT, Lei Complementar 214/2025, Lei Complementar 227/2026, regulamentos e atos conjuntos, transcritos onde são examinados.
- Enunciação registrada: as notas técnicas, as justificativas e os pareceres reunidos no Título VI, que permitem reconstruir o sentido dos textos aprovados.
- Precedente: a premissa normativa do precedente anterior e o resultado do teste de subsistência, proposto no Capítulo 6 deste Título e no Título IV.
- Questão em aberto, para que o magistrado saiba onde termina o consenso.
- Notas com asterisco (*), ao pé da página: remetem à obra do autor, em especial ao livro Reforma Tributária para Você, Contribuinte (2. ed., Thomson Reuters, 2026) e aos artigos publicados entre 2008 e 2026 no JOTA, no Portal da Reforma Tributária, no Consultor Jurídico e no Migalhas, para que o leitor acompanhe a trajetória de cada tese.

As referências distinguem cinco situações: direito vigente, proposta institucional, pedido em tramitação, decisão liminar e julgamento de mérito. As referências têm data de corte de 8 de novembro de 2026. A marcação tese do autor indica posição pessoal sustentada em obras e manifestações públicas, sempre acompanhada da posição contrária.

Uma última advertência de método. Kelsen distinguiu a validade da eficácia; a Emenda 132 já tem a primeira, e o campo de batalha de 2027 é a segunda. A eficácia da reforma não depende só do Fisco que a aplica nem do contribuinte que a cumpre. Depende, em última instância, de quem decide quando os dois discordam. Esta apostila foi escrita para esse momento.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VI

Fontes-objeto

A nova doutrina das fontes, as notas técnicas do Centro de Cidadania Fiscal e as exposições de motivos e pareceres da PEC 45

◆

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO

Fontes-Objeto

Doutrina, notas técnicas do CCiF e exposições de motivos da PEC 45

◆

Parte introdutória: A nova doutrina das fontes do direito
Parte I: O Centro de Cidadania Fiscal
Parte II: As notas técnicas do CCiF (I a XXXI)
Parte III: As exposições de motivos e os pareceres da PEC 45

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Sumário do Título: Fontes-Objeto

◆

Parte introdutória: A nova doutrina das fontes do direito **733**

Parte I: O Centro de Cidadania Fiscal **738**

Prefácio 739

Introdução 742

História do CCiF, estatuto e atuação no debate sobre a reforma tributária 745

Parte II: As notas técnicas do CCiF **754**

Nota Técnica I: Proposta do CCiF para Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços 755

Nota Técnica II: Alíquota Única do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) 780

Nota Técnica III: É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS? 787

Nota Técnica IV: IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro 797

Nota Técnica V: IBS na Indústria de Construção 803

Nota Técnica VI: Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) 814

Nota Técnica VII: Benefícios Fiscais e o IBS 835

Nota Técnica VIII: Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda 840

Nota Técnica IX: Agência Tributária Nacional (ATN) 851

Nota Técnica X: Tributação da Produção Agrícola no IBS 858

Nota Técnica XI: Impactos Macroeconômicos Estimados da Proposta de Reforma Tributária Consubstanciada na PEC 45/2019 867

Nota Técnica XII: IBS não Cumulativo e a Garantia de Devolução dos Saldos Credores 899

Nota Técnica XIII: Texto-base da Lei Complementar do IBS 907

Nota Técnica XIV: Proposta de Atualização da PEC 45/2019 (versão 2) 985

Nota Técnica XV: Simulações dos Impactos Macroeconômicos, Setoriais e Distributivos da PEC 45/2019 1038

Nota Técnica XVI: Isenção Personalizada no Âmbito do IBS 1059

Nota Técnica XVII: Nota sobre o PL 3.887/2020 1082

Nota Técnica XVIII: Proposta de Emenda Constitucional Brasil Solidário 1105

Nota Técnica XIX: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (CF-IBS) 1140

Nota Técnica XX: Contencioso Administrativo do IBS 1155

Nota Técnica XXI: Quadro Comparativo das Propostas de Reforma da Tributação Incidente sobre o Consumo 1165

Nota Técnica XXII: Reforma da Tributação sobre o Consumo: Visão CCiF 2023 1175

Nota Técnica XXIII: Texto-base da Lei Complementar do IBS 1185

Nota Técnica XXIV: Proposta de Operacionalização da Tributação Favorecida para a Zona Franca de Manaus 1220

Nota Técnica XXV: IBS/CBS Não-Cumulativo e a Garantia de Devolução dos Saldos Credores: Atualização da NT CCiF XII/2020 em Relação ao Texto da EC 132/2023 1242

Nota Técnica XXVI: A Estrutura do Comitê Gestor do IBS: Propostas de Aprimoramento ao PLP 108/24 1256

Nota Técnica XXVII: Multas e Infrações do IBS: Propostas de Aperfeiçoamento ao PLP 108/24 1272

Nota Técnica XXVIII: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI) 1286

Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS 1310

Nota Técnica XXX: Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS: Imperativo Constitucional e Vedação de Sistemas Autônomos Paralelos 1325

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica XXXI: A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária 1345

Parte III: As exposições de motivos e os pareceres da PEC 45 1384

Texto-guia: Da PEC 45 à EC 132 (Eurico Santi, 2026) 1385

1. Texto original e justificação da PEC 45/2019 (3 de abril de 2019) 1397

2. Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (admissibilidade) (Maio de 2019) 1461

3. Relatório final da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) (Maio de 2021) 1484

4. Complementação de voto à PEC 110/2019 na CCJ do Senado (16 de março de 2022) 1620

5. Relatório do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária (12 de junho de 2023) 1738

6. Parecer de Plenário (PRLP 2), com substitutivo (5 de julho de 2023) 1832

7. Parecer de Plenário reformulado (PRLP 3) (6 de julho de 2023) 1975

8. Parecer (SF) nº 88, de 2023, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado (7 de novembro de 2023) 2015

9. Parecer (SF) nº 173, de 2023, de Plenário, sobre as emendas à PEC 45/2019 (8 de novembro de 2023) 2246

10. Parecer de Plenário na Câmara sobre o retorno do Senado (MAN 1/2023) (15 de dezembro de 2023) 2262

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e reconstrução

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PARTE INTRODUTÓRIA

A nova doutrina das fontes do direito

A Reforma Tributária que nasceu documentada

◆

Não há texto sem contexto. E, na Reforma Tributária, o contexto ficou escrito.

1. A pergunta de sempre: de onde vem o direito?

Toda teoria das fontes responde a uma pergunta simples.

De onde vêm as normas que o juiz aplica? A resposta tradicional é conhecida dos manuais: fontes formais, como a lei, o costume e, para alguns, a jurisprudência; e fontes materiais, os fatos sociais, econômicos e políticos que motivam o legislador. A dicotomia ainda serve à sala de aula, mas falha diante do caso concreto. Ela separa o texto de sua origem e entrega ao intérprete um enunciado órfão, sem certidão de nascimento.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. mostrou que a teoria das fontes é, ela própria, uma construção da dogmática: um esforço para controlar a pluralidade de centros produtores de normas que a positivação do direito moderno multiplicou.[1] A doutrina das fontes não descreve um dado natural; organiza um campo de decisão. Por isso ela precisa mudar quando muda o modo como o direito é produzido.

A Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, mudou esse modo. Pela primeira vez na história constitucional brasileira, uma reforma tributária estrutural chega ao Judiciário acompanhada de sua genealogia completa: o diagnóstico técnico que a antecedeu, a justificação de quem a propôs, os pareceres de quem a relatou e as razões de cada mudança de texto, fase a fase, nas duas Casas do Congresso. A reforma não nasceu de um texto. Nasceu de um percurso, e o percurso ficou registrado.

2. A virada de Paulo de Barros Carvalho: a fonte é a enunciação

Fonte do direito não é o texto. É o ato que o produz.

Paulo de Barros Carvalho deslocou o problema. Por fontes do direito, ensina, devem ser compreendidos os focos ejetores de regras jurídicas: os órgãos habilitados pelo sistema para produzir normas e a própria atividade que desenvolvem para criá-las.[2] A fonte deixa de ser o produto e passa a ser o processo. O texto da lei é o enunciado-enunciado; a fonte é a enunciação, o fato que o fez nascer.

A enunciação, porém, é um acontecimento que se esgota no tempo. Dela restam marcas: o tempo, o espaço e as pessoas que a realizaram, o procedimento seguido, as razões declaradas. São a enunciação-enunciada, a parte do processo que sobrevive no

[1] FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, capítulo dedicado à dogmática das fontes do direito.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva/Noeses, capítulo sobre as fontes do direito tributário.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

documento. Carvalho é explícito sobre o valor dessas marcas para a interpretação: elas "assumem indiscutível relevância, auxiliando e orientando a atividade do intérprete".[3]

Lourival Vilanova oferece a estrutura lógica que sustenta essa virada. O sistema do direito positivo regula a sua própria criação: há normas de produção normativa, que dizem quem pode criar normas, por qual procedimento e dentro de quais limites materiais.[4] Kelsen chamou esse fenômeno de autoprodução do direito; Hart, de regras secundárias de mudança.[5] A consequência é decisiva para o juiz: a norma produzida carrega consigo o procedimento que a produziu. Interpretar o enunciado sem o procedimento é interpretar pela metade.

3. Por que a EC 132 exige uma nova doutrina das fontes

Uma Constituição velha se interpreta pela jurisprudência. Uma Constituição nova, pela sua gênese.

O Sistema Tributário Nacional de 1988 chegou ao intérprete de hoje filtrado por trinta e cinco anos de decisões, convênios, soluções de consulta e doutrina. A jurisprudência acumulada tornou-se, na prática, a sua fonte de sentido. Com o Sistema CBS/IBS acontece o inverso. Não há precedentes, não há tradição administrativa, não há doutrina sedimentada. O juiz, federal ou estadual, que julgar as primeiras causas da CBS e do IBS, a partir de 2027, decidirá diante de um texto sem passado judicial.

Nesse vazio, o risco não é a falta de sentido. É o excesso de sentido herdado. Douglass North mostrou que as instituições velhas resistem mesmo quando as regras formais mudam: as organizações, os hábitos e os modelos mentais formados sob o regime anterior continuam a operar sobre o novo.[6] Na tributação do consumo, essa inércia institucional tem nome e endereço: ler a não cumulatividade da CBS com as categorias do crédito físico do ICMS; ler o fornecimento do IBS com a dicotomia entre mercadoria e serviço; ler o destino com a lógica da guerra fiscal. A dependência de trajetória é a forma mais elegante de contrariar uma reforma: aplicar o texto novo com o dicionário antigo.

A nova doutrina das fontes nasce para enfrentar esse risco. Ela se apoia em três teses, que apresento como tese do autor, segundo a regra de método desta apostila. Primeira: os documentos do processo de produção da EC 132 integram o contexto de enunciação do texto e, por isso, são fonte de sentido para a sua interpretação. Segunda: esses documentos não criam normas; delimitam o campo semântico das normas criadas pelo texto. Terceira: entre os sentidos possíveis do texto, deve prevalecer aquele que guarda coerência com a genealogia documentada, e não aquele que reproduz as categorias do sistema revogado.

Escrevi em outro lugar que o parlamentar votou o texto que lhe foi comunicado com aquela justificativa; ignorá-la é interpretar outro texto.[7] A frase resume a tese. A

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 421.

[4] VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

[5] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006; HART, H. L. A. O conceito de direito. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

[6] NORTH, Douglass C. Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[7] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Da PEC 45 à EC 132: as fontes e a evolução dos argumentos dos relatores. São Paulo, 18 out. 2026, reproduzido na Parte III deste Título.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

justificação não é ornamento do procedimento legislativo. É parte da mensagem que o Parlamento aprovou.

4. As camadas documentais da Reforma

A Reforma tem três camadas de fontes, e cada uma fala com uma voz.

A primeira camada é pré-legislativa: as notas técnicas do Centro de Cidadania Fiscal. Entre 2017 e 2026, o CCiF publicou trinta e uma notas que desenharam o IBS antes que ele existisse: a alíquota uniforme, o crédito financeiro, o contribuinte legal, a vedação de benefícios, a devolução às famílias de baixa renda, a governança federativa, a garantia de devolução dos saldos credores, o contencioso administrativo.[8] São doutrina técnica qualificada e, mais do que isso, o registro do momento em que conceitos econômicos foram convertidos em linguagem constitucional. A Proposta de Emenda 45/2019 foi apresentada sobre essa base.

A segunda camada é legislativa: a justificação da PEC 45, o parecer de admissibilidade da CCJC, o relatório da Comissão Mista de 2021, a convergência registrada no relatório de Roberto Rocha à PEC 110, o relatório do Grupo de Trabalho de 2023, os pareceres de Plenário de Aguinaldo Ribeiro, os pareceres de Eduardo Braga no Senado e a manifestação final do relator na Câmara, em dezembro de 2023. É a voz dos órgãos habilitados a produzir a Emenda, no exercício da enunciação.

A terceira camada é posterior e infraconstitucional: as exposições de motivos e os pareceres das Leis Complementares 214/2025 e 227/2026, o Regulamento do IBS e da CBS, os atos conjuntos da Receita Federal e do Comitê Gestor e o curso de 18 módulos em que a administração tributária antecipou publicamente a sua interpretação. Essa camada não integra o presente Título, mas confirma o método: o novo sistema produz, desde a origem, a documentação da sua própria interpretação.

As três vozes não têm o mesmo peso. A nota técnica propõe; a justificação explica; o parecer decide o texto que vai a voto; e só o texto promulgado obriga. O juiz deve ouvir todas, mas sabendo quem fala.

5. Do explicandum ao explicatum: a genealogia dos conceitos

As notas técnicas são o lugar onde a economia virou direito.

Rudolf Carnap chamou de explicação o procedimento de substituir um conceito vago da linguagem comum, o explicandum, por um conceito preciso, construído com regras explícitas, o explicatum.[9] A elucidação não é verdadeira nem falsa; é mais ou menos adequada, segundo critérios de similaridade, exatidão, fecundidade e simplicidade. A genealogia documentada da EC 132 é, em larga medida, a história de três elucidações desse tipo.

- **Não cumulatividade plena.** O explicandum era a promessa genérica de "acabar com a cumulatividade". A Nota Técnica IV (crédito financeiro) e a Nota Técnica XII (garantia de devolução dos saldos credores) convertem a promessa em regra operacional: crédito de tudo o que é adquirido para a atividade, ressalvado apenas

[8] Todas as notas técnicas estão publicadas em https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/ e são reproduzidas na Parte II deste Título.

[9] CARNAP, Rudolf. Logical foundations of probability. Chicago: University of Chicago Press, 1950, cap. I.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

o uso e consumo pessoal, com devolução efetiva dos saldos. O texto do art. 156-A, § 1º, da Constituição incorpora esse explicatum, e a Nota Técnica XXV o confronta com a redação promulgada.

- **Governança federativa.** O explicandum era a "gestão compartilhada" do imposto dos Estados e Municípios. A Nota Técnica IX (Agência Tributária Nacional) e a Nota Técnica XIX (Conselho Federativo) elaboram o desenho institucional que desaguou no Comitê Gestor do art. 156-B, depois detalhado na Nota Técnica XXVI.
- **Justiça distributiva.** O explicandum era a proteção dos mais pobres pela desoneração de produtos. A Nota Técnica VIII e a Nota Técnica XVI substituem a desoneração generalizada pela devolução personalizada do imposto às famílias de baixa renda, mais focalizada e mais neutra: é o explicatum que a Constituição acolheu como devolução do imposto a pessoas físicas.

Para o juiz, a lição é prática. Quando o texto constitucional usa um conceito como "não cumulatividade", "destino" ou "fornecimento", o seu sentido não deve ser buscado no dicionário do ICMS, mas na genealogia que o elucidou. O primeiro critério de Carnap, a similaridade, exige fidelidade ao sentido de partida. O terceiro, a fecundidade, exige que o conceito funcione no sistema novo. O intérprete que importa o sentido do sistema revogado falha nos dois.

6. Cinco regras de uso para o intérprete

Fonte de sentido não é licença para criar norma.

A nova doutrina das fontes não autoriza o juiz a substituir o texto pela intenção. Autoriza-o a ler o texto no contexto em que foi produzido. Daí cinco regras de uso.

1. **Primazia do texto.** A história legislativa esclarece as escolhas constitucionais; não substitui o texto promulgado. Entre a intenção declarada e a redação aprovada, prevalece a redação.
2. **Três distinções.** Em cada documento, o intérprete deve separar a intenção declarada pelo autor, a proposta normativa que ele apresenta e a redação efetivamente aprovada. Confundir os três planos é atribuir ao Parlamento o que ele não votou.[10]
3. **Peso das invariantes.** O que atravessou intacto todas as fases da tramitação tem o maior peso interpretativo. Base ampla, destino, não cumulatividade e transparência sobreviveram a quatro anos e oito meses de debate: são o núcleo de sentido da Reforma, e nenhuma interpretação pode esvaziá-los.
4. **Argumento genético a contrario.** O que foi proposto e rejeitado ao longo do percurso indica o que a norma não é. Uma solução expressamente abandonada pelo relator não pode retornar pela via da interpretação.
5. **Vedação da leitura retrospectiva.** Na dúvida entre um sentido coerente com a genealogia da Reforma e um sentido que reproduz categorias do sistema revogado, prevalece o primeiro. É a regra que protege a mudança contra a inércia institucional.

[10] As três distinções foram formuladas em SANTI, Da PEC 45 à EC 132, cit., e orientam a leitura de todos os documentos da Parte III.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Savigny já incluía o elemento histórico entre os momentos indispensáveis da interpretação, ao lado do gramatical, do lógico e do sistemático.[11] A nova doutrina não inventa o elemento histórico; dá-lhe objeto. Pela primeira vez, a história de uma reforma tributária não precisa ser reconstruída por conjecturas: ela está publicada, datada e assinada.

7. O mapa deste Título

O que se segue não é anexo. É fonte.

Este Título reúne, na íntegra, as fontes de sentido da primeira e da segunda camada.

- **Parte I.** O Centro de Cidadania Fiscal: prefácio, introdução e história do CCiF, conforme a segunda edição do livro Imposto sobre Bens e Serviços (2023). É a genealogia institucional: quem produziu as notas, com que independência e com que método.[12]
- **Parte II.** As trinta e uma notas técnicas do CCiF, de 2017 a 2026, em ordem numérica, cada uma precedida de uma folha de rosto com a data e o endereço oficial de publicação.
- **Parte III.** As exposições de motivos e os pareceres das fases da PEC 45, da justificação de 2019 à manifestação final de dezembro de 2023, abertas pelo texto Da PEC 45 à EC 132: as fontes e a evolução dos argumentos dos relatores, que serve de guia de leitura.

Recomendo ao leitor um percurso inverso ao da cronologia: partir do texto promulgado, identificar o dispositivo em discussão, localizar no guia da Parte III a fase em que ele assumiu a sua redação e, só então, buscar na Parte II a nota técnica que o elucidou. Assim se reconstrói, para cada conceito, o caminho do explicandum ao explicatum.

Conclusão: a fonte como garantia

A segurança jurídica do novo sistema começa pela sua memória.

O direito tributário brasileiro conheceu, por décadas, normas sem genealogia: convênios de origem obscura, regulamentos que corrigiam leis, interpretações que nasciam no auto de infração. O Sistema CBS/IBS nasceu de modo diferente. Nasceu de um diagnóstico público, de um debate documentado e de uma decisão parlamentar fundamentada.

Essa memória é a primeira garantia do contribuinte e o primeiro instrumento do juiz. Quem ignora a origem da Reforma a interpreta com os olhos do passado; quem a conhece, protege o futuro que ela prometeu. A lei nova não precisa de intérpretes criativos. Precisa de intérpretes informados.

Eurico Marcos Diniz de Santi
Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

[11] SAVIGNY, Friedrich Carl von. System des heutigen römischen Rechts. Berlin: Veit, 1840, v. I.

[12] SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). Imposto sobre Bens e Serviços. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, notas técnicas e visão 2023. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PARTE I

O Centro de Cidadania Fiscal

Prefácio, introdução e história do CCiF, reproduzidos da 2ª edição de *Imposto sobre Bens e Serviços. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, notas técnicas e visão 2023* (Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado, coord.; São Paulo: Max Limonad, 2023), p. 11 a 27.

Texto da 1ª Edição em construção pelo projeto Ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PREFÁCIO

Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado

O Brasil está diante de oportunidade única: fazer a reforma da tributação sobre o consumo mais importante de nossa história. Trata-se de instalar o sistema tributário mais bem desenhado, sofisticado e integrado por alta tecnologia de informação, construído a partir do aprendizado empírico registrado em extensa bibliografia que retrata os sucessos e fracassos da implantação desse modelo de imposto em 170 países do mundo.

A PEC 45 é inédita iniciativa da sociedade civil organizada (academia, empresas e auditores fiscais): representa ruptura da lógica de uma longa série de iniciativas fracassadas de reformas tributárias unilateralmente promovidas pela estrutura estatal, entre as quais destaca-se: a proposta Collor (1992), a proposta Rigotto/Demes (1995, FHC) e a proposta Palocci/Mabel (2008, Lula). O insucesso de todas tem o mesmo denominador comum: não foram prioridades políticas do executivo federal, sofreram forte resistência de governadores, prefeitos e setores beneficiados por incentivos fiscais.

A origem da PEC 45 surgiu de novo paradigma proposto pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito-SP, inaugurado pelo projeto "Nossa Reforma Tributária" em 2014, em linha com os objetivos institucionais definidos pela presidência da Fundação Getúlio Vargas que justificaram a razão da existência e fundação desta nova escola de direito.

Em 2015, a inspiração do projeto "Nossa Reforma Tributária" informou a criação do CCiF (Centro de Cidadania Fiscal), "think tank" independente que tem por objetivo transformar o sistema tributário brasileiro em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil.

A estrutura do CCiF é financiada por empresas privadas escolhidas de modo a representar os mais diversos setores da economia, cujo objetivo é buscar segurança jurídica e ambiente de negócios para investir ainda mais no Brasil.

Nas eleições de 2018, o CCiF dialogou e percebeu a aceitação de sua proposta de reforma de tributação sobre o consumo por seis candidatos à Presidência da República: Fernando Haddad, Marina Silva, João Amoedo, Ciro Gomes, Geraldo Alckmin e Guilherme Boulos.

A vitória de Jair Bolsonaro adiou o processo, mas, em 2019, o poderoso senso político de Rodrigo Maia, então presidente da Câmara dos Deputados, solicitou ao CCiF apoio para elaboração da PEC 45, que foi apresentada pelo deputado Baleia Rossi, presidente do MDB, e tendo como relator o deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB), aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça, em 22 de maio de 2019.

Em seguida o texto da PEC 45 foi aprimorado pelo trabalho conjunto do CCiF com os técnicos do Comsefaz, recebendo a denominação "PEC Brasil Solidário" que dialogou intensamente com a proposta da PEC 110, sob a relatoria do senador Roberto Rocha, que aprimorou o texto original e obteve apoio político da poderosa CNM (Confederação Nacional de Municípios), que congrega mais de 5.000 municípios.

Trata-se de oportunidade histórica: a PEC 45 foi proposta pela sociedade representada pela Câmara dos Deputados, não foi elaborada pelo PT, mas é prioridade política do governo federal, em primeiro ano de mandato, conta com o apoio da maioria dos 27 entes federais, da maioria esmagadora dos municípios brasileiros e da sociedade civil brasileira. A proposta já foi aprovada pela Câmara dos Deputados e seguirá para apreciação do Senado Federal.

É o fim do "manicômio jurídico tributário" protagonizado pelos conflitos e guerras fiscais causadas pela sobreposição de ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI que esfacelaram a federação para dar lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços, inaugurando novo federalismo cooperativo, com legislação nacional uniforme, compartilhada pelas três esferas de governos, cobrança, apuração e distribuição de recursos automática e centralizada em entidade de caráter nacional, neutro para incentivar a competitividade e o ambiente de negócios para as empresas, desonerando exportações, incentivando investimento e transparente para o cidadão, consumidor e eleitor, destinatário final da carga tributária sobre os bens e serviços que consome.

Registramos o agradecimento aos coautores das notas técnicas explicitadas no Capítulo II, Bento Antunes de Andrade Maia, Bento Antunes de Andrade Maia, Bráulio Borges, Debora Freire Cardoso, Edson Paulo Domingues e Larissa Luzia Longo e Melina Rocha, assim como aos ex-diretores do CCiF Bernard Appy, Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado, que contribuíram com as notas à época de suas edições.

Também agradecemos às empresas parceiras do CCiF, Ambev S.A., Braskem S.A., Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Coca-Cola Brasil, Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda., Itaú Unibanco S.A., MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda., Natura Cosméticos S.A., Raízen Energia S.A., Souza Cruz Ltda., Vale S.A. e Votorantim S.A., por acreditarem em nosso projeto de longo prazo e a todos que frequentemente contribuem com os debates das propostas do CCiF (auditores e procuradores fiscais das três esferas federativas, Secretários de Fazenda e Finanças, parlamentares e suas assessorias, advogados, economistas e acadêmicos).

Texto do 1º Edição em construção, sujeito a

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 revisão[1], 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.

Texto do 1º Edição em construção, sujeito a revisão

CAPÍTULO I – HISTÓRIA DO CCIF, ESTATUTO 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_campaigntopicos?cmpidtopicos.

[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-prome tem-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 Ribeiro[6].

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 tinha como finalidade a consolidação de uma proposta de reforma tributária do Congresso Nacional[7]. A Comissão Mista encerrou seu trabalho em 12 de maio de 2021, com a apresentação de relatório final e substitutivo.

O ano de 2020 também foi marcado pelo ingresso do Governo Federal no debate da reforma tributária. O então 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.

Entre 2021 e 2022, o Senado Federal passou a protagonizar o debate sobre a reforma tributária, especialmente no âmbito da PEC 110/2019, relatada pelo Senador Roberto Rocha. O último substitutivo da PEC 110/2019 foi apresentado pelo relator em 16 de março de 2022.

Em fevereiro de 2023, a Câmara dos Deputados instalou o Grupo de Trabalho (GT) sobre o Sistema Tributário Nacional[8], com o objetivo de analisar e debater a PEC 45/2019. Após diversas audiências públicas e reuniões técnicas, o GT apresentou relatório contendo as diretrizes consensuadas para elaboração do substitutivo da PEC 45/2019[9].

O deputado Aguinaldo Ribeiro, relator do GT e da PEC 45/2019, apresentou seu parecer no âmbito da Comissão Especial da

---

[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.

[8] Mais informações disponíveis em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19#propostas-em-tramitacao.

[9] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113.

PEC 45/2019 em junho e, no dia 07 de julho de 2023, a proposta foi aprovada em dois turnos pelo Plenário da Câmara dos Deputados (emenda substitutiva global). A PEC 45/2019 seguirá, agora, para apreciação do Senado Federal.

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 dois diretores, Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Com uma formação multidisciplinar, especialmente em tributação, economia do setor 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.

Bernard Appy foi diretor do CCiF entre 2015 e 2022.

Bento Antunes de Andrade Maia, economista, é pesquisador do CCiF desde novembro de 2018.

Larissa Luzia Longo, jurista, foi pesquisadora do CCiF entre 2019 e 2023.

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

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

(ii) Parceiros

A participação das empresas parceiras no CCiF[10] tem sido crucial para a atuação da Instituição. Por meio de reuniões periódicas, ora

[10] A lista das empresas parceiras está disponível no site do CCiF: https://ccif.com.br/parceiros/.

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.

São empresas parceiras do CCiF: Ambev S.A., Braskem S.A., Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Coca-Cola Brasil, Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda., Itaú Unibanco S.A., MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda., Natura Cosméticos S.A., Raízen Energia S.A., Souza Cruz Ltda., Vale S.A. e Votorantim S.A.

(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.

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 CCiF[11].

Além dos debates realizados dentro dos GTs, os quais recentemente passaram a ser transmitidos ao vivo pelo canal do CCiF no Youtube[12], 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 Instituição[13], 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.

(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:

[11] 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.

[12] Canal "Centro de Cidadania Fiscal – CCiF", disponível em: https://www.youtube.com/channel/UCoCY8E_iCYeLh1bwu1CcBTA.

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

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.

Texto do 1º Edição em construção, sujeito a correção e registro

PARTE II

As notas técnicas do CCiF

Reprodução integral das trinta e uma notas técnicas publicadas pelo Centro de Cidadania Fiscal entre 2017 e 2026, em ordem numérica.

https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PARTE II · NOTA TÉCNICA I

Proposta do CCiF para Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Julho de 2019 (versão 2.2)
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e reg

Versão 2.2.
Julho de 2019

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.

Diretores:

Bernard Appy

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Vanessa Rahal Canado

Apoio Técnico:

Bento Antunes de Andrade Maia

Larissa Luzia Longo

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP - Brasil

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

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.[1]

1 Distorções da tributação de bens e serviços no Brasil

Antes de apresentar as propostas desenvolvidas pelo CCiF, é importante entender porque 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

[1] 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.

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.

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.[2]

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.[3] Em

[2] 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.

[3] 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/ascom/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 empresas (exceto aquelas com receita inferior ao limite de faturamento do

contrapartida, 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.[4] O modelo seria complementado por um imposto seletivo, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas.

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.

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.

[4] Neste texto, toda referência a "estados" inclui também o Distrito Federal.

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 durante 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.

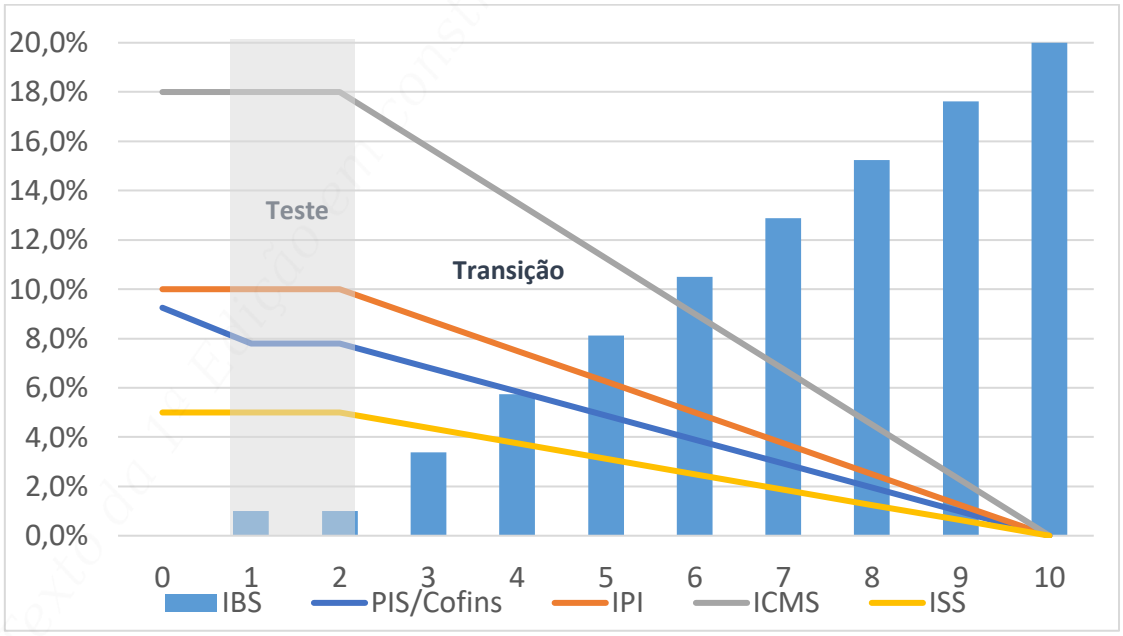
3.2 Transição para as empresas

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).

3.3 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.

3.4 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.[5] 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 registro 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

[5] 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.

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.[6]

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

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

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 município de destino do bem ou serviço.[7] 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.[8]

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

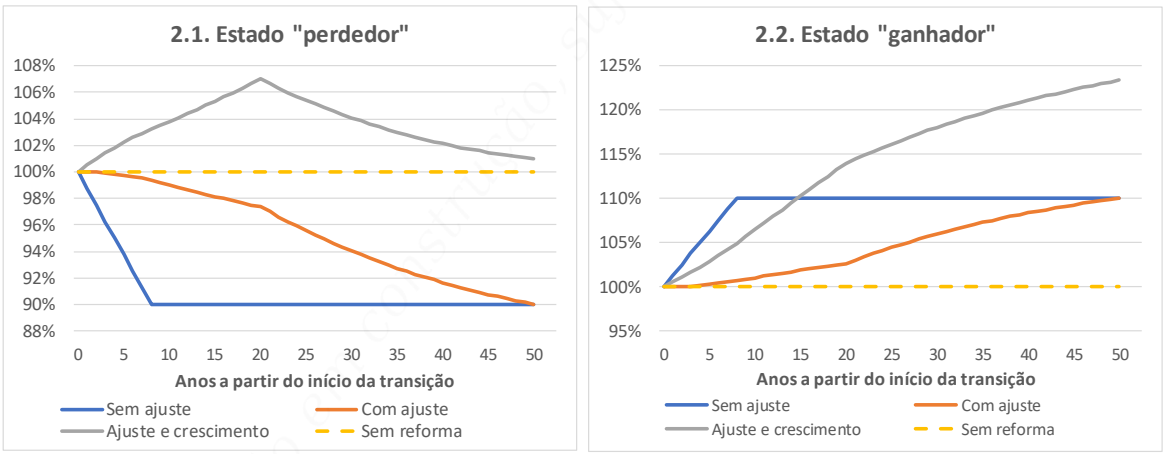
[7] A título de exemplo, numa venda de São Paulo para Belo Horizonte, a alíquota aplicada na operação seria a soma da alíquota federal, com a alíquota de Minas Gerais e a alíquota de Belo Horizonte.

[8] 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.

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 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%		Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	**Cofins**	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	**PIS**	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		**Parcela Municipal**		
Fundos Regionais	0,04%	**IPI**	Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual			**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 nº 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 quisesse 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 alternativa, 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 sigulares, 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 CCiF 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.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e [illegible]

PARTE II · NOTA TÉCNICA II

Alíquota Única do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 26 de junho de 2017
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS

26 de 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.[1] 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.

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-

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

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 cumulativo[2], 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.[3] 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 acesso a eletricidade era limitado. Os padrões de consumo de pobres e não-pobres eram distintos. Deixou de fazer sentido tributar de maneira

[2] Em 1966 o nome passa a ser Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
[3] A Constituição também faz uma referência a que o ICMS *poderá* ser seletivo. Alguns juízes têm interpretado "poderá" como "deverá".

diferenciada a eletricidade, as comunicações, a quase totalidade de bens e serviços.[4]

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**. 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

[4] 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 nº [....]

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.[5] 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.

A alíquota uniforme favorece o crescimento da economia. A complexidade inerente a um imposto com múltiplas alíquotas acarreta custos para os agentes

[5] 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.

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.[6]

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!

Para citar este trabalho utilize:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Alíquota Única do IBS. Versão 4.0. São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: <https://goo.gl/TnNWpf>

[6] 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.

PARTE II · NOTA TÉCNICA III

É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS?

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 27 de junho de 2017
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 03: É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS?

v.1, 27 de junho de 2017

Resumo

O objetivo desta Nota Técnica é identificar se a base de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode ser testada na reforma da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), ou seja, independentemente da alteração da Constituição.

1. Introdução

O IBS incide sobre operações com bens, direitos e serviços. Isso requer a unificação e ampliação das competências dos Estados e dos Municípios. A União não tem competência para tributar as operações com bens e serviços. É verdade que isso ocorre indiretamente por meio da tributação do faturamento, cuja matriz constitucional refere-se ao custeio da seguridade social. Enquanto a tributação das operações com bens e serviços é feita por meio de impostos (artigos 155 e 156), a competência para tributação do faturamento surge para outorgar à União fonte de financiamento adicional para o custeio da seguridade social (art. 195).

Com base na competência constitucional para tributação do faturamento (art. 195), a União instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Com o tempo, o PIS passou a ter o mesmo regime jurídico da COFINS (com exceção das alíquotas), embora sua matriz constitucional seja diferente (art. 239), pois ele antecede a Constituição de 1988 (CF/88).

O PIS e a COFINS começaram a ser calculados sobre o faturamento, migraram para a tributar a receita bruta e hoje também incidem sobre a receita total (que é gênero, do qual a receita bruta é espécie). Essa evolução fez com que o PIS e a COFINS, que se aproximavam da tributação sobre o consumo, passassem a conter elementos de tributação da renda.

2. O faturamento como forma de tributação do consumo

O PIS que hoje incide sobre a receita bruta ou a receita total (a depender do regime de apuração, cumulativo ou não-cumulativo) era originalmente calculado (i) sobre o faturamento ou (ii) sobre o valor do Imposto de Renda devido (Lei Complementar 7/70). O curioso é que a segunda forma era indicada para instituições financeiras, seguradoras e outras empresas que não realizassem operações com vendas de mercadorias (como se faturamento fosse produto apenas da atividade comercial).

A COFINS foi instituída sobre o faturamento (Lei Complementar 70/91), para fazer jus à competência do art. 195 da CF/88. A definição de faturamento na LC 70/91 fazia referência à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviço ou apenas serviços de qualquer natureza, para seguir a antiga base de incidência do FINSOCIAL, que foi extinta para ser substituída pela COFINS .

Originalmente, a legislação do FINSOCIAL (DL 1.940/82) fazia a mesma diferenciação que a legislação do PIS, impondo aos prestadores de serviços o cálculo sobre o valor do Imposto de Renda devido. Para os vendedores de mercadorias ou para aqueles que realizassem as duas atividades, a contribuição incidiria sobre a receita bruta das vendas de bens e serviços. Essa diferenciação causou confusão na migração para o regime da CF/88, que permitia apenas a tributação do faturamento (art. 195, em sua redação original). Em 1992 o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu equiparar a noção constitucional de faturamento à definição de receita bruta que à época constava do Decreto-Lei n. 2.397/87 (legislação do Imposto de Renda) e concluiu que os prestadores de serviços também estavam sujeitos à tal tributação (Recurso Extraordinário n. 150.755, de 1992). Esse precedente foi seguido nos posteriores questionamentos sobre a incidência da COFINS, de modo que, desde a década de 1990, não há mais dúvida sobre a utilização do faturamento como sinônimo da receita bruta, aplicável tanto a vendedores de bens como prestadores de serviços. Neste aspecto, haveria identidade entre a tributação das operações com bens e serviços e a tributação da receita bruta. A receita bruta é o resultado das operações com bens e serviços, mas, considerando que a tributação pelo PIS e pela COFINS obedece ao regime de competência, na prática as duas coisas se equivaleriam. Ao vender bens ou prestar serviços, a receita é reconhecida contabilmente e oferecida

à tributação. Os contribuintes pleitearam no Judiciário a não tributação dos valores inadimplidos, mas isso foi rechaçado pelos tribunais superiores, que mantiveram a incidência de acordo com o regime de competência.

3. A definição de receita bruta como atividade ou objeto principal da pessoa jurídica

A legislação do PIS definia o faturamento como produto da atividade comercial (venda de bens). Essa definição foi superada após a Constituição de 1988 (CF/88) e estendida para a venda de bens ou de serviços. O FINSOCIAL e COFINS sempre fizeram referência à receita bruta como o produto da venda de bens ou serviços. A legislação do imposto de renda, que traz a definição mais antiga do termo, também se restringia a operações de venda de bens ou serviços.

Pois bem: e o que fica de fora? O que não seria venda de bens ou venda de serviços? De acordo com as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de serviço, ficariam de fora as obrigações de dar, cujo exemplo típico é a locação (de tangíveis ou intangíveis, nesse último caso mais conhecida como licenciamento). Em 2000, o STF definiu que o conceito constitucional de serviço estava vinculado às obrigações de fazer (Recurso Extraordinário 116.121), razão pela qual as locações não poderiam ser tributadas pelo Imposto sobre Serviços (ISS). Esse precedente vinha sido invocado para que empresas de cessão ou licenciamento de direito de uso de bens intangíveis, locação de bens móveis ou imóveis, além dos bancos, não pagassem nem ISS e nem PIS e COFINS.

A tese para o não pagamento de PIS e COFINS sobre as atividades de locação de bens móveis e imóveis não teve sucesso no STJ (Recurso Especial 149.094 e Recurso Especial 1.210.655) e não foi levada ao STF. A incidência sobre os resultados de instituições financeiras (spread) está pendente de apreciação pelo STF (Recurso Extraordinário 609.096). Não se tem visto questionamento nos tribunais superiores sobre a incidência de PIS e COFINS para as atividades de licenciamento e cessão. Apenas o ISS parece estar no foco desses novos negócios.

Para que tais atividades pudessem ser tributadas sem questionamentos, houve alteração do art. 12 do DL 1.598/77, que passou a expressar o seguinte conceito de receita bruta: o produto da venda de bens, o preço da prestação de serviços e

as receitas da atividade ou objetivo principal da pessoa jurídica não compreendidas naqueles conceitos. A constitucionalidade dessa alteração ainda não chegou aos tribunais superiores.

4. A definição de receita bruta e a inclusão dos tributos sobre vendas

A partir das diretrizes da Lei das Sociedades por Ações (art. 187 da Lei 6.404/76) , a contabilidade brasileira e a legislação tributária (art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77) passaram a utilizar o termo receita bruta para denominar o produto da venda de bens e serviços antes das deduções relativas a descontos incondicionais, abatimentos, vendas canceladas e impostos sobre vendas. O produto das vendas de bens e serviços após essas deduções era chamado de receita líquida (art. 187, II, da Lei 6.404/76).

Ao equiparar o conceito de faturamento ao conceito de receita bruta no julgamento das ações que questionavam a incidência do FINSOCIAL e da COFINS, o STF fez sempre referência direta à legislação do Imposto de Renda, permitindo, portanto, a inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo dessas contribuições.

Não há uniformidade de entendimento quanto ao IPI para efeitos de reconhecimento da receita bruta. Há quem entenda que ele também está incluído e deve ser excluído para apuração da receita líquida, assim como ocorre com o ICMS e o ISS. Outros entendem que ele não deve ser nem registrado. Do ponto de vista tributário, a Receita Federal entende que ele não deve ser incluído na linha da receita bruta.

No Superior Tribunal de Justiça chegaram a ser publicadas duas súmulas (68 e 94), uma para o PIS e outra para o FINSOCIAL, que expressamente afirmavam que a parcela relativa ao ICMS estava incluída em suas bases de cálculo.

A pacificação desse entendimento fez com que todas as referências à receita bruta nas legislações (PIS, COFINS, CPRB, lucro presumido e SIMPLES Nacional) tivessem interpretações uniformes, ou seja, incluindo o ICMS e o ISS. Isso foi modificado em março deste ano, quando o STF julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse entendimento está sendo

estendido para a CPRB e ainda não foi estendido para o lucro presumido e o SIMPLES Nacional, mas os contribuintes já estão questionando o tema.

Os votos ainda não foram publicados, mas a premissa comum entre os Ministros que julgaram favoravelmente aos contribuintes foi a de que o ICMS não seria receita própria, mas receita de terceiros (do Estado) e, por isso, não comporia o faturamento da empresa. Sob essa premissa, o ISS também será excluído do conceito de receita bruta.

5. A migração para a tributação da receita total

Em 1998, o Ministério da Fazenda resolveu unificar as regras de incidência do PIS e da COFINS na Lei 9.718, mas aproveitou para equiparar faturamento à receita bruta e receita bruta à receita total. Começaram, então, novas discussões no Judiciário, considerando que receita total não é sinônimo de receita bruta, pois engloba outras receitas além daquelas decorrentes das operações com bens e serviços (financeiras, por exemplo), o que não era permitido constitucionalmente.

A Constituição de 1988 utilizou inicialmente o termo faturamento para outorgar competência para que a União instituísse contribuição para o financiamento da seguridade social. A tributação da receita bruta passou a ser apenas uma questão terminológica, pois definiu o STF que tais termos eram sinônimos, representando o produto da venda de bens e serviços. O mesmo não se podia dizer da receita (total).

Por essa razão, em 1998, com a Emenda Constitucional n. 20, A CF/88 passou a permitir também, na mesma competência, a possibilidade de tributação da receita. Ou seja, a União poderia instituir contribuição para o financiamento da seguridade social utilizando-se do faturamento ou da receita como base de incidência. Ocorre que a Lei 9.718, que instituiu a tributação sobre a receita total foi publicada antes da EC 20, razão pela qual a validade dessa ampliação foi questionada no Judiciário.

Em 2005 o STF reiterou os precedentes do FINSOCIAL, manteve a equiparação do faturamento à receita bruta, mas os diferenciou da receita (total). Para o STF, a Lei 9.718, ao tributar a receita total, valeu-se de uma indevida ampliação

constitucional do termo "faturamento", cuja autorização só veio a existir posteriormente.

Ao instituir os regimes não cumulativos do PIS (2002) e da COFINS (2003), a legislação novamente fez referência à receita total, mas, desta vez, a CF/88 já estava alterada pela EC 20. Ao migrar a tributação do PIS e da COFINS da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda, como o resultado positivo de equivalência patrimonial, o resultado positivo de variação cambial, a tomada de créditos sobre encargos de depreciação etc. Não é por acaso que o atual conceito de insumo sedimentado pelo CARF utiliza um critério intermediário entre a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o conceito de despesa necessária do Imposto de Renda. Isso distanciou, na prática, o PIS e a COFINS da tributação sobre o consumo.

Na teoria já existe essa distância na eleição do fato gerador: enquanto os impostos sobre o consumo (ISS e ICMS) incidem sobre as atividades da empresa, o PIS e a COFINS incidem sobre o produto dessas atividades. Como adiantado no item 3, na prática essa distância não existe quando se tributa o faturamento ou a receita bruta pelo regime de competência. Entretanto, essa diferença prática aparece quando se tributa o resultado de outras atividades empresariais, como as receitas financeiras, capturadas para viabilizar a tributação da renda.

De outro lado, a tributação da receita total permite a tributação das operações com ativo não circulante (venda de ativos imobilizados, participações societárias e ativos intangíveis), que hoje não são capturadas pela incidência do ISS e do ICMS. A receita dessas operações não é sequer tributada pelo PIS e pela COFINS, que desde a Lei 9.718, são excluídas da base de cálculo. Ou seja, o PIS e a COFINS incidentes sobre receita total unem-se à tributação da renda quando incluem resultados financeiros e afastam-se da tributação sobre o consumo quando excluem os resultados chamados não operacionais.

6. As diversas bases atuais para tributação do consumo: buracos e sobreposições

A tributação sobre o consumo está espalhada em cinco tributos: (i) ICMS, (ii) ISS, (iii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), (iv) PIS e (v) COFINS. Nestes

tributos, uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida entre (i) vendas de mercadorias (ou seja, não deveria haver incidência nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular e nem sobre bens não destinados à mercancia, como aqueles destinados a compor o ativo imobilizado), (ii) prestação de serviços (obrigações de fazer, estando aqui excluídas as licenças de direito de uso de bens corpóreos – como a locação - e incorpóreos) (iii) vendas de produtos industrializados e (iv) e (v) receita bruta (faturamento, assim entendido como o resultado da atividade empresarial).

A tributação sobre transferências de direito de uso de bens tangíveis (locações de bens móveis e imóveis) e sobre licenças e cessões de direito de uso de bens intangíveis (softwares relacionados aos novos negócios das *startups*) só é capturada claramente pelo PIS e pela COFINS. Há longa discussão sobre a tributação dessas atividades pelo ISS ou, vez por outra, pelo ICMS (bens ou comunicação). Existem apenas duas alternativas para cobrir satisfatoriamente esse gap: a unificação das bases, como propõe o IBS, ou a reforma da legislação atual que, mediante presunção e leitura artificial da realidade, submeteria os negócios ao ICMS ou ao ISS. Essa tentativa foi concretizada em dezembro, com a publicação da Lei Complementar n. 157, que incluiu na lista de serviços tributáveis pelo ISS: (i) o processamento, o armazenamento e a hospedagem de dados, textos, imagens vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação (nuvem); (ii) a elaboração de programas de computadores para tablets e smartphones; (iii) a disponibilização (sem cessão definitiva) de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (facebook, youtube etc.) e (v) inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda em qualquer meio não imune. Todas essas alterações estão submetidas à avaliação posterior de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, dados os precedentes de que as obrigações de dar não podem ser entendidas como serviços.

7. As operações realizadas por pessoas físicas

A legislação nacional do ISS (Lei Complementar n. 116, de 2003) não limita a incidência desse imposto aos atos praticados pelas pessoas jurídicas. Tampouco a legislação do ICMS que, após 2001, constitucionalizou a possibilidade de incidência na importação pelas pessoas físicas (Emenda Constitucional n. 33, de 2001) após

longo embate no Judiciário. Nestes dois impostos, o que vê é que a praticabilidade da fiscalização e arrecadação acaba deixando as pessoas físicas fora da base de incidência. A criação do Microempreendedor Individual (MEI), um regime extremamente facilitado de inscrição e arrecadação de tributos, parece resolver bem o problema do desestimulo à formalização. O cruzamento de dados pela Receita Federal, relativo às Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e a alta carga tributária para rendimentos de pessoas físicas, funcionam também como indutores da formalização das atividades empresariais como tal.

A legislação de PIS e COFINS menciona apenas as pessoas jurídicas. A tributação das pessoas físicas teria respaldo constitucional utilizando-se como base a legislação do Imposto de Renda, que equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas e qualifica como empresa individual a pessoa física que explora habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica com finalidade de lucro (art. 150 do Decreto n. 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda, com fundamento na Lei n. 4.506, de 1964).

8. Conclusões

Para aproximar-se da base de incidência do IBS, o novo fato gerador do PIS deveria se aproximar do resultado das atividades econômicas da empresa, nele incluído o produto da venda de bens do não circulante, deixando de lado a tributação das receitas financeiras.

Isso é viável constitucionalmente, pois há autorização para tributação de quaisquer receitas, sejam elas produto da atividade principal (receita bruta) – operações com bens, serviços e direitos – ou de atividades realizadas esporadicamente no contexto operacional da empresa (venda de bens do não circulante). Para a não tributação das receitas financeiras, a legislação precisaria exclui-las da base de cálculo, que é o expediente hoje utilizado para o produto da venda de bens do ativo não circulante.

Também pode o PIS, como caminho para o IBS, tributar as operações mercantis realizadas por pessoas físicas. Isso inclusive já poderia estar sendo feito, pois a legislação atual dessa contribuição indica que as pessoas físicas que pratiquem atividade mercantil são equiparadas a pessoas jurídicas.

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS? São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: < https://goo.gl/XSbzcP>.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA IV

IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em junho de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 04: IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro

v.1

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.

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, principiológicos. Na União Europeia, a Diretiva do IVA (art. 176) estabelece a não dedutibilidade de despesas que não sejam **estritamente de natureza negocial** 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 negocial 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 sober 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 torna-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 **subjetividade** 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.

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: < https://goo.gl/jP5CW1>.

Texto de 1º Encontro em Outubro/2017 sujeito a revisão e atualização

PARTE II · NOTA TÉCNICA V

IBS na Indústria de Construção

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 13 de julho de 2017 (versão 2)
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 05: IBS na Indústria de Construção

v.2, 13 de 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.

O maior problema ocorre no caso dos imóveis residenciais. Idealmente o que deveria ser tributado é o consumo dos serviços habitacionais.[1] 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.

[1] 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.

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.[2] 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.[3] 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 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

[2] Ver Poddar (s.d.).

[3] 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.

de arrecadação (e uma provável valorização dos imóveis existentes relativamente a imóveis novos, resultando em um ganho excepcional para seus proprietários[4]).

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 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 alternado 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

[4] Este ponto é destacado em Cnossen (1996).

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.[5]

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.

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

[5] 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.

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.[6]

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

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.

[6] 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.

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 tempestiva 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 primeiro 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.

v.2, 13 de julho de 2017

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. IBS na Indústria de Construção. Versão 2. São Paulo: CCiF, julho de 2017. Disponível em: < https://goo.gl/eb2PTQ>.

Referências

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.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA VI

Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 20 de julho de 2017
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 06: Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

v.1, 20 de 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 empresa, 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 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)[1]. 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 continously 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 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,

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

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 contem 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.

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) São Paulo: CCiF, julho de 2017. Disponível em: <https://goo.gl/dWJyaj>.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Referências

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---country-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 Authorithy 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*, disponivel 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 Comission], *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=CELEX:32006L0112&from=EN.

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

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e reg

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:

(iia) 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 Zea- land 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. [1] [SEP]

. *(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 per- son 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 per- son, 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 activity 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.

Withholding payments covered		
Item	***Provision***	***Subject matter***
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*

Checklist of special rules		
Item	***For this case …***	***See:***
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.

Texto da 1ª Edição em fase de revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA VII

Benefícios Fiscais e o IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 26 de setembro de 2018 (versão 3)
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 07: Benefícios Fiscais e o IBS

v.3, 26 setembro 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.

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.[1]

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 exportadores têm prontamente restituído o IBS que pagaram em operações internas. A isenção de residentes no

[1] Outra nota técnica CCiF analisa o mecanismo de restituição de IBS para famílias de baixa renda.

exterior não é benefício fiscal, nem restrição à soberania tributária do país (nada impede que se tributem 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.[2]

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

[2] 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.

O IBS, imposto tipo IVA sobre o consumo das famílias, deve ter estrutura simples, de baixo custo de cumprimento, e qualidades de 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.[3]

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.

[v.3 26set2018]

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL Benefícios Fiscais e o IBS. Versão 3. São Paulo: CCiF, setembro de 2018. Disponível em: <https://goo.gl/TMvXcn>

Texto do 1º Edição em construção, sujeito a ajuste e revisão do autor

[3] A Nota Técnica CCiF nº ___ demonstra a superioridade do sistema de alíquota única e critica a visão de "seletividade" de alíquotas que foi popular em outros tempos.

PARTE II · NOTA TÉCNICA VIII

Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 30 de setembro de 2018 (versão 3)
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica nº 08: Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda

v.3, 30 setembro 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.

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.[1]

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.[2]

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

[1] Ver por exemplo Rita de la Feria, "Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe", *Intertax* Vol. 43, No. 2, 2015.
[2] 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.

problemas de qualidade: arroz comum vs. arroz arbóreo, pescada branca vs. salmão, pão vs. farinha de rosca, cortes de carne diferentes etc.[3]

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 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

[3] 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/.

zero beneficia seis vezes mais os ricos que os pobres e deve ser usada apenas quando não exista melhor instrumento para ajudar o pobre.[4]

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.

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.[5]

[4] 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.
[5] 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*,

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.

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.[6] 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.

Washington, DC: World Bank, 2018. A nota limita-se aos que são utilizados como maneira de compensar o impacto da tributação sobre o consumo.

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

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 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.[7]

[7] 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.

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

7. O modelo teórico

Em 2006 Richard Ainsworth[8] 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.[9] 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.

---

[8] 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.

[9] 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 Eurosocial, 2010; e Alberto Barreix, Martin Bès, Jerónimo Roca, *Solving the Impossible Trinity of Consumption Taxes: Personalized VAT*, Inter-American Development Bank, September 2011.

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.

A proposta Barreix-Bès-Roca estava climatizado 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.[10] 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.

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

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

[v.3 - 30set2018]

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda. Versão 3. São Paulo: CCiF, 2018. Disponível em: < https://goo.gl/p4pY9W >

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA IX

Agência Tributária Nacional (ATN)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em julho de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção · Peito a aju... revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)

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.

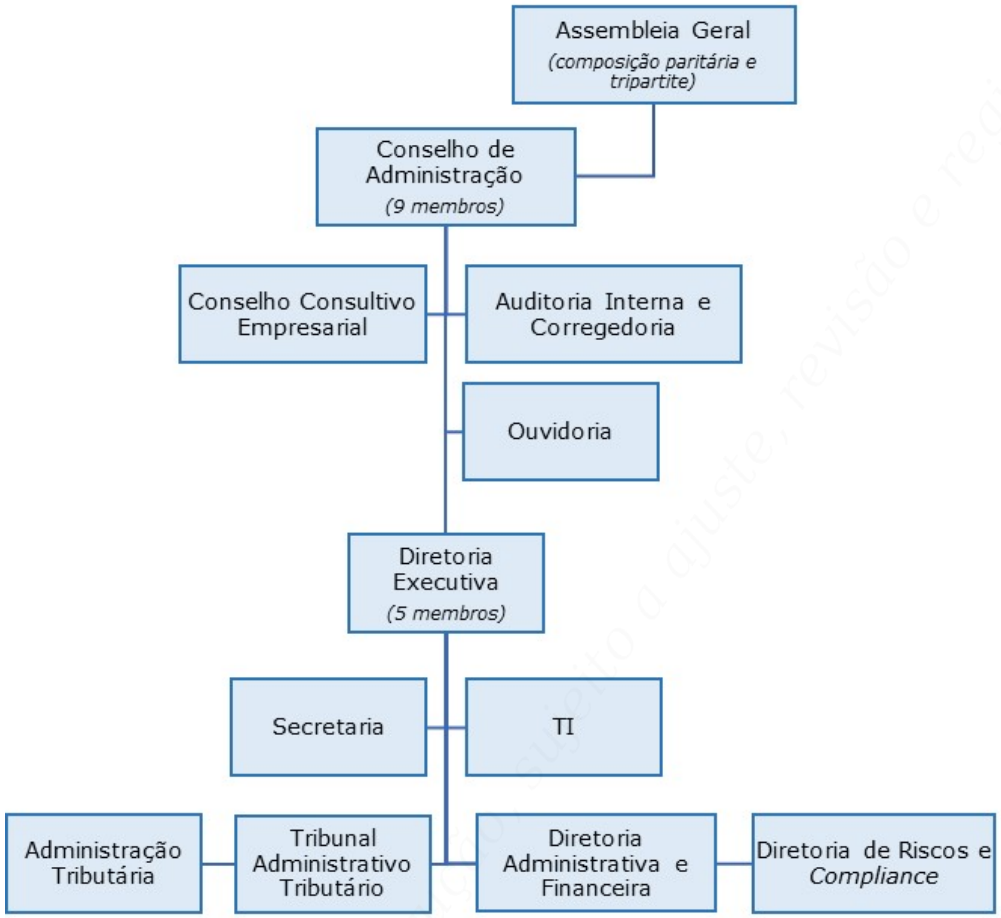
Estrutura organizacional da ATN

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 experiencias 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 nº 63/2019, apresentada pelo Dep. Luiz Flávio Gomes, à PEC 45/2019)*.[1]

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

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:

a) Em que proporção os entes estarão representados na gestão da ATN?
b) 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 unanime 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 acionistas 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*".[2]

A fórmula de Campbell pode ser enunciada da seguinte forma:

> **X = ((Y * NL) / (N + 1)) + 1**, 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

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

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	

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 arregimentadas?

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 votos 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.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA X

Tributação da Produção Agrícola no IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em julho de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: Tributação da produção agrícola no IBS

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 sistema 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 as 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 competividade 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 tributária[1]. 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 produtiva[2]. 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.

[1] 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.

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

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).

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.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão

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).

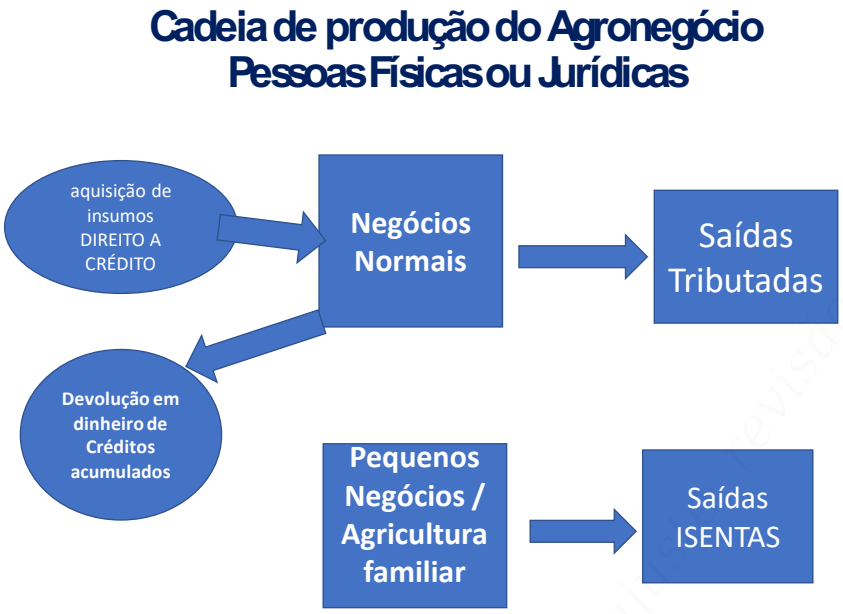
Por força de convênios CONFAZ, a grande maioria dos estados brasileiros isenta de ICMS as saídas de gêneros alimentícios para alimentação escolar promovida por agricultor familiar, empreendedor familiar rural ou suas organizações.[3]

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.[4]

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

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

[4] 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 escolar[5], exportação[6] e consumo interno – serão sempre isentas.[7]
   (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

[5] A compra da agricultura familiar para a alimentação escolar está regulamentada pela Resolução CD/FNDE nº 26, de 17 de junho de 2013 (atualizada pela Resolução CD/FNDE nº 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.
[6] Evento pouco frequente para os agricultores familiares/pequenos negócios
[7] 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.

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.

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 tratos 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.[8]

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, ou [9]
b) Caracterizar-se como um negócio normal e utilizar o mecanismo de débitos e créditos do IBS.

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.

[8] 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.
[9] Essa é uma opção ruim já que haverá cumulatividade de tributos na cadeia.

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.

Texto da 1ª Edição em construção. Após o evento, revisado e ampliado.

PARTE II · NOTA TÉCNICA XI

Impactos Macroeconômicos Estimados da Proposta de Reforma Tributária Consubstanciada na PEC 45/2019

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Junho de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019

Nota técnica preparada por Bráulio Borges[1] para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)

Junho de 2020

Sumário Executivo

Esse trabalho tem como objetivo estimar alguns dos impactos macroeconômicos da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019, a qual propõe a substituição de cinco tributos atuais (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cobrado de forma não cumulativa e no destino (onde efetivamente os produtos são consumidos).

Embora a reforma da tributação indireta sobre bens e serviços não seja o único item relevante da agenda de reforma tributária – que envolve também a revisão da tributação sobre a renda, da folha de pagamentos, do patrimônio e de regimes simplificados –, trata-se de um tema importante, dadas as distorções provocadas pelo atual desenho da tributação indireta brasileira. Dentre essas distorções, destacam-se a enorme complexidade do sistema atual (que resulta em alto custo de conformidade e alta litigiosidade), a tributação na origem (que estimula guerra fiscal entre os Estados), a oneração de exportações e investimentos e o estímulo à verticalização ineficiente decorrente da cumulatividade. No agregado, tais distorções tendem a reduzir a produtividade, a taxa de investimento e o potencial de crescimento da economia brasileira.

Como a reforma proposta na PEC 45/2019 elimina essas distorções, é de se esperar que tenha um impacto positivo sobre a produtividade e o crescimento do Brasil. O objetivo do presente trabalho é exatamente buscar quantificar esses efeitos.

Para tanto, parte-se de um conjunto de modelos econométricos semiestruturais que formam um sistema no qual certas variáveis institucionais são exógenas, determinando, dentre outras variáveis endógenas, a produtividade total dos fatores, a taxa de investimento e o PIB potencial do país. Embora esses modelos tenham sido estimados com base em séries temporais para a economia brasileira, a robustez do sistema composto por tais modelos é comprovada pelo fato de que a convergência dos parâmetros institucionais para valores observados nos EUA resulta em uma convergência do PIB potencial e da produtividade para níveis semelhantes aos observados naquele país.

No caso específico da PEC 45/2019, buscou-se estimar os impactos das mudanças a partir de quatro variáveis exógenas do modelo. A primeira dessas variáveis é o Índice *Business Regulations* do Fraser *Institute*, ou, mais especificamente, três subcomponentes deste

[1] *Economista graduado pela FEA-USP e com mestrado em Teoria Econômica pela mesma instituição, atuando como economista-sênior da LCA Consultores desde 2004 e como pesquisador-associado do IBRE/FGV desde 2015.*

Índice que tendem a ser afetados pela reforma tributária, a saber: os indicadores de conformidade tributária, de exigências administrativas e de propinas/favorecimento. A hipótese utilizada é que os valores desses indicadores no Brasil convergiriam para o nível observado nos demais países da América Latina. Tais mudanças tendem a refletir não apenas os efeitos positivos resultantes da simplificação do sistema tributário sobre o custo de conformidade e o grau de litigiosidade tributária no Brasil, mas também parte da correção das distorções alocativas que resultam da falta de homogeneidade do atual modelo de tributação.

A segunda e a terceira variáveis utilizadas na simulação buscam incorporar ao modelo as distorções provocadas pelos benefícios fiscais do ICMS e dos tributos federais (PIS, Cofins e IPI). Para estimar o efeito das distorções resultantes dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS (especialmente daqueles relacionados à guerra fiscal), construiu-se um índice de dispersão das alíquotas efetivas da parcela do ICMS cobrada na "origem". A modelagem econométrica aponta uma relação negativa entre essa dispersão e a produtividade total da economia (o que indica que tais benefícios resultam em má-alocação dos recursos produtivos). Supôs-se que tal dispersão seria eliminada com a reforma proposta no âmbito da PEC 45.

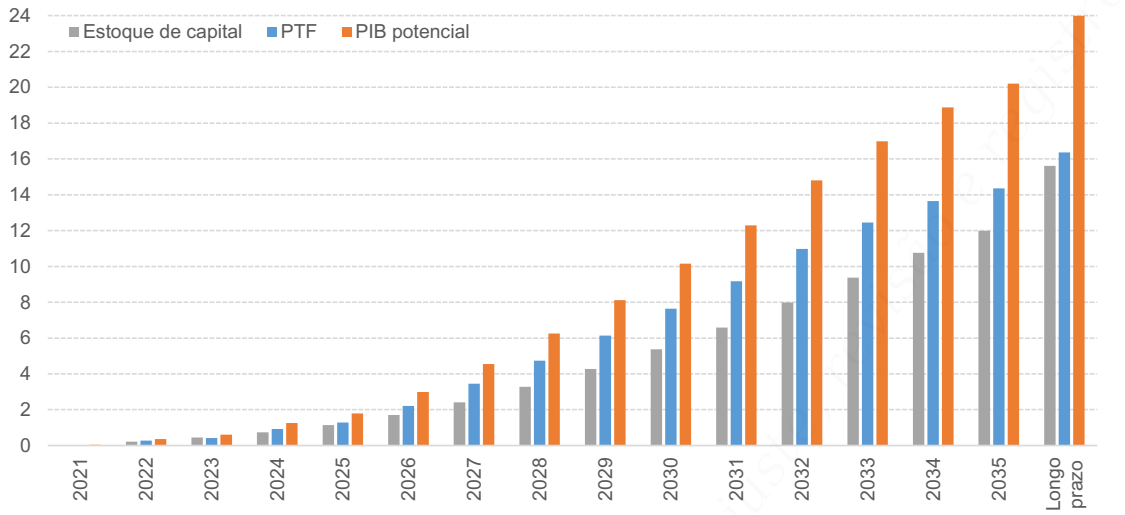
Já a terceira variável utilizada foi o montante de gastos tributários (benefícios fiscais) relacionados aos tributos federais (PIS, Cofins e IPI). A hipótese utilizada foi a de que esses gastos tributários seriam eliminados com a implementação da reforma tributária, uma vez que a PEC 45 prevê que não haverá benefícios fiscais no âmbito do IBS. Tal como no caso anterior, a modelagem econométrica indica uma relação negativa desses gastos tributários com a produtividade.

Por fim, a quarta variável utilizada foi uma estimativa do impacto da redução do custo do investimento em ativos fixos resultante da reforma tributária, a qual foi incorporada ao modelo através do preço relativo do investimento comparativamente aos demais componentes do PIB. A hipótese utilizada foi uma redução de 5% do preço relativo do investimento, valor próximo ao montante dos tributos indiretos incorporado ao custo dos bens de capital, segundo os dados das Contas Nacionais.

No processo de estimação dos modelos que compõem o arcabouço analítico utilizado neste trabalho, todas as quatro variáveis exógenas descritas acima revelaram-se estatisticamente significantes, indicando que efetivamente refletem características institucionais que afetam a produtividade e a taxa de investimento no país. Na elaboração das projeções de impacto da reforma tributária, a evolução das quatro variáveis ao longo do tempo foi definida de modo a considerar a transição de dez anos na implementação do IBS prevista na PEC 45.

Os resultados encontrados foram expressivos. Como se vê no gráfico abaixo, as mudanças consideradas nas quatro variáveis exógenas afetadas pela reforma tributária resultariam em um aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos e de 24% no longo prazo. Esse impacto decorre principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que geram uma elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.

Impactos estimados, sobre os níveis do estoque de capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - SEM efeitos de equilíbrio geral (risco, juro neutro, solvência fiscal etc).
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Todas as quatro variáveis consideradas na simulação dos impactos da reforma tributária prevista na PEC 45 apresentaram efeitos relevantes, sendo as mais importantes, no longo prazo, o Índice *Business Regulations* e a redução do preço relativo do investimento (ver tabela a seguir).

Decomposição dos ganhos de PIB potencial associados aos impactos diretos da reforma da PEC 45/2019

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	Longo prazo
PIB potencial	**0.0**	**0.4**	**0.6**	**1.3**	**1.8**	**3.0**	**4.6**	**6.2**	**8.1**	**10.2**	**12.3**	**14.8**	**17.0**	**18.9**	**20.2**	**24.0**
Contribuição %																
Índice BR	100	99	96	72	71	59	51	46	42	39	38	38	37	37	36	36
Disp. ICMS	0	0	0	0	6	9	16	19	20	21	21	21	21	20	18	15
Gasto trib.	0	0	0	22	13	19	18	18	17	17	16	16	16	15	14	10
Preço rel. FBCF	0	1	4	6	10	13	15	18	21	23	25	26	27	29	31	39
TOTAL	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

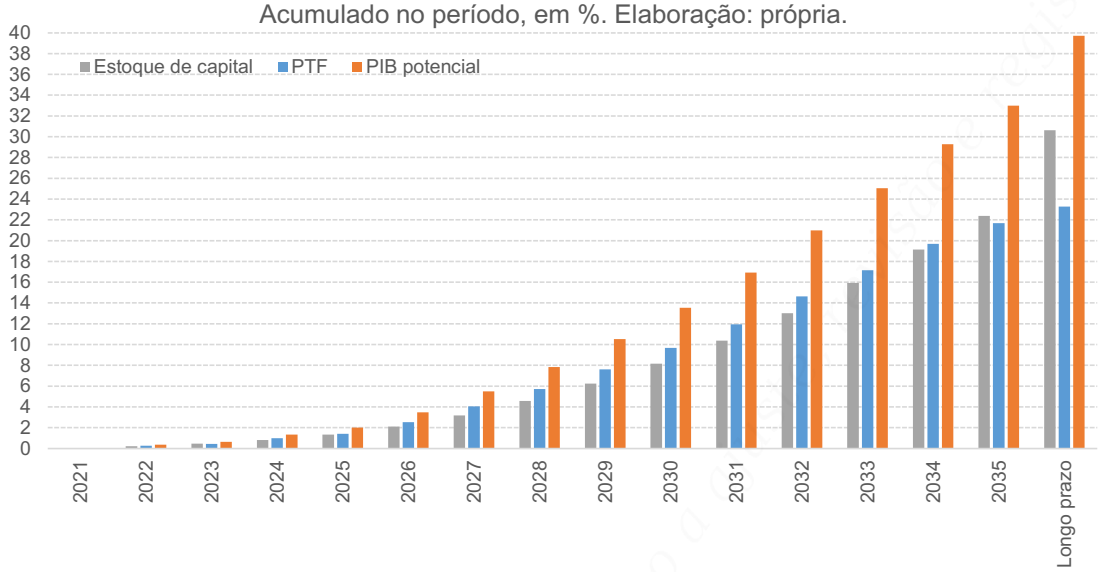
É importante notar que os efeitos diretos da reforma da tributação de bens e serviços são muito significativos, mas são essencialmente de longo prazo, sendo os efeitos de curto prazo relativamente restritos. Isso se deve em parte à própria transição longa prevista na PEC 45, a qual só seria completada no começo da década de 2030, mas se deve também ao fato de que o impacto sobre o crescimento de mudanças que reduzem distorções alocativas demora alguns anos para se manifestar integralmente (algo que as próprias defasagens dos modelos econométricos sugerem).

Para além dos efeitos diretos, a reforma tributária também poderia resultar em alguns efeitos indiretos, resultantes da redução do risco país e da taxa de juros de longo prazo relacionados à redução da relação dívida pública/PIB num cenário de maior crescimento do PIB potencial (supondo carga tributária inalterada e o atual arcabouço de regras fiscais). Tais efeitos indiretos também foram simulados, resultando em um aumento do PIB potencial de 10,6 pontos percentuais em 15 anos e de 13 p.p. no longo prazo. No gráfico a seguir, apresenta-se o efeito total (direto e indireto) da reforma tributária sobre

a produtividade e sobre o PIB potencial, o qual pode chegar a 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Impactos estimados, sobre os níveis do Estoque de Capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - efeitos diretos e indiretos

Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Ao contrário dos efeitos relacionados à eliminação de distorções alocativas, que são necessariamente de longo prazo, é possível que parte dos efeitos indiretos da reforma tributária sejam antecipados, via impacto sobre os preços dos ativos financeiros, melhoria das expectativas dos agentes e aumento da taxa de investimentos já nos primeiros anos subsequentes à aprovação da reforma. Tal efeito não foi, no entanto, incorporado nas simulações realizadas nesse trabalho.

Outro efeito do maior crescimento resultante da reforma na tributação dos bens e serviços é um aumento da arrecadação dos entes da federação (mantendo-se a carga tributária recorrente constante como proporção do PIB). Considerados os efeitos diretos e indiretos, o aumento da receita tributária anual da União, Estados e Municípios poderia chegar a R$ 750 bilhões em 15 anos e pouco mais de R$ 900 bilhões no longo prazo (a preços de 2019). Tal impacto positivo sobre a arrecadação certamente contribui para amenizar a resistência de Estados e Municípios cuja participação no total da receita tributária é reduzida por conta da transição para a cobrança no destino.

Os resultados encontrados no presente trabalho são superiores aos encontrados em estudos anteriores que buscaram estimar os efeitos de uma reforma tributária com características semelhantes às da PEC 45 – como é o caso do trabalho de Pereira & Ferreira (2010), que apontou ganhos de longo prazo de 14% a 17% em termos de PIB potencial. O principal motivo é que o presente estudo buscou incorporar – através das variáveis exógenas utilizadas nas simulações – uma gama mais ampla de efeitos da reforma tributária, especialmente aqueles relacionados às distorções alocativas provocadas pelo sistema atual (sobretudo o fim da guerra fiscal, algo não contemplado em outros estudos). Ao que tudo indica, tais distorções são relevantes e sua correção pode ter um impacto muito positivo para o crescimento da economia brasileira.

Introdução

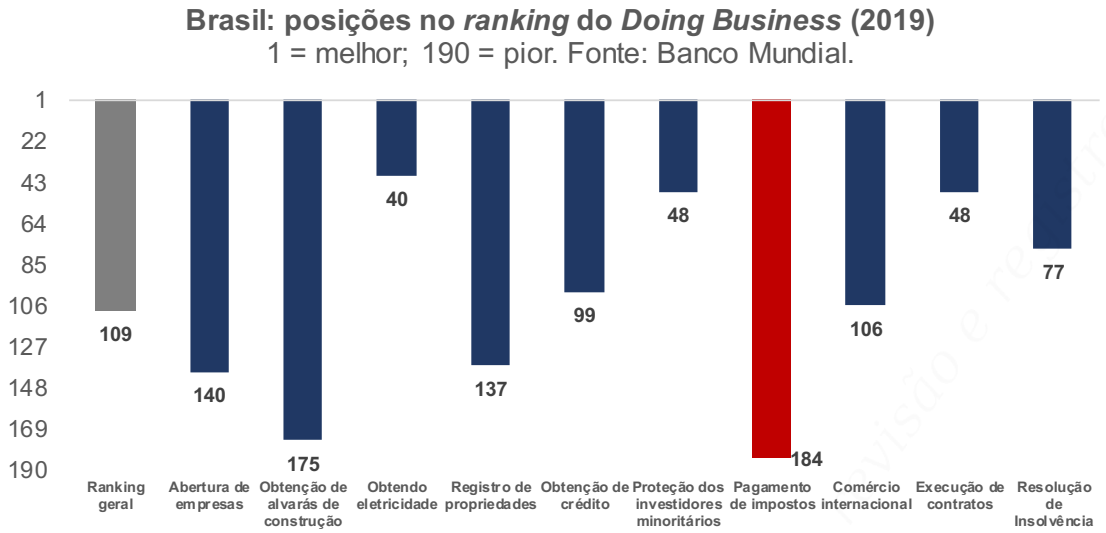
O debate sobre a necessidade de promover reformas no sistema tributário brasileiro não é novo. Como apontou Junqueira (2015), "desde 1988, todos os presidentes eleitos declararam querer uma reforma tributária, sendo que dois enviaram propostas de reforma ao Congresso. Contudo, todas estas tentativas de reforma falharam."

A necessidade de reformar/modificar/atualizar vários aspectos do sistema tributário brasileiro se tornou ainda mais imperiosa ao longo do tempo, seja por conta de alguns desenvolvimentos ocorridos no resto do mundo (aprofundamento da globalização e, como consequência disso, uma "guerra fiscal" mundial na tributação incidente sobre o capital/empresas), seja por conta da forte elevação da carga tributária brasileira ocorrida entre o final dos anos 1990 e meados da década seguinte – refletindo a necessidade de uma expressiva consolidação fiscal e amparada em boa medida em tributos indiretos, muitos deles com características nocivas (cumulatividade, por exemplo).

Com efeito, desde meados da década de 2000, observa-se a convivência, no Brasil, de dois aspectos deletérios do sistema tributário: uma carga atipicamente elevada, dado nosso nível de desenvolvimento econômico (um país de renda média) e desproporcionalmente concentrada na tributação sobre consumo; e um sistema altamente complexo e com vários atributos ruins, o que acaba magnificando os impactos da carga mais elevada sobre a atividade, a competitividade, o desenvolvimento econômico e o bem-estar da sociedade.

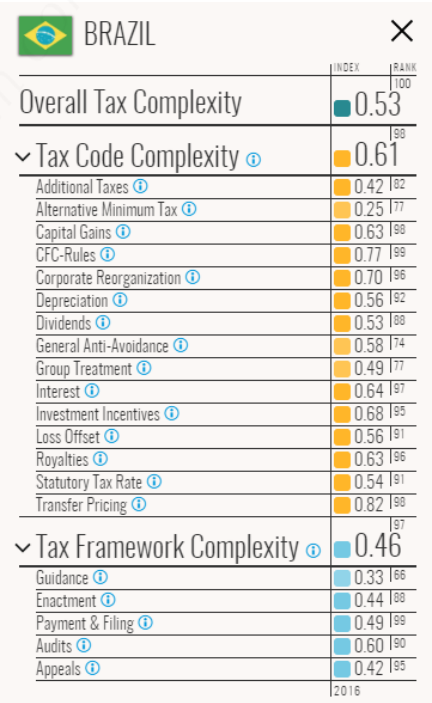
Quando se discute o assunto "reforma tributária" no Brasil, deve ficar claro que isso significa, hoje, promover alterações no desenho do sistema, de modo a torná-lo menos distorcivo para a atividade e a eficiência econômicas, bem como para torná-lo mais progressivo e menos complexo. Infelizmente não há espaço, no momento atual, para qualquer redução da carga tributária agregada, dada a restrição imposta por uma despesa obrigatória bastante elevada e relativamente rígida e pelo elevado endividamento público (ainda que alguma realocação da carga entre as várias bases de incidência – consumo, renda, folha salarial e patrimônio – possa trazer impactos líquidos favoráveis para a economia brasileira).

Embora não seja possível alterar a carga agregada, há um espaço expressivo para a promoção de melhorias no desenho do sistema, como deixa evidente, por exemplo, o levantamento *Doing Business* do Banco Mundial, que aponta que, em termos relativos, o componente do ambiente de negócios que mais prejudica a competitividade brasileira é o sistema tributário ("pagamento de impostos", compreendendo tanto o desenho como o tamanho da carga incidente sobre empresas).



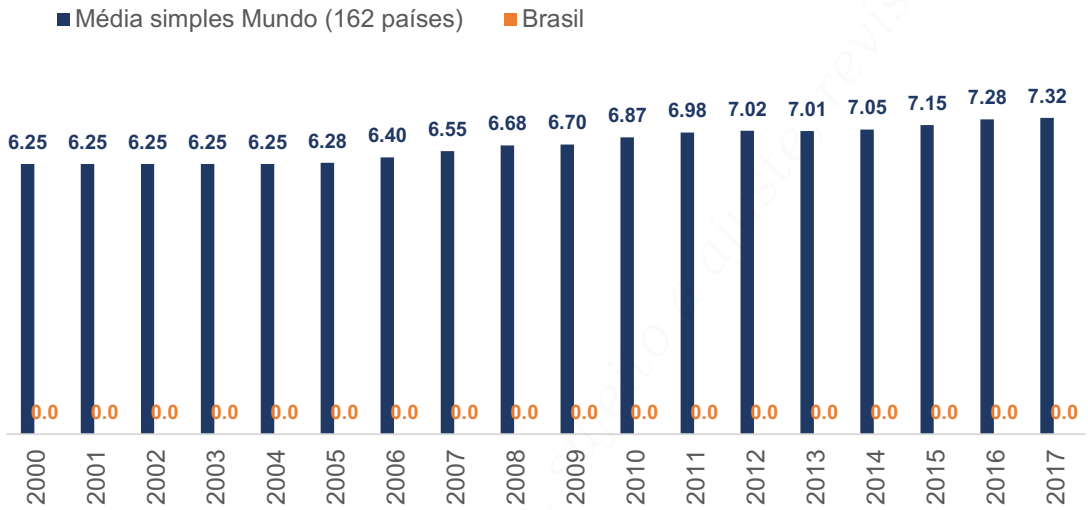
Em particular, no que concerne ao desenho do sistema, o levantamento do Banco Mundial aponta que, no Brasil, uma empresa padrão de médio porte gasta cerca de 1,5 mil horas por ano para administrar o pagamento de tributos, contra 330 horas na média da América Latina & Caribe e 159 horas na média dos países de renda elevada integrantes da OCDE. Dessas 1,5 mil horas anuais, cerca de 60% se devem ao ICMS (23% para o IRPJ/CSLL e outros 17% para o INSS). Esta última desagregação denota que uma reforma tributária no Brasil deveria, idealmente, envolver as Unidades da Federação e os municípios, sob o risco de não gerar melhorias expressivas no desenho do sistema tributário nacional.

Na mesma linha do *Doing Business*, outro levantamento, realizado em 2016 pela LMU Munich e pela Universidade Paderborn, na Alemanha, colocou o Brasil na última posição, dentre 100 países, no *ranking* do indicador de complexidade tributária. Vale notar que, para construir esse indicador, são avaliados 20 aspectos distintos do sistema tributário, como revela a figura abaixo.



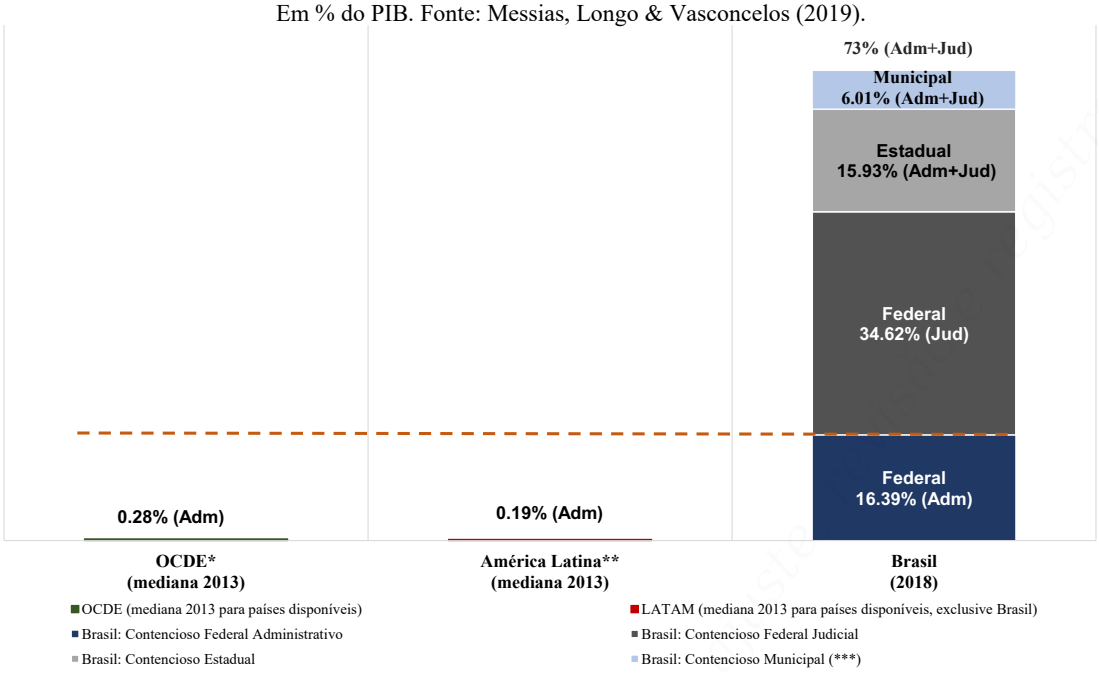
Além da "foto" muito feia, o "filme" também não é dos mais bonitos quando o assunto é a complexidade do sistema tributário brasileiro: o subcomponente *Tax Compliance* (que busca captar os custos de conformidade tributária), integrante do Índice de Liberdade Econômica elaborado pelo *Fraser Institute*, vem piorando em termos relativos, basicamente porque o resto do mundo vem melhorando gradativamente e continuamente e o indicador brasileiro já está no limite inferior da escala, com nota zero (posição que compartilhamos apenas com a Bolívia, na leitura mais recente).

Indicador Tax Compliance
Entre 0 e 10. Quanto mais próximo de 10, menores os custos de conformidade tributária. Fonte: Fraser Institute.



Refletindo essa elevada e persistente complexidade, o contencioso tributário brasileiro (isto é, o montante de tributos cujo pagamento é alvo de disputa administrativa ou judicial entre governo e empresas) é um dos mais elevados do mundo, distanciando-se consideravelmente da média observada nos países para os quais essa informação está disponível – segundo levantamento recente realizado por Messias, Longo e Vasconcelos (2019). Além de gerar um enorme custo de transação (ao demandar a contratação de especialistas para administrar esses contenciosos e exigindo, em alguns casos, a constituição de provisões nos balanços), isso acaba gerando uma enorme insegurança jurídica – o que acaba impactando, negativamente, as decisões de investimento de várias empresas.

Contencioso tributário: comparação internacional
Em % do PIB. Fonte: Messias, Longo & Vasconcelos (2019).



É importante destacar que, mesmo deixando de lado a discussão sobre mudanças na carga agregada (pelos motivos já expostos acima), a expressão "reforma tributária", ao menos no caso brasileiro, não deve ser utilizada genericamente, sob o risco de ser altamente imprecisa. Isso porque são vários os tipos de reforma em discussão no Brasil, quais sejam:

- Reforma da tributação indireta (principalmente IPI/PIS/Cofins/ICMS e ISS), que envolve o desenho dos tributos incidentes sobre bens/serviços/consumo, englobando também o tema da guerra fiscal entre as Unidades da Federação (em função do fato de que boa parte desses tributos é cobrado na origem, onde bens e serviços são produzidos, e não no destino, onde são consumidos);

- Reforma da tributação direta (IRPF/IRPJ-CSLL): adaptação ao "*race to the bottom*" global observado na tributação sobre as empresas/capital desde os anos 80. No caso brasileiro, dada a necessidade de manutenção da carga agregada, uma redução da tributação sobre as empresas envolve reavaliar a isenção na tributação de lucros e dividendos distribuídos (algo que acaba também tendo reflexo do ponto de vista da progressividade do sistema, na medida em que hoje essa isenção gera uma ausência de equidade horizontal na tributação da renda na Pessoa Física); e

- Reforma da tributação sobre a folha de pagamentos: a cunha fiscal e de encargos sobre a folha de salários no setor formal no Brasil é atipicamente elevada, desestimulando a formalização (com reflexos sobre a arrecadação previdenciária, sobretudo quando se leva em conta o subsídio implícito em várias faixas do Simples/MEI) e induzindo a uma substituição de mão-de-obra por capital fixo nos setores que atuam na formalidade.

Para além dos temas acima, que parecem estar mais encaminhados no debate corrente sobre "reforma tributária", há também outros aspectos do sistema brasileiro que deveriam ser reformados:

- Regimes Simples/MEI e Lucro Presumido: a expressiva ampliação de setores e faixas de faturamento para o Simples/MEI ao longo dos últimos anos pode estar gerando má-alocação de recursos, ao desestimular o crescimento das empresas, já que há um "salto" descontínuo da tributação entre a última faixa do Simples/MEI e o regime de Lucro Presumido. Ademais, as faixas inferiores do Simples/MEI funcionam na prática como uma política assistencial (com um subsídio quase integral para as contribuições previdenciárias), mas pouco focalizada. Por fim, o sistema atual gera um grande estímulo à "pejotização" (e o incentivo ficou ainda maior após a aprovação da chamada "lei da terceirização", no começo de 2017), o que prejudica a arrecadação previdenciária; e

- Tributação sobre patrimônio: há farta evidência apontando para uma sub-arrecadação de IPTU pelos governos locais (por questões de ônus político) e de ITR. Ademais, há baixa progressividade na tributação sobre heranças (alíquota máxima de 8%, quando a alíquota marginal em vários países está entre 40% e 50%). Por fim, há espaço para alguma guerra fiscal no IPVA, em especial no setor de locação de automóveis.

Embora os cinco grandes temas de reforma tributária elencados acima tenham sua própria lógica, na medida em que se referenciam em bases de incidência distintas, é importante notar que, na prática, pode acabar havendo alguma sobreposição entre os tipos de reforma apontados nos parágrafos anteriores – tanto por questões de "equilíbrio geral" (por exemplo, uma eventual compensação da desoneração da folha por meio da elevação de outros tributos, dada a restrição de manutenção da carga agregada), como por questões de economia política.

Feita esta breve introdução à temática da reforma tributária no Brasil, o trabalho que será apresentado a seguir, elaborado a partir de uma demanda do *think tank* Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), tem como objetivo estimar alguns dos impactos macroeconômicos da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019, apresentada pelo deputado federal Baleia Rossi (MDB-SP) e baseada nos estudos que vêm sendo realizados há alguns anos pelo CCiF.

Essa reforma propõe a instituição de um tributo unificado, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), incidente sobre o Valor Adicionado (isto é, valor final dos produtos menos o valor dos insumos intermediários utilizados em seu processo produtivo) dos vários bens e serviços, substituindo tributos federais (IPI, PIS e Cofins), estaduais (ICMS) e municipais (ISS). Algumas poucas exceções (Imposto Seletivo, ou IS) caberiam apenas a produtos que tipicamente geram externalidades negativas, como bebidas alcoólicas e fumo.

Além de reduzir a complexidade em relação ao sistema atual (legislação federal do IPI e do PIS/Cofins extremamente complexa; 27 legislações estaduais do ICMS e 5570 legislações municipais do ISS), que cria um grande contencioso tributário (e, portanto, uma elevada incerteza jurídica para as empresas), essa proposta tende a eliminar a cumulatividade do atual sistema (por meio da introdução do crédito financeiro e ampliação das possibilidades de ressarcimentos, hoje restritas).

Ademais, ao mudar a tributação da origem para o destino, onde os bens e serviços são efetivamente consumidos, essa proposta tende a acabar com a guerra fiscal entre estados – disputa que pode ter contribuído, em conjunto com outros fatores, para a situação fiscal

delicada enfrentada atualmente por vários desses entes federativos. Algumas estimativas apontam que a renúncia dos estados com esses programas de gasto tributário local chegou a R$ 83 bilhões em 2018 (1,2% do PIB), levando em conta apenas o ICMS – segundo levantamento realizado pela Febrafite[2].

Para além desses pontos, há vários outros benefícios associados à aprovação desta proposta, quais sejam: i) uma redução da regressividade, ao reduzir a tributação relativa dos bens em relação aos serviços (boa parte destes últimos são "produtos superiores", proporcionalmente mais consumidos pelos indivíduos à medida que seu nível de renda se eleva); ii) uma desoneração completa dos investimentos e das exportações (evitando que o Brasil "exporte impostos", como acontece hoje, prejudicando sobretudo a indústria manufatureira[3]); iii) uma alocação mais eficiente de recursos, por reduzir o estímulo à verticalização de atividades associado à cumulatividade tributária; iv) uma maior transparência para os consumidores acerca da carga de tributos embutida nos produtos; v) um maior estímulo à formalização, de modo a viabilizar a apropriação de créditos tributários pelos compradores nas pontas finais das cadeias produtivas; dentre outros.

Na próxima seção são apresentados alguns detalhes básicos do arcabouço analítico utilizado para simular os impactos econômicos dessa reforma, com as seções seguintes detalhando os resultados encontrados. No final são apresentados alguns comentários conclusivos.

Breve apresentação do arcabouço analítico utilizado para estimar os impactos econômicos da PEC 45/2019

Para simular os impactos macroeconômicos da reforma tributária da PEC 45/2019, foi utilizado um modelo semiestrutural[4] de pequeno porte, que, na prática, corresponde a um sistema com 10 equações interagindo entre si ao longo do tempo, de forma recursiva. Cinco delas foram estimadas econometricamente por meio da técnica de cointegração em séries de tempo, com as demais representando equações de movimento (para a quantidade e a idade média do estoque de capital, bem como para a dívida pública, dentre outras).

Elas compõem um sistema que tem como principal *output* o PIB potencial da economia brasileira, obtido via agregação dos fatores de produção (capital e trabalho) e da Produtividade Total dos Fatores (PTF), no âmbito de uma função de produção do tipo Cobb-Douglas. As principais variáveis endógenas desse sistema são:

[2] De acordo com estudo de junho de 2019 conduzido pela economista Vilma Pinto, do IBRE/FGV, e disponível no site da Febrafite (Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais).

[3] É possível que uma parcela da desindustrialização "precoce" da economia brasileira (em relação ao nosso nível de renda *per capita*) seja decorrente justamente dos efeitos deletérios do sistema tributário brasileiro sobre a competitividade da indústria. Para mais detalhes sobre a relação entre participação dos setores (Agropecuária, Indústria e Serviços) e o nível de renda *per capita*, ver Herrendorf, Rogerson & Valentinyi (2013).

[4] Semiestrutural porque não está baseado na modelagem/calibragem do comportamento otimizador microeconômico de consumidores e empresas. Mas, ainda assim, por levar em conta diversos fatores mais estruturais/institucionais na modelagem e ainda tomar o cuidado de identificar relações de causalidade (ao menos no sentido de antecedência temporal), não deixa de ser estrutural em alguma medida (em contraste com modelos baseados na estimação de equações reduzidas a partir de VARs, por exemplo).

- Produtividade Total dos Fatores (PTF);

- Taxa de investimento (razão entre o fluxo de investimento, FBCF, em um período e o estoque de capital no período anterior);

- Taxa de desemprego natural (ou NAIRU/NAWRU, "recuperada" por meio de uma Curva de Phillips para o Custo Unitário do Trabalho real);

- Taxa de juros real de equilíbrio / estrutural ("recuperada" por meio de uma curva IS/demanda agregada);

- Risco-país (são modelados tanto o EMBI+ como o CDS de 5 anos);

- Dívidas Bruta e Líquida do Governo Geral.

Dentre as variáveis exógenas ("controles") mais estruturais, destacam-se:

- Demografia (vários aspectos);

- Jornada média de trabalho;

- Taxa de depreciação do estoque de capital;

- Anos médios de escolaridade dos adultos com 25 anos;

- Nota no PISA (*proxy* para a qualidade da educação);

- Índice *Business Regulations* (Fraser);

- Índice *Labour Market Regulations* (Fraser);

- Alíquota média ponderada de importação;

- Dispersão das alíquotas de importação;

- Índice *Non-Tariff Trade Barriers* (Fraser);

- Estoque de capital de infraestrutura econômica (logística, energia e telecomunicações), em % do PIB;

- Gasto público e privado com P&D, em % do PIB;

- Preço relativo do investimento (razão entre o deflator da FBCF e o deflator do PIB);

- FBCF do Governo Geral (excluindo as estatais não dependentes federais), em % do estoque de capital;

- Gastos tributários com os tributos federais indiretos, bem como com o Simples/MEI, em % do PIB;

- Dispersão das alíquotas efetivas do ICMS cobrado na origem;

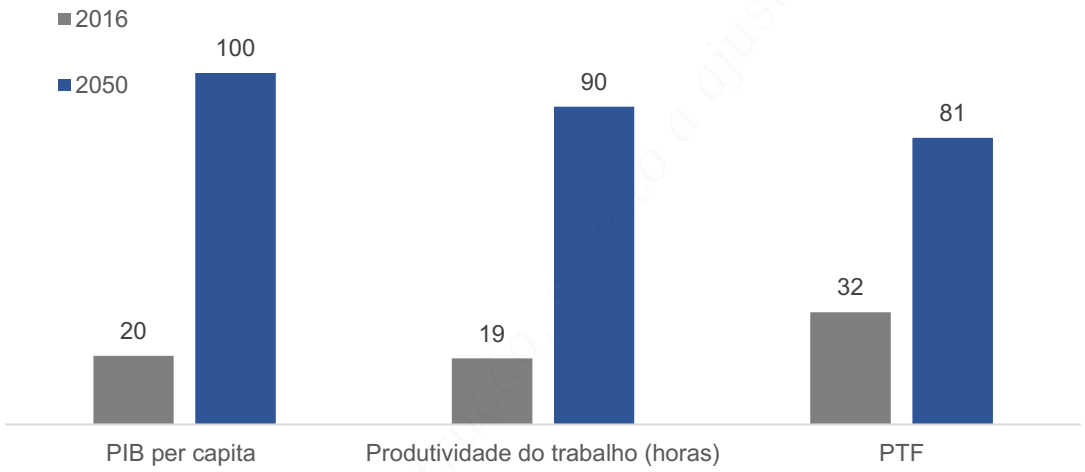
- Resultado primário estrutural do Governo Geral (isto é, livre de não-recorrências e dos efeitos estimados do ciclo econômico sobre as receitas recorrentes), em % do PIB potencial.

No Apêndice I, ao final desta Nota Técnica, são apresentadas algumas propriedades estatísticas das equações estimadas econometricamente.

Antes de simular os impactos da reforma tributária da PEC 45/2019, é importante avaliar algumas propriedades práticas desse arcabouço analítico. Nesse sentido, a figura abaixo apresenta os resultados de um exercício de simulação no qual os valores das variáveis exógenas estruturais/institucionais (ou seja, que são afetadas por "reformas"/decisões políticas) do sistema convergem gradativamente e linearmente, até 2045, para valores efetivamente observados na economia dos EUA em torno de 2016 (ano que concentra boa parte das leituras mais recentes de indicadores estruturais/institucionais).

Esse procedimento (convergir os valores dos parâmetros estruturais/institucionais para aqueles dos EUA) somente não foi adotado, nessa simulação-teste, para o caso das variáveis demográficas.

Brasil, em 2016 e em 2050, em % dos EUA em 2016
Em US$ constantes de 2011, PPP.
Fonte: BCL Database (v 2.0). Elaboração: própria.



Como pode ser notado, essa simulação aponta que a Produtividade Total dos Fatores (PTF) brasileira se situaria, em 2050, em nível bem próximo daquele observado nos EUA em 2016, ao passo que o PIB *per capita* seria semelhante. Ou seja: o arcabouço analítico utilizado, mesmo não tendo sido estimado em painel (isto é, a partir de uma amostra contemplando diversos países, ao longo do tempo), aponta um resultado bastante coerente: caso houvesse a convergência de características mais estruturais/institucionais da economia brasileira atual para aquelas dos EUA, nossa renda e produtividade (endógenas nesse arcabouço) também convergiriam para os níveis estadunidenses[5]. Naturalmente, esse exercício ignora questões associadas à economia política das

[5] É importante notar, ademais, que essa simulação também teria como resultado um nível de risco-país brasileiro, em 2045/50, semelhante àquele observado atualmente na economia norte-americana (CDS de 5 anos em torno de 20 pontos-base, coerente com um país no topo da classificação de risco das principais agências, com baixíssimo risco de calote nas dívidas interna e externa).

reformas, apenas considerando que, de alguma forma, elas seriam implementadas pelo sistema político.

Hipóteses utilizadas na estimação dos impactos da PEC 45/2019

A partir do arcabouço apresentado brevemente na seção anterior, identificamos quais variáveis exógenas que compõem o sistema seriam sensibilizadas pela eventual aprovação da PEC 45/2019 neste ano de 2020, com impactos ocorrendo a partir de 2021.

A primeira delas é o Índice *Business Regulations*, um dos cinco grandes componentes do Índice de Liberdade Econômica calculado pelo *Fraser Institute,* que entra no modelo como uma variável-síntese do ambiente de negócios, cuja variação afeta tanto a taxa de investimento como a PTF. O Índice *Business Regulations*, por sua vez, corresponde a uma média simples de outros 6 subcomponentes, dos quais 3 tendem a ser afetados pela reforma tributária da PEC 45/2019.

Adotamos como premissa, na simulação dos impactos da PEC 45/2019, que os valores dos subcomponentes destacados em amarelo na tabela abaixo convergirão, até o início da década de 2030, para o valor da mediana da América Latina exclusive Brasil observado em 2017.

É digno de nota o fato de que essa mediana não é tão elevada em 2 dos 3 indicadores (considerando a escala de 0 a 10) e é um pouco inferior à mediana mundial. A PEC 45/2019, além de reduzir os custos de conformidade tributária (sobretudo ao final do período de transição), também deverá contribuir para reduzir exigências administrativas. Ademais, por reduzir as ofertas de oportunidades de corrupção (ao propor um sistema muito mais simples, reduzindo consideravelmente o contencioso tributário), a reforma tributária também sensibilizaria o subcomponente "pagamentos extras/propinas/ favorecimento".

Indicadores selecionados do Índice de Liberdade Econômica do Fraser Institute (ano-base 2017)

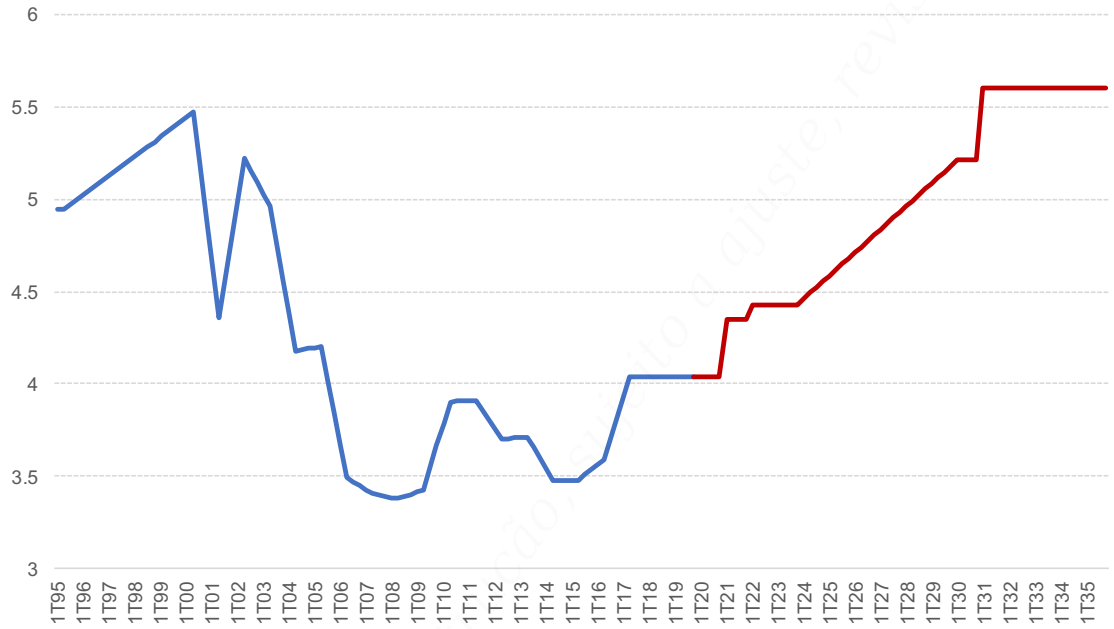
	Exigências administrativas	Custos burocráticos	Iniciando um negócio	Pagamentos extras/Propinas /Favorecimento	Licenças	Conformidade tributária	Índice Business Regulations (média simples dos 6 subcomponentes anteriores)
Média mundial (ex Brasil)	4.1	5.4	9.2	4.5	8.3	7.4	6.5
Mediana mundial (ex Brasil)	4.0	5.6	9.4	4.0	8.5	7.7	6.5
Média LATAM (ex Brasil)	2.9	5.1	8.8	3.3	7.6	6.1	5.7
Mediana LATAM (ex Brasil)	2.9	5.3	9.3	3.1	7.6	7.1	5.9
Brasil - observado	1.1	6.0	9.3	2.9	5.0	0.0	4.0
Brasil - simulação (valor em 2030)	2.9	6.0	9.3	3.1	5.0	7.1	5.6

Com a premissa de alteração desses 3 (de um total de 6) subcomponentes do indicador *Business Regulations*, a leitura brasileira neste último indicador agregado teria uma melhora de 38% (2030 vs 2017). Ainda assim, a leitura do Brasil em 2030 em termos absolutos, de 5,6, ficaria um pouco abaixo da mediana da América Latina, já que a reforma tributária não sensibilizaria os outros 3 subcomponentes. É verdade que a

estimação do impacto da reforma tributária sobre essa variável tem um aspecto subjetivo, mas as hipóteses consideradas buscaram ser conservadoras, frente ao potencial efeito que a reforma tem em termos de simplificação do sistema tributário brasileiro.

A trajetória temporal adotada para a evolução desse indicador sob a hipótese de aprovação da reforma da PEC 45/2019, apresentada na figura abaixo, pressupõe ganhos gradativos a partir de 2021 (caso a proposta seja aprovada em 2020), buscando acompanhar o *phasing-in* proposto para a implementação do novo sistema de tributação (ver Apêndice II para mais detalhes).

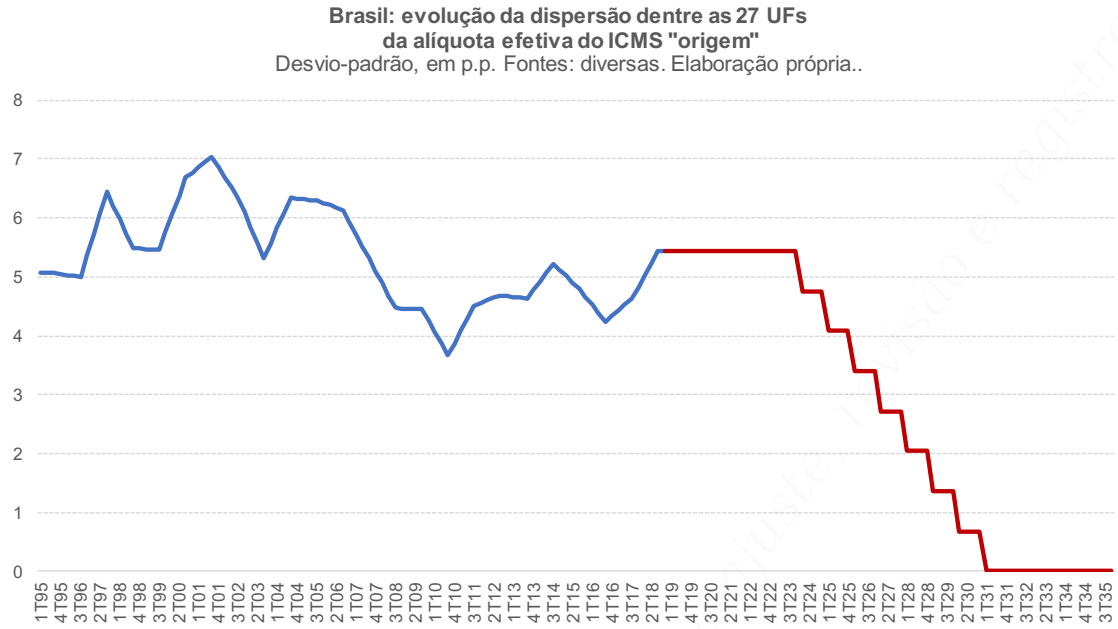
Brasil: evolução do indicador *Business Regulations*
Entre 0 e 10. Fonte: Fraser Institute.



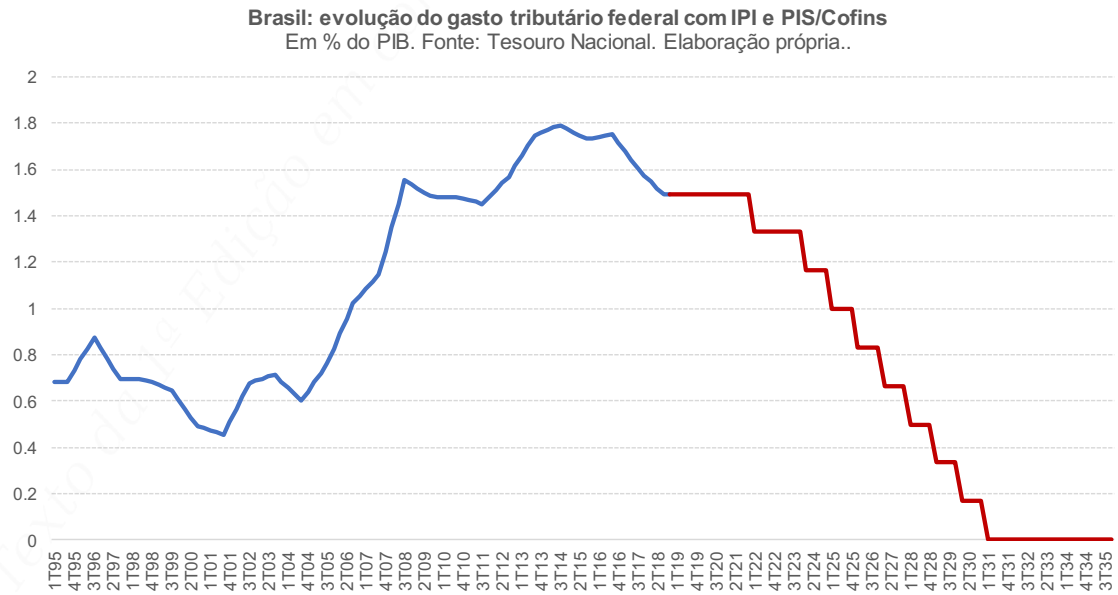
A segunda variável sensibilizada pela eventual aprovação da PEC 45/2019 é a dispersão, dentre as 27 UFs, das alíquotas efetivas do ICMS "origem". Essa variável foi construída para tentar captar, ainda que de forma aproximada, os impactos alocativos da chamada "guerra fiscal" entre os estados brasileiros. Para construí-la, expurgamos da arrecadação total de ICMS de cada um dos estados as receitas associadas à energia elétrica, combustíveis e telecomunicações (uma vez que o ICMS, nestes casos, já é cobrado no destino, onde tais produtos são efetivamente consumidos). Esse montante de receitas do ICMS "origem" foi dividido pelo PIB de cada estado, ajustado para corresponder à base de incidência econômica das atividades sobre as quais incide o ICMS cobrado na origem (Agropecuária, Indústria de Transformação, Comércio e Transportes, Armazenagem e Correios).

Essa dispersão do ICMS "origem", cuja evolução histórica é apresentada na figura abaixo, se revelou estatisticamente significante na equação da PTF, com impacto negativo sobre a produtividade agregada da economia brasileira (refletindo uma má-alocação de recursos ensejada pela guerra fiscal). Admitimos, com a eventual aprovação da PEC 45/2019, que essa dispersão convergirá para zero até o início de 2031 – mas esse processo se iniciaria somente em meados dessa década, após um período de teste de dois anos, permitindo uma

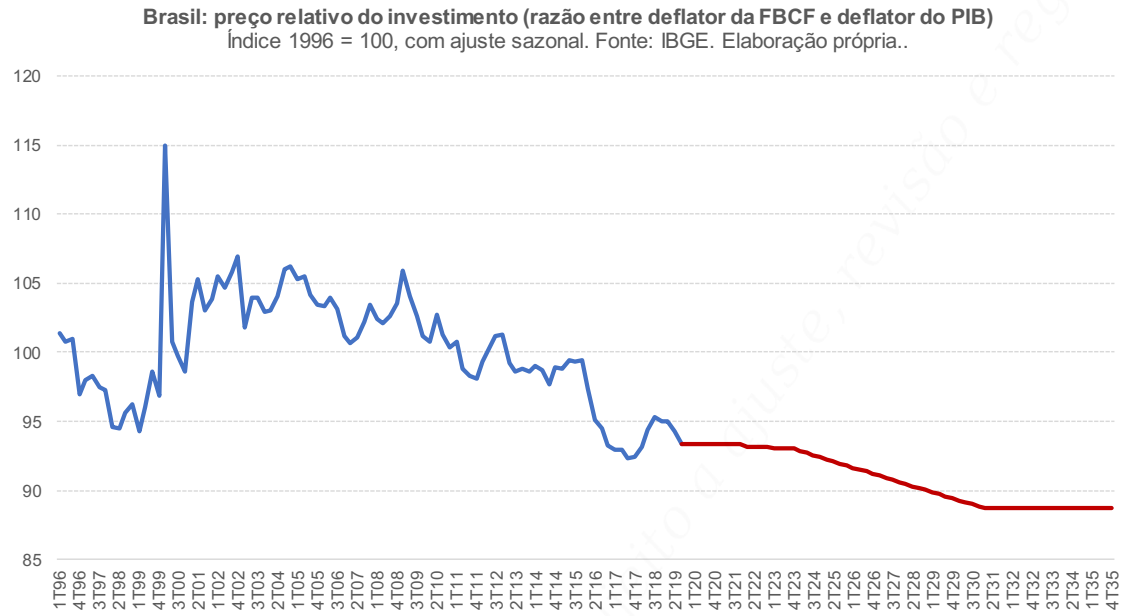
adaptação mais gradativa das empresas a mudanças nos vários benefícios fiscais concedidos pelos estados nos últimos anos.



A terceira variável sensibilizada, afetando diretamente a PTF, corresponde ao montante de gastos tributários (renúncias) federais com os tributos indiretos (IPI e PIS/Cofins, excluindo Imposto de importação e IPI vinculado à importação). Os modelos estimados apontam um sinal negativo desta variável sobre a PTF – associado, tal como no caso da guerra fiscal, a uma má alocação de fatores gerada por tais renúncias. Vale notar que uma parcela dessa renúncia está associada à Zona Franca de Manaus (cerca de 20% em 2018). Admitimos o fim dessa renúncia até 2030, com a extinção dos benefícios fiscais.



Por fim, a quarta variável sensibilizada é o preço relativo do investimento. Admitimos uma queda de 5% dessa variável até 2030 associada aos efeitos da reforma da PEC 45/2019 (que, dentre outras coisas, permitirá a imediata e integral recuperação de créditos tributários decorrentes dos investimentos).

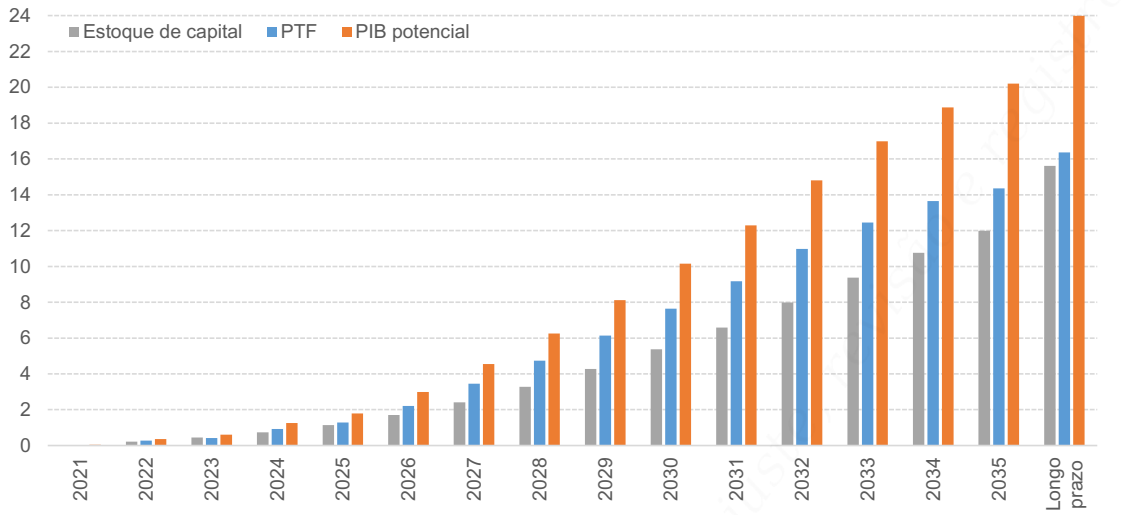


A redução estimada de 5% no preço relativo do investimento toma como base os dados das Tabelas de Recursos e Usos (TRUs), no âmbito das Contas Nacionais Anuais de 2017 do IBGE, os quais apontam que cerca de 6,6% do valor total ofertado de bens de capital no mercado interno correspondiam a tributos indiretos líquidos de subsídios (IPI, ICMS e outros), já excluindo os tributos associados à importação. No caso da atividade de construção civil, a tributação indireta correspondeu a 4,7% do valor ofertado (5,1% em Edificações, 5,3% em Obras de infraestrutura e 3,4% em Serviços especializados para construção).

Resultados – impacto direto

A sensibilização das 4 variáveis exógenas indicadas acima gera como resultado um PIB potencial 20,2% maior ao final de 15 anos (valor que sobe para 24% no longo prazo), com cerca de 70% desse impacto refletindo uma elevação da produtividade sistêmica (PTF) e o restante advindo de uma elevação da taxa de investimento e, portanto, do estoque de capital da economia (que tem um peso de cerca de 45% na função de produção, com o fator trabalho respondendo pelo restante).

Impactos estimados, sobre os níveis do estoque de capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - SEM efeitos de equilíbrio geral (risco, juro neutro, solvência fiscal etc).
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Desses 20,2% de elevação do PIB potencial em 2035, cerca de 36% resultariam da melhora do indicador *Business Regulations,* 18% da redução da dispersão das alíquotas do ICMS "origem", 31% da redução do preço relativo do investimento e 14% da redução do gasto tributário com tributos indiretos federais. Quando se toma como referência o impacto de longo prazo da reforma da PEC 45/2019, esses percentuais se alteram um pouco, passando para 36%, 15%, 39% e 10%, respectivamente (ver tabela abaixo).

Decomposição dos ganhos de PIB potencial associados aos impactos diretos da reforma da PEC 45/2019

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	Longo prazo
PIB potencial	**0.0**	**0.4**	**0.6**	**1.3**	**1.8**	**3.0**	**4.6**	**6.2**	**8.1**	**10.2**	**12.3**	**14.8**	**17.0**	**18.9**	**20.2**	**24.0**
Contribuição %																
Índice BR	100	99	96	72	71	59	51	46	42	39	38	38	37	37	36	36
Disp. ICMS	0	0	0	0	6	9	16	19	20	21	21	21	21	20	18	15
Gasto trib.	0	0	0	22	13	19	18	18	17	17	16	16	16	15	14	10
Preço rel. FBCF	0	1	4	6	10	13	15	18	21	23	25	26	27	29	31	39
TOTAL	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

Os resultados encontrados são superiores aos encontrados em estudos anteriores que buscaram estimar os efeitos de uma reforma tributária com características semelhantes às da PEC 45 – como é o caso do trabalho de Pereira & Ferreira (2010), que apontou ganhos de longo prazo de 14% a 17% em termos de PIB (a depender do cenário adotado para o custo de oportunidade das empresas no tocante à recuperação de créditos tributários, o que gera reduções diferentes, de 2,6% ou de 5,3%, do preço relativo dos investimentos). É importante notar, contudo, que esse estudo de 2010 simula os impactos de uma reforma tributária algo diferente daquela proposta pela PEC 45: os autores consideraram apenas os efeitos de um IVA Federal (sem considerar, portanto, os ganhos associados ao fim da guerra fiscal entre os estados); não consideraram os efeitos associados aos regimes

diferenciados (gasto tributário); e, por fim, levaram em conta uma desoneração da folha salarial (com a contribuição patronal passando de 20% para 14%), apenas parcialmente compensada pelo IVA-F (ou seja, na reforma simulada por eles, haveria alguma redução da carga tributária agregada). O exercício também não lida explicitamente com os custos de transação associados à conformidade tributária, um dos principais aspectos por detrás do espinhoso ambiente de negócios brasileiro.

Impactos indiretos

A simulação apresentada acima, ao refletir somente a sensibilização de fatores essencialmente "microeconômicos", ignora os efeitos macroeconômicos de segunda ordem, que tendem a se materializar por conta da aprovação da reforma tributária. Com efeito, ao elevar o crescimento potencial, a reforma também tenderia a impactar a solvência fiscal e a percepção de risco do país, magnificando os efeitos positivos sobre o crescimento apresentados acima.

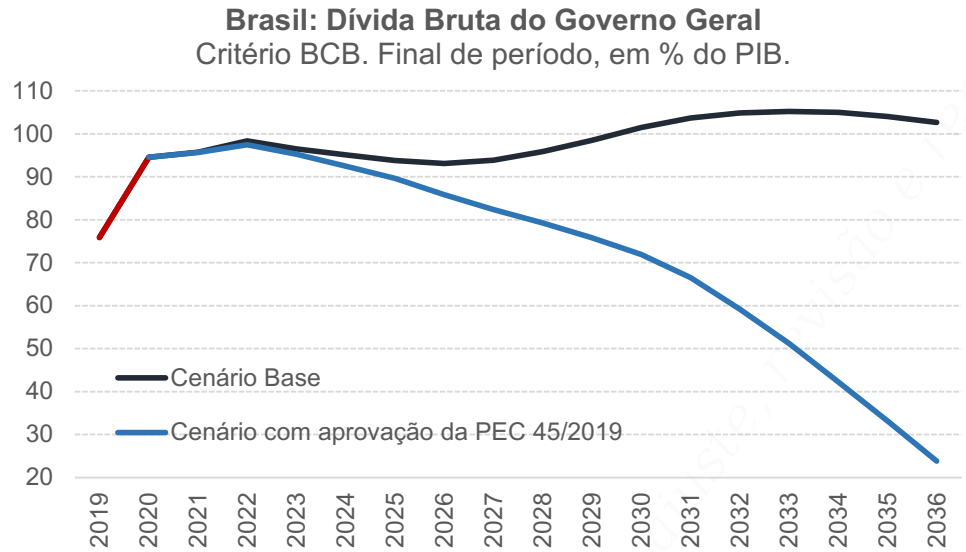
Para estimar esse impacto indireto, partiu-se de uma estimativa do efeito da reforma tributária sobre a trajetória da dívida pública brasileira. Para tanto adotaram-se como premissas, tanto no cenário base (sem reforma) quanto no cenário com reforma: a) uma carga tributária recorrente constante equivalente à média do período 2009-2018 (31,8% do PIB); e b) o cumprimento do teto de gastos até 2036, com o indexador do teto sendo alterado a partir de 2027 de inflação (IPCA) para inflação mais crescimento populacional.

O cenário base considerado (sem reforma) já contempla os efeitos sobre a economia brasileira da crise global associada à pandemia do novo coronavírus, que deverá fazer com que a dívida bruta brasileira passe de pouco mais de 75% do PIB em 2019 para perto de 95% do PIB no final de 2020 – resultado tanto da forte queda do PIB (que irá registrar, pela primeira vez em muitas décadas, uma retração nominal), como de gastos primários federais extraordinários de cerca de 5,5% do PIB[6].

Nesse cenário base, que apresenta variações do PIB efetivo de -6,5% em 2020, +3,5% em 2021 e um crescimento do PIB potencial *per capita* de pouco menos de 1,5% a.a. no médio e longo prazos, as premissas fiscais descritas acima são suficientes para fazer com que a dívida pública bruta brasileira fique relativamente estável no médio e longo prazos, mas em um patamar bastante desconfortável, em torno dos 100% do PIB (DBGG no critério considerado pelo Banco Central do Brasil). É importante notar que tal cenário resulta de uma hipótese bastante forte de contenção do crescimento das despesas da União, o que significa que qualquer flexibilização das despesas não acompanhada de aumento correspondente da carga tributária levaria a dívida pública a uma trajetória potencialmente explosiva.

[6] Esse é um ponto importante da modelagem utilizada neste trabalho: quando se incorporam os efeitos de equilíbrio geral de natureza macroeconômica, emergem os fenômenos de *path dependence* (ou dependência da trajetória) e histerese (ciclo afetando a tendência, por vários canais, como a idade média do estoque de capital), não presentes no primeiro exercício apresentado acima, que capta apenas os efeitos diretos da reforma tributária e ignora questões como a posição cíclica da economia, o risco-país e sua interação ao longo do tempo.

A figura abaixo apresenta os impactos, sobre a relação entre a Dívida Bruta do Governo Geral e o PIB (DBGG/PIB), da eventual aprovação da reforma tributária da PEC 45/2019[7].



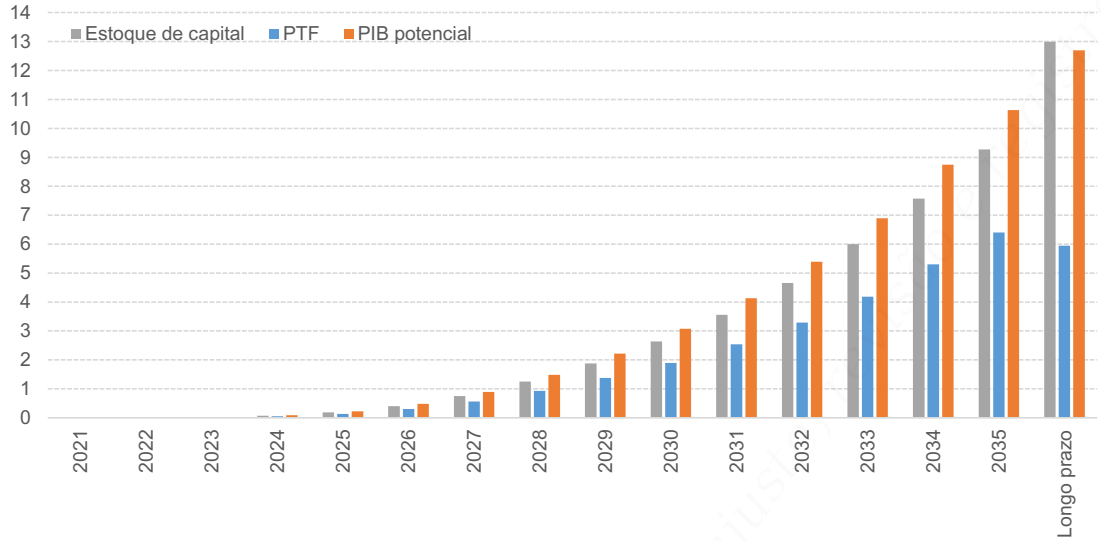
A dívida pública significativamente menor no cenário com reforma decorre tanto de um efeito denominador (maior PIB) como do fato de que a regra fiscal adotada como premissa (manutenção do teto de gastos até 2036) tenderia a gerar um superávit primário crescente à medida em que o maior crescimento elevaria a receita (chegando a quase 7% do PIB no início da década de 2030). Obviamente em tal cenário tenderia a haver uma flexibilização da política fiscal antes de 2036, via redução da carga tributária ou elevação do ritmo de expansão das despesas públicas. O objetivo básico da simulação, no entanto, não é projetar a trajetória precisa das contas públicas, mas mostrar como a reforma tributária pode afetar de forma significativa a solvência do setor público brasileiro.

Essa melhora significativa da solvência fiscal, por sua vez, acaba reduzindo o risco-pais, contribuindo para reduzir a taxa de juros neutra (e o custo de financiamento da dívida pública) e para elevar o investimento em ativos fixos e o PIB potencial. A queda do risco-país e a aceleração do crescimento também geram valorização da taxa de câmbio real, o que acaba contribuindo para reduzir o preço relativo do investimento (já que parte relevante dele é *tradable*). Gera-se, assim, uma espécie de círculo virtuoso.

Desse modo, quando os efeitos indiretos sobre a solvência fiscal são endogeneizados no sistema, estimamos um efeito de segunda ordem da reforma da PEC 45/2019 que passa longe de ser desprezível: são 10,6 p.p. de incremento do PIB potencial em 15 anos, apenas por conta desses efeitos (ver figura a seguir).

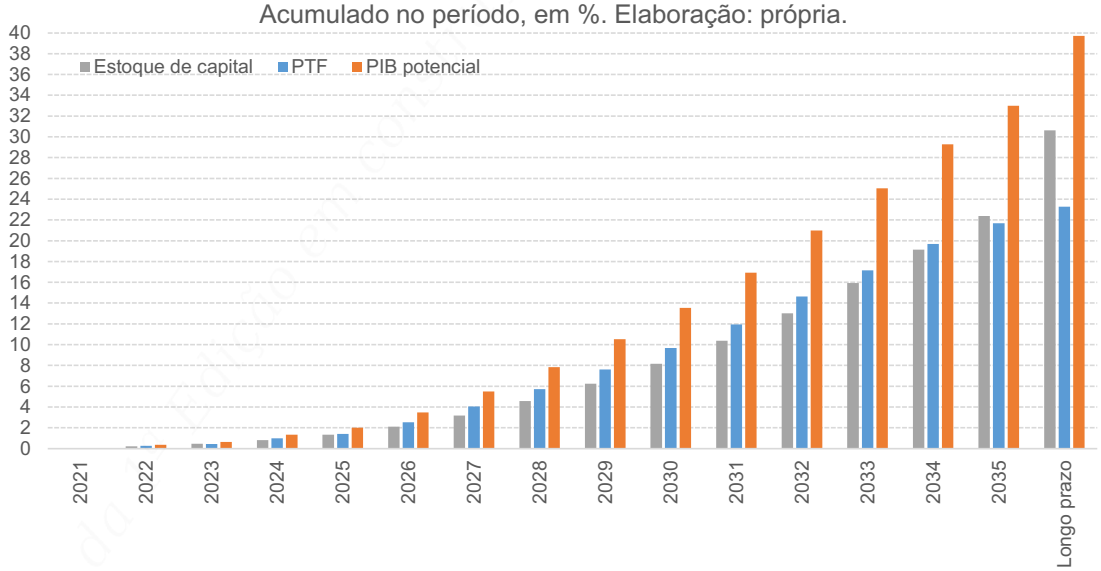
[7] A figura apresenta esses números somente até 2036, na medida em que este seria o último ano de vigência do teto de gastos, que foi tomado como parâmetro nas simulações. Com efeito, os impactos indiretos de longo prazo da reforma da PEC 45/2019 sobre o PIB e produtividade apresentados nesse texto consideram, de forma simplificada, que a dívida pública irá se manter estável de 2037 em diante. Desse modo, os impactos indiretos podem até ser maiores do que aqueles apontados neste texto, a depender das opções de política econômica adotadas nesse contexto.

Efeito de segunda ordem (via impacto da reforma no risco-país por meio da melhoria da qualidade institucional, do aumento do potencial de crescimento e da melhoria da solvência fiscal)
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Quando considerados conjuntamente os impactos diretos da reforma tributária e esses efeitos de segunda ordem, o aumento projetado do PIB potencial brasileiro alcançaria 33% em 15 anos (valor que sobe para quase 40% no longo prazo), com aproximadamente 60% desse ganho refletindo uma PTF mais elevada e o restante advindo da elevação do estoque de capital por trabalhador (ver figura a seguir).

Impactos estimados, sobre os níveis do Estoque de Capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - efeitos diretos e indiretos
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Distribuição do impacto ao longo do tempo

Os resultados apontados acima, que revelam um impacto muito pequeno da reforma tributária nos anos iniciais – em linha com o encontrado em vários estudos sobre os efeitos de reformas microeconômicas/institucionais – podem parecer desanimadores à primeira

vista, sobretudo diante do esforço político necessário para aprovar uma reforma tão abrangente e, em certa medida, disruptiva, como aquela proposta pela PEC 45/2019.

O impacto modesto da reforma no curto prazo decorre, em parte, do fato de que a PEC 45/2019 propõe um *phasing-in* de 10 anos para a mudança completa do sistema tributário, de modo a permitir uma adaptação gradativa dos agentes a esse novo ambiente institucional. Adicionalmente, o efeito de mudanças que reduzem distorções alocativas sobre o crescimento demora alguns anos para se manifestar integralmente – fato que é captado pelas próprias defasagens dos modelos econométricos utilizados na elaboração das projeções.

No entanto, como os agentes econômicos são, em algum grau, *forward-looking* e tomam decisões a partir de expectativas com relação ao futuro, é bem provável que, caso a reforma da PEC 45/2019 seja aprovada, parte relevante dos efeitos apontados acima para o final da década de 2020 e para o início da década de 2030 possa ser antecipado para os anos iniciais, via percepção de risco, preços dos ativos, confiança dos agentes ("*animal spirits*") e mesmo por meio da alteração da expectativa de renda permanente – afetando decisões de investimento e, portanto, o próprio PIB.

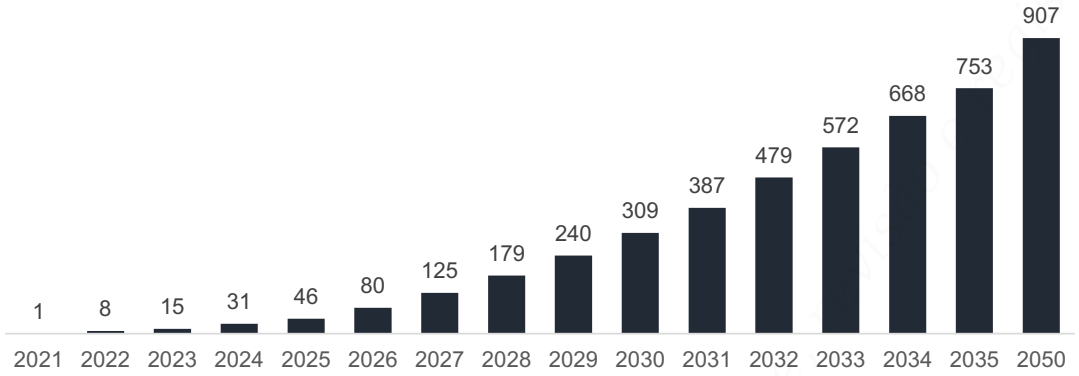
Os efeitos de segunda ordem, com um impacto de cerca de 13% no PIB potencial no longo prazo, parecem ser mais antecipáveis intertemporalmente do que os efeitos de primeira ordem (na medida em que estes últimos dependem de mudanças efetivas no ambiente de negócios e em outros aspectos microeconômicos/institucionais, que irão ocorrer gradativamente até 2031). Tal antecipação não foi, no entanto, incorporada nos resultados do presente trabalho.

Impacto sobre a arrecadação e sobre as finanças dos entes federativos

Embora a alteração da tributação indireta da origem para o destino possa gerar alguma realocação de receitas entre os estados e entre os municípios (ao longo de 50 anos, nos termos propostos na PEC 45/2019), a elevação significativa do crescimento potencial brasileiro tende a gerar um acréscimo também relevante e permanente da arrecadação recorrente para todos os entes federativos, incluindo daqueles tributos que não serão afetados diretamente pela PEC 45, como o Imposto de Renda (partilhado com estados e municípios), as contribuições sobre a folha de salários e os demais impostos de competência local (ITBI, ITCMD, IPVA e IPTU). Na figura a seguir, apresenta-se a estimativa de aumento da arrecadação de todos os entes da federação em decorrência da reforma tributária, considerando-se tanto os efeitos diretos quanto os indiretos.

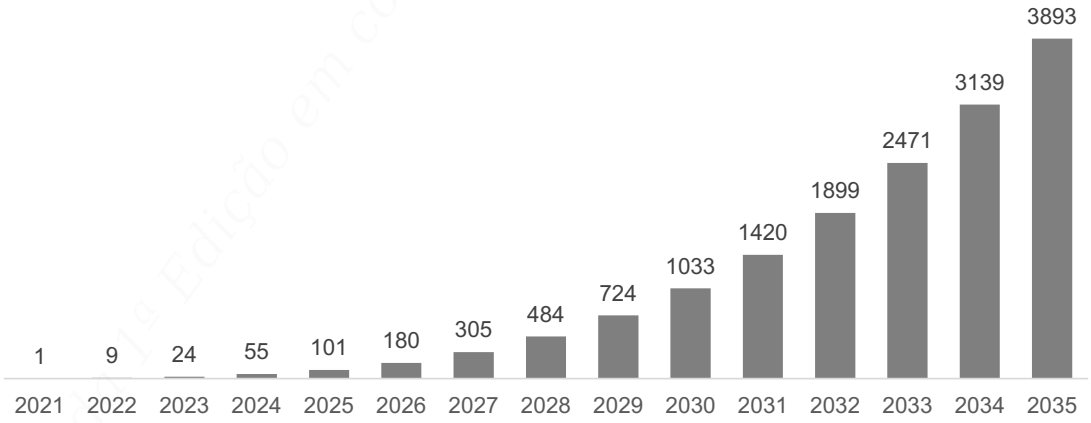
Vale notar que boa parte desse aumento relevante de receita recorrente tenderia a se materializar muito antes da conclusão da transição de 50 anos da realocação geográfica de receitas por conta da mudança da tributação da origem para o destino. Esse fator tende a tornar os efeitos da PEC 45/2019 benéficos mesmo para os entes da federação que, em função das mudanças introduzidas, tendem a perder participação relativa no total das receitas (ver Orair & Gobetti 2019 para mais detalhes sobre a magnitude da redistribuição "estática" – isto é, sem levar em conta os efeitos positivos sobre o PIB - das receitas entre os entes federativos).

Arrecadação adicional de tributos (União, UFs e municípios) com aprovação da reforma tributária da PEC nº 45/2019
Ao ano, em R$ bilhões constantes de 2019. Assumindo carga tributária recorrente de 31,8% do PIB (média 2009-2018).



A título ilustrativo, no gráfico a seguir apresenta-se o aumento acumulado de arrecadação que resultaria da aprovação da reforma tributária. O impacto nos primeiros dez anos (período em que os efeitos da reforma tributária ainda são relativamente pequenos) seria da ordem de R$ 1 trilhão, valor que é superior ao efeito estimado da recém-aprovada reforma da previdência. Em quinze anos esse impacto chegaria a quase R$ 4 trilhões.

Arrecadação adicional de tributos (União, UFs e municípios) com aprovação da reforma tributária da PEC nº 45/2019
ACUMULADO NO PERÍODO, em R$ bi constantes de 2019. Assumindo carga tributária recorrente de 31,8% do PIB (média 2009-2018).



Considerações finais

O sistema tributário é, atualmente, o principal entrave a uma competitividade mais elevada do Brasil (embora não seja o único). Boa parte dos problemas se concentra em aspectos envolvendo a tributação indireta (sobre bens e serviços), que é muito complexa, distorce decisões alocativas, abre margem para a guerra fiscal, onera exportações e investimentos e passa bem longe de funcionar como um IVA deveria, distanciando-se bastante do modelo adotado na maioria dos países do mundo.

A PEC 45/2019 tem como objetivo aproximar o modelo brasileiro de tributação do consumo de bens e serviços do melhor padrão internacional, resolvendo todos os problemas da tributação indireta no Brasil. O objetivo desta nota foi buscar estimar o impacto dessas mudanças sobre o potencial de crescimento da economia brasileira, através de um modelo econométrico.

Os resultados das simulações indicam que o efeito direto da reforma sobre o ambiente de negócios, a redução de distorções alocativas e a redução do custo do investimento poderia elevar o PIB potencial brasileiro em cerca de 20% em 15 anos (e 24% no longo prazo). Tal resultado decorre primordialmente da elevação da produtividade total dos fatores, mas também do aumento do estoque de capital da economia. Quando se levam em conta também os efeitos de segunda ordem, associados a uma redução do risco-país na esteira da melhora da solvência fiscal, o impacto estimado da reforma sobre o PIB potencial alcança 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Esse resultado é importante para entender o impacto que a reforma tributária pode ter sobre as finanças dos entes da federação. Embora a alteração da tributação da origem para o destino prevista na PEC 45/2019 possa gerar alguma realocação de receitas entre estados e municípios, a elevação do crescimento potencial tende a gerar um acréscimo permanente da arrecadação recorrente de todos os tributos (inclusive daqueles que não são afetados diretamente pela reforma dos tributos indiretos), para todos os entes federativos. A quase totalidade desse aumento adicional de receita recorrente (associado aos efeitos benéficos da reforma sobre o crescimento) tende a se materializar muito antes da conclusão da transição de 50 anos da realocação geográfica de receitas decorrente da mudança da incidência da origem para o destino.

Há outros potenciais efeitos associados à aprovação da reforma da PEC 45/2019 que não foram simulados neste trabalho, tais como os impactos redistributivos associados a uma redução da regressividade, que tendem também a ter resultados favoráveis (ver Orair & Gobetti 2019), sobretudo em termos do bem-estar da sociedade.

Referências

Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Nota técnica: Reforma do Modelo de Tributação de Bens e Serviços. Versão 2.2 (julho de 2019).

DOING BUSINESS. Banco Mundial (2019).

ECONOMIC FREEDOM INDEX. *Fraser Institute* (2018).

GLOBAL MNC Tax Complexity Project. LMU Munich & Paderborn University (2016).

HERRENDORF, Berthold; ROGERSON, Richard; VALENTINYI, Ákos. Growth and structural transformation. NBER Working Paper no 18996 (2013).

JUNQUEIRA, Murilo O. "O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008)". Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol. 30, no 89 (2015).

MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa & VASCONCELOS, Breno. Brasil, campeão mundial de litígios tributários. Artigo publicado na seção de Opinião do Valor Econômico no dia 13/11/2019.

PEREIRA, Ricardo A. de Castro & FERREIRA, Pedro Cavalcanti. Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. Revista Brasileira de Economia, v.64, n.2, p.191-208 (2010).

ORAIR, Rodrigo Octávio & GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão do IPEA, no 2530 (2019).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

Apêndice I

Foi utilizada a técnica de cointegração em equação única (*Fully Modified OLS*) para estimar econometricamente várias das equações do arcabouço utilizado nas simulações.

Para assegurar que as relações identificadas de fato descrevem relações de causalidade (ao menos no sentido de antecedência temporal) e não de mera correlação, sempre foram utilizadas defasagens das variáveis domésticas mais estruturais. No caso das variáveis internacionais, esse procedimento não foi necessariamente adotado, já que o Brasil pode ser considerado uma *small open economy*, com as oscilações dessas variáveis internacionais sendo essencialmente exógenas do ponto de vista de nossa economia.

Ademais, para além dos testes usuais de diagnóstico (autocorrelação dos resíduos; estabilidade dos parâmetros estimados; testes de cointegração etc), os modelos finais foram escolhidos com base na capacidade de previsão, sempre considerando ao menos 2 a 3 anos de boa acurácia preditiva fora da amostra.

A despeito dos resultados obtidos serem razoáveis e compatíveis com várias evidências empíricas de outros estudos, ainda assim é importante reconhecer que se trata de estimativas, associadas a intervalos de confiança. Algumas das variáveis explicativas apresentam pouca variabilidade no tempo, o que certamente torna mais difícil estimar de forma mais precisa suas elasticidades. De todo modo, a consolidação do sistema de equações estimadas ("modelo semiestrutural de pequeno porte") alcança resultados bem satisfatórios e coerentes com aqueles apontados por vários outros estudos, sobretudo em termos dos exercícios que simulam convergência em direção à fronteira a partir de "reformas" em indicadores estruturais/institucionais.

A seguir, são detalhadas as principais equações estimadas econometricamente que compõem o modelo. Também são apresentadas algumas figuras revelando a acurácia desses modelos em termos de explicar o comportamento passado ("dentro da amostra") bem como de projetar o futuro ("fora da amostra").

Equação PTF

- Variável explicada: PTF (resíduo de Solow);

- Variáveis explicativas (com sinais estimados apontados entre parênteses):

    - Anos médios de escolaridade dos adultos com 25 anos; (+)

    - Nota no PISA (*proxy* para a qualidade da educação); (+)

    - Índice *Business Regulations* (Fraser); (+)

    - Alíquota média ponderada de importação; (-)

    - Dispersão das alíquotas de importação; (-)

    - Índice *Non-Tariff Trade Barriers* (Fraser); (-)

    - Estoque de capital de infraestrutura econômica (logística, energia e telecom); (+)

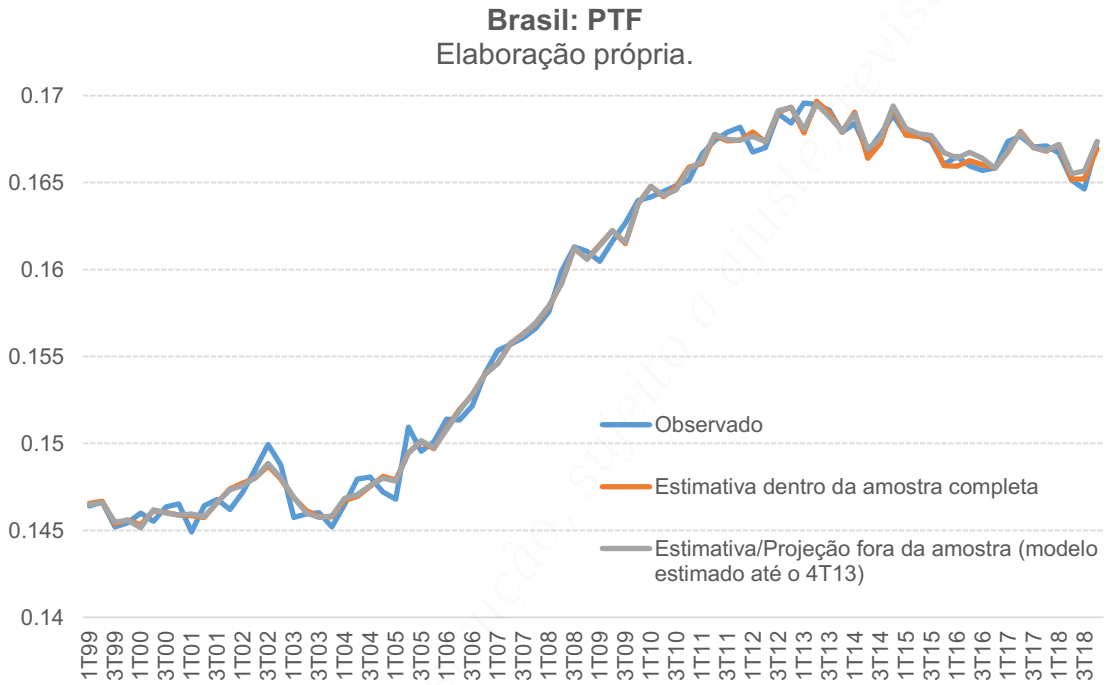
- Gasto público e privado com P&D; (+)

- Gastos tributários com o Simples/MEI e também as renúncias com os tributos federais indiretos (% do PIB); (-)

- Dispersão das alíquotas efetivas do ICMS cobrado na origem; (-)

- Idade média do estoque de capital (*proxy* para a qualidade do estoque de K); (-)

- Percentual da população vivendo em áreas rurais; (-)



Equação Taxa de Investimento

- Variável explicada: razão entre a FBCF (exclusive FBCF do Governo Geral) em T e o estoque de capital total da economia em T-1 (ambos em R$ constantes de 2010), em bases trimestrais;

- Variáveis explicativas (com sinais sobre a FBCF apontados entre parênteses):

- NUCI-FGV; (+)

- Var. % do PIB potencial; (+)

- Índice *Business Regulations* do Fraser Institute; (+)

- Var. % dos termos de troca brasileiros; (+)

- Diferença entre a Produtividade do K ("Margem operacional bruta") e uma média ponderada entre o juro real de 1 ano de mercado (*Swap* pré-DI) e a TJLP real, ambos em termos *ex-ante* (ponderador: desembolsos do BNDES/FBCF); (+)

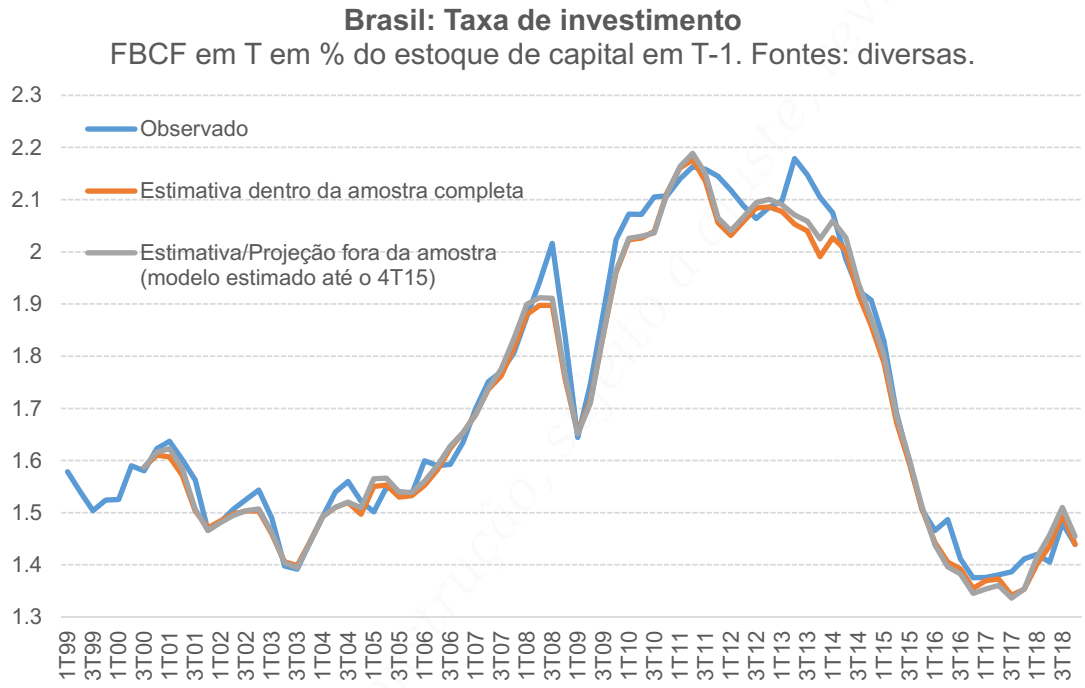
- "Custo do capital": média ponderada entre *Swap* de um ano e TJLP, mencionada acima; (-)

- Preço relativo da FBCF (razão entre os deflatores da FBCF e do PIB); (-)

- Idade média do estoque de capital (em anos); (+)

- Desvio do indicador de incerteza política/econômica (IBRE) em relação ao nível "usual"; (-)

- Exportações "fictícias" líquidas de plataformas. (-)



Equação Demanda Agregada/Hiato ("curva IS")

- Variável explicada: hiato do produto (diferença entre PIB efetivo e PIB potencial)

- Variáveis explicativas (sinais estimados apontados entre parênteses):

  - Hiato do PIB dos países da OCDE (fonte: OCDE); (+)

  - Hiato PIB Argentina (defasado, para evitar endogeneidade); (+)

  - Variação YoY dos termos de troca brasileiros (Funcex); (+)

  - Diferencial, em p.p., entre o juro real doméstico e a "UIP" *(R-star* ou juro neutro dos EUA combinado ao EMBI+ Brasil): determina influxo líquido de capitais e preço relativo de investimentos/duráveis; (-)

  - Índice de mobilidade de capitais brasileiro, que varia entre 0 e 10 (*Fraser Institute*); (-)

- Diferencial entre variação real YoY do gasto primário do governo central e a variação YoY do PIB potencial (para captar postura cíclica da política fiscal); (+)

- *Gap* entre TJLP e Selic, ajustado por volume de desembolsos do BNDES em % do PIB; (-)

- Diferencial entre variação real YoY do Capex da Petrobras e a variação YoY do PIB potencial; (+)

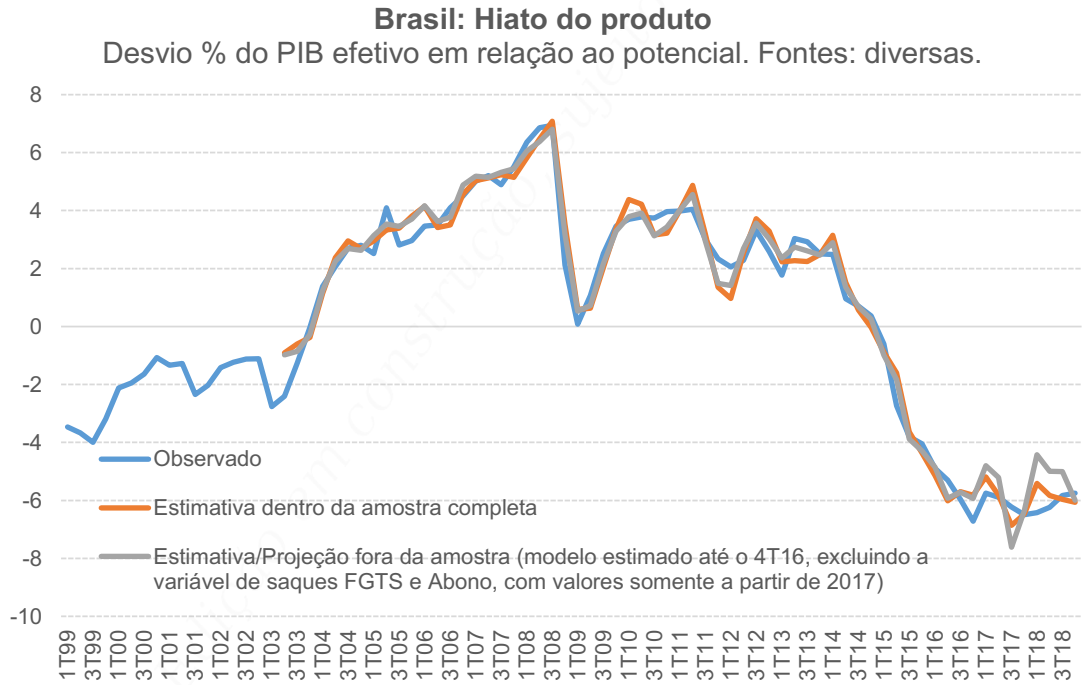
- Variável qualitativa de aperto/relaxamento medidas macroprudenciais (iMaPP/FMI); (-)

- Variação YoY do PIB potencial *per capita* (*proxy* da renda permanente); (+)

- Saques FGTS (2017) e Abono para pessoas com menos de 60 anos (2018), em % do PIB; (+)

- Desvio do Índice de Incerteza do IBRE em relação a 100 (nível "neutro"); (-)

- Variação, em p.p., da taxa de formalização do mercado de trabalho brasileiro (+)



Equação risco-país (EMBI+)

- Variável explicada: EMBI+

- Variáveis explicativas (sinais estimados apontados entre parênteses):

  - *Spread* de risco dos papeis corporativos *High-Yield*; (+)

  - Índice *Business Regulations* (Fraser); (-)

- Variação do PIB potencial doméstico; (-)

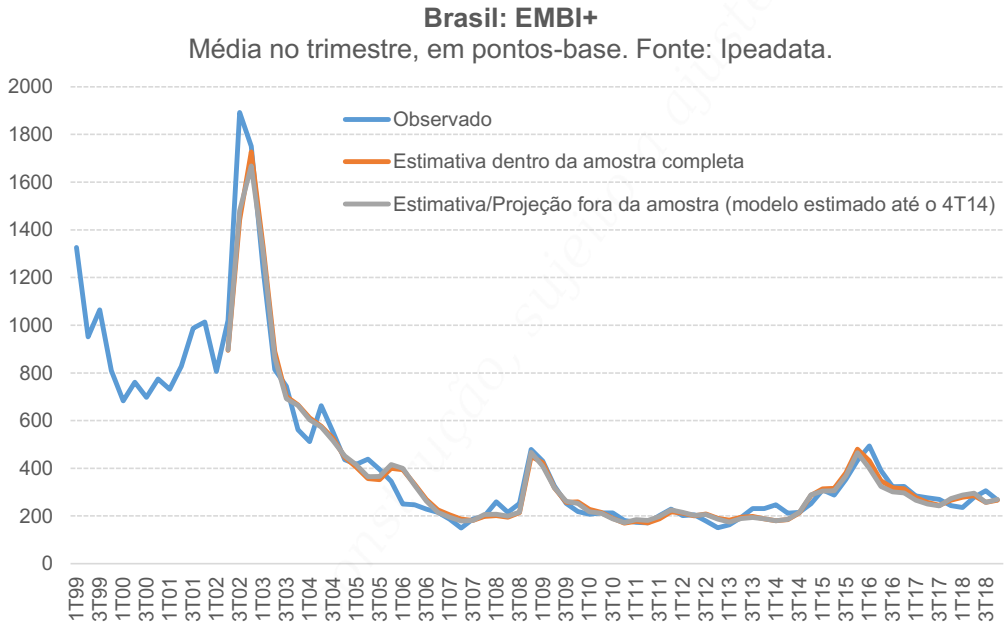
- Dívida externa (pública e privada), líquida de reservas internacionais, em % do PIB; (+)

- Desvio do Índice de Incerteza do IBRE em relação a 100 (nível "neutro"); (+)

- Variação dos Termos de Troca (Funcex); (-)

- Déficit público "ampliado" (variação da DBGG critério FMI, líquida da variação do caixa do Governo Geral); (+)

- Equação auxiliar: "tradutor" econométrico relacionando EMBI+ e CDS de 5 anos.

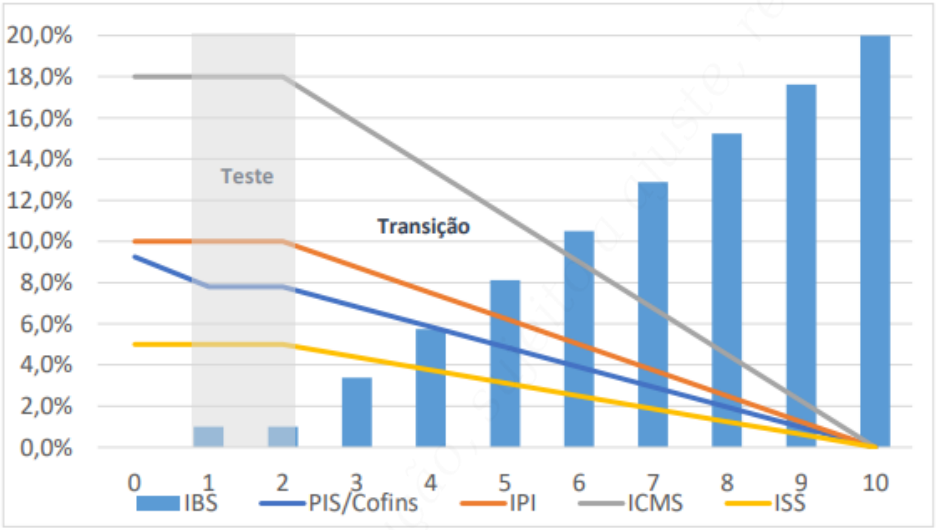


Texto da 1ª Edição em impressão, sujeito a ajuste, revisão e registro

Apêndice II

A figura abaixo, extraída de nota técnica preparada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresenta o *phasing-in* proposto para a transição do atual sistema de tributação indireta para o novo, ao longo de 10 anos. Segundo informações obtidas junto ao CCiF, a expectativa é que a transição se inicie um a dois anos após a promulgação da Emenda Constitucional. Ou seja, supondo que a Emenda Constitucional seja aprovada em 2020 (hipótese utilizada para a realização das projeções), a transição para o novo sistema tributário (ou seja, o período de teste em que a cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços, IBS, seria feita com alíquota de 1%) começaria em 2022 ou 2023. Optamos por considerar o ano de 2022 como o primeiro da transição para o novo modelo de tributação.

Gráfico 1. Transição do IBS



A partir desse faseamento proposto, foram definidas algumas premissas para a trajetória temporal das variáveis exógenas que foram sensibilizadas na simulação dos impactos da PEC 45/2019.

Índice *Business Regulations*

O Índice *Business Regulations* tem o papel, nas simulações realizadas, de refletir não apenas a percepção empresarial sobre a complexidade do sistema tributário (a qual resulta em elevado custo de *compliance* e alto grau de litígio), mas também de incorporar – como variável-síntese – as distorções alocativas decorrentes da atual estrutura tributária, que não são integralmente captadas pelas demais variáveis (dispersão das alíquotas do ICMS e gastos tributários federais).

Neste contexto, consideramos que, no primeiro ano após a aprovação da reforma (2021), esse indicador teria uma melhora equivalente a 20% da melhora total arbitrada (2031 vs 2017). Essa melhora inicial do índice busca refletir o efeito positivo sobre a percepção que os empresários têm do ambiente de negócios no Brasil, a qual resultaria da aprovação da PEC 45. Adicionalmente, segundo os diretores do Centro de Cidadania Fiscal, há a intenção de promover uma simplificação das obrigações acessórias dos tributos atuais, já no período anterior ao início da cobrança do IBS.

Em 2022 e 2023, esse percentual passaria para 25%, refletindo o início da cobrança do IBS com alíquota reduzida de 1%.

Entre 2024 e 2030, haveria uma melhora linear do Índice *Business Regulations*, até atingir um percentual de 75% da melhora total no penúltimo ano de transição. Finalmente, em 2031, o impacto seria pleno (100%), em decorrência da extinção dos tributos atuais.

Demais variáveis

Para a dispersão das alíquotas do ICMS "origem", definimos um impacto nulo entre 2021 e 2023, com a reforma passando a ter efeitos somente a partir de 2024, quando teria início a redução das alíquotas do ICMS. Entre 2024 e 2031, adotamos uma tendência de redução linear (cerca de 1/8 ao ano) do valor dessa variável, até atingir zero no começo de 2031, acompanhando o modelo de transição constante da PEC 45.

No caso do gasto tributário com tributos federais indiretos, associamos a curva em 2022-2030 à alíquota federal do IBS. Como a nota técnica do CCiF indica que a alíquota federal será de 9,2% ao final da transição, a redução do gasto tributário federal seria de 1/9,2 nos dois anos em que a alíquota do IBS for de 1% (2022 e 2023) e linear a partir de então.

Por fim, no caso do preço relativo do investimento, assumimos que esse preço recuaria em 0,2% a.a. no período de teste de 2022 e 2023 (1/25 avos do efeito total, uma vez que a alíquota de 1% proposta para o período de teste corresponde a 1/25 da alíquota do IBS estimada para o final da transição) e, entre 2024 e 2031, a queda seria linear, totalizando uma redução de 5% no início de 2031.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA XII

IBS não Cumulativo e a Garantia de Devolução dos Saldos Credores

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em julho de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores

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)**, na qual apresenta-se a ATN funcionando no modelo de "corporation", tendo sua direção constituída por Assembleia Geral, Conselho 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 passivos[1] 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

[1] 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.

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.

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:

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.

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 exigi-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.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão

PARTE II · NOTA TÉCNICA XIII

Texto-base da Lei Complementar do IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Setembro de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Texto-base da Lei Complementar do IBS

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da LC do IBS em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

A presente nota técnica, ainda em construção, traz uma proposta de redação para o texto-base da Lei Complementar do IBS de que trata a PEC 45/2019.

Contate-nos pelo e-mail ccif@ccif.com.br para o envio de críticas e sugestões

Versão 1
Setembro de 2020

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.

Diretores:
Bernard Appy
Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado

Apoio Técnico:
Melina Rocha Lukic (consultora externa)
Larissa Luzia Longo
Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:
Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.
Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Versão preliminar, ajuste, revisão e registro

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.
Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.
O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Sumário

Introdução **5**
1. Fato Gerador **7**
1.1. Premissas 7
1.2. Justificativa 7
1.3. Proposta de redação 12
2. Delimitação do Fato Gerador **12**
2.1. Premissas 12
2.2. Justificativa 13
2.3. Proposta de redação 14
3. Não-Cumulatividade **14**
3.1. Premissas 14
3.2. Justificativa 18
3.3. Proposta de redação 20
4. Local do Fato Gerador **20**
4.1. Premissas 20
4.2. Justificativa 21
4.3. Proposta de redação 26
5. Local do Fato Gerador da Importação **28**
5.1. Premissas 28
5.2. Justificativa 28
5.3. Proposta de redação 29
6. Momento de ocorrência do Fato Gerador **30**
6.1. Premissas 30
6.2. Justificativa 30
6.3. Proposta de redação 34
7. Sujeito Ativo **34**
7.1. Premissas 34
7.2. Justificativa 35
7.3. Proposta de redação 39
8. Sujeito Passivo **39**
8.1. Premissas 39
8.2. Justificativa 40
8.3. Proposta de redação 45
9. Base de Cálculo **46**
9.1. Premissas 46

TEXTO PARA DISCUSSÃO

9.2. Justificativa 47
9.3. Proposta de redação 47
10. Alíquota 48
10.1. Premissas 48
10.2. Justificativa 50
10.3. Proposta de redação 54
11. Deveres Instrumentais 54
11.1. Premissas 54
11.2. Justificativa 56
11.3. Proposta de redação 57
12. Agência Tributária Nacional (ATN) 58
12.1. Premissas 58
12.2. Justificativa 59
12.3. Proposta de redação 62
Referências Bibliográficas 65
Anexo I 68

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição em processo de ajuste, revisão e registro

Nota Técnica: Texto Base da Lei Complementar do IBS

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) 45/2019[1].

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.[2]

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[1] 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.

[2] 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.

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)*[3] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[3] 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 os negócios jurídicos onerosos com bens materiais e imateriais, inclusive as locações, licenciamento, disponibilização e cessão de direitos ou uso, e a prestação de serviços[4]. 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:

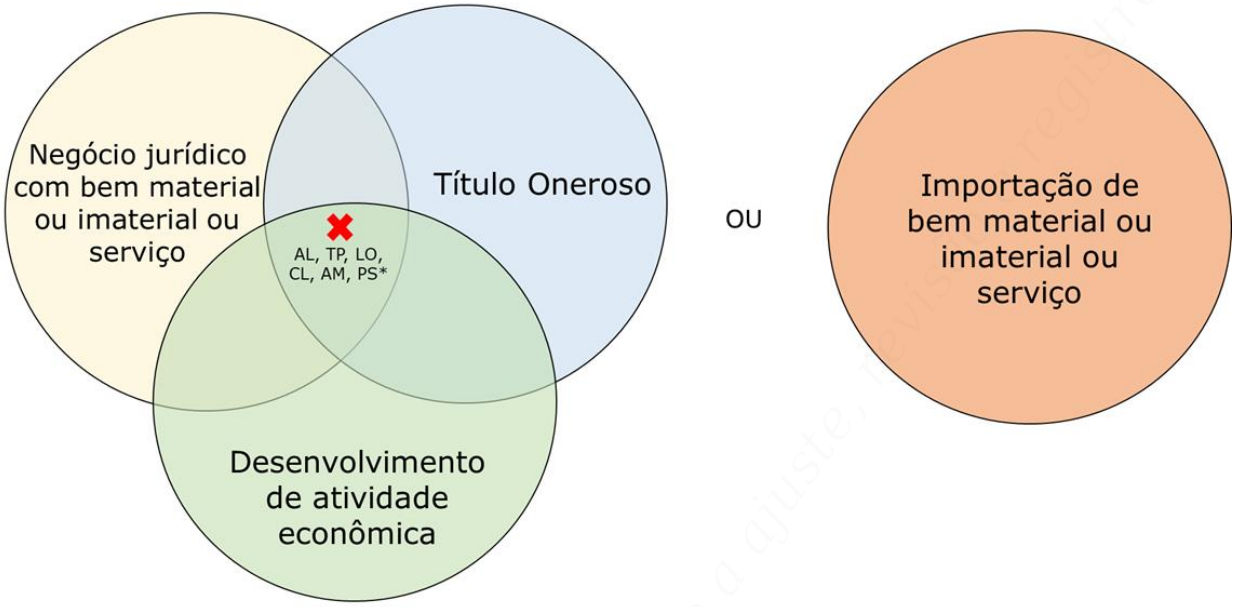
{(NJ . TO . AE) . (BM v BI v S)} v {IMP . (BM v BI v S)}

NJ = negócio jurídico; TO = título oneroso; AE = atividade econômica; BM = bem material; BI = bem imaterial; S = serviço; e IMP = importação.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[4] 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*"[5]. 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

[5] 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; (fourniture)"* (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 India 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* i*ncludes 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.

contexto da legislação do ICMS, para abranger somente a compra e venda de mercadorias.

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 negócio jurídico com bens tudo que tenha 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)*[6].

1.2.7. O direito privado considera direitos como bem móvel. O art. 83 do Código Civil[7], define como bens móveis os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial. A Lei 9.610/98[8]

[6] 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.
[7] 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.
[8] Lei n. 9.610/98 Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

igualmente considera direitos autorais como bens móveis e a Lei 9.609/98[9] dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual de software é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais. Uso, para fins de IBS, também foi considerado como um direito.

1.2.8. Algumas legislações de IVA, como a diretiva da União Europeia[10], 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 serviço[11] e a natureza do licenciamento de software ainda está pendente de definição[12], mas potencialmente poderá ser considerado como operação com mercadoria.

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. Até porque, se a regra do IBS relativa aos negócios jurídicos com bens imateriais e serviços forem idênticas (mesma alíquota,

[9] 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.

[10] "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/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020

[11] Súmula Vinculante 31: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.".

[12] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DI

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 na 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 exportação[13], 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 nº 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

[13] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

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.[14]

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.[15]

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

[14] 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.

[15] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

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;

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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 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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 o IBS não deve onerar a atividade econômica, em consonância com a redação do fato gerador do art. 1º [16]. Trata-se de um dos pilares fundamentais do modelo econômico IBS e o artigo da não-cumulatividade é justamente a efetivação desta premissa.

[16] Conforme a Guideline 2.1 da International VAT/GST Guidelines da OCDE: "T*he 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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*[17], 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

[17] Idem.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

pode solicitar a devolução do saldo credor acumulado imediatamente a partir do recolhimento e até o prazo de cinco anos[18].

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.

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*[19] do CCiF é a adoção do princípio do destino para o IBS pelo qual, nas transações entre estados e

[18] 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.

[19] 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.

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.

4.2.4. Para a definição do domícilio, 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 [20] com base no modelo da Nova Zelândia e *guidelines* da OCDE. A ATN regulará estas regras, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

[20] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)
    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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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 disponibilizado o bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio
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)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição Preliminar Revisto

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)	Jurisdição (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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 tomador[21], 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;

[21] 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.

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.

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, assim considerada 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).

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. [22]

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[22] 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 .

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 exterior[23].

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 serviços[24]. 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 final[25].

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.

[23] Conforme art. 70 do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.
[24] "'*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*".
[25] O art. 2° do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) define que consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

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.

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, é feita a ressalva, no capítulo 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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 disponibilizado o bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO

					primeiro)			

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)	Jurisdição (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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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.

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[26] do CCiF é a adoção do princípio do destino para o 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*[27], 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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[26] 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.
[27] 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.

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:

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 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 disponibilizado o bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio
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)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	Jurisdição (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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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*[28] 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.

[28] 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. Justificativa

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 IVA[29] (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. [30]

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 - CBS*[31].

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[29] 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/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf .

[30] 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.

[31] 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.

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 OCDE[32]:

> *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.*

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 digitais[33] não residentes ou domiciliadas no exterior somente no caso de importação de bens materiais

[32] 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

[33] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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:

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 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 disponibilizado o bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio
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)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	Jurisdição (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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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*[34] 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

[34] 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.

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*[35].

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[35] 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.

§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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

10.1.3. Conforme recomendado pela experiência internacional em matéria de IVA[36], 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[37], 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 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 autuações 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;

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[36] 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).

[37] 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.

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:

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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 disponibilizado o bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio
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)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição do Livro

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)	Jurisdição (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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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)	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 telecomunicaçã o 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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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*[38], 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.

[38] 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.

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 do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais*[39], 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*[40], 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.[41]

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. [42] [43]

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[39] 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.

[40] 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.

[41] Banco Mundial. **Doing Business 2020**. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020.

[42] 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.

[43] 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.

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.

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 45/2019[44], 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.

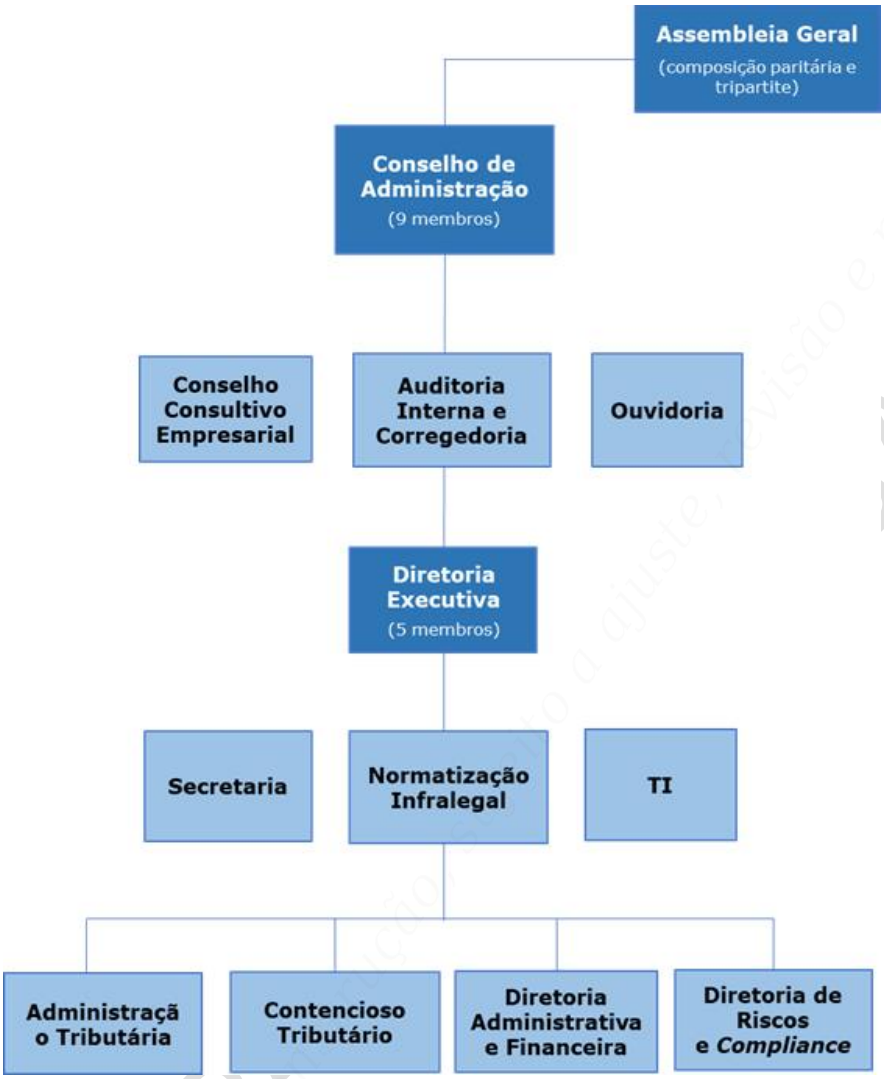
12.1.2. Em nota técnica[45], o CCiF formalizou a denominação de Agência Tributária Nacional para o comitê gestor do IBS.

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*[46], considera as disposições da Proposta de Emenda 63/2019[47] apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, e pode ser assim representada:

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[44] 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.
[45] 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.
[46] Idem.
[47] 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.[48]

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;

[48] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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)*[49], 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,

[49] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

Estados, Distrito Federal e Municípios; e iii) a indicação de servidores à Diretoria Executiva para atuação na ATN.

12.2.13. Como proposto na Emenda 63/2019[50], 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.

[50] 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.

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 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_nao_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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição em fase de ajuste, revisão e registro

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

§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;

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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,

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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;

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

§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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

PARTE II · NOTA TÉCNICA XIV

Proposta de Atualização da PEC 45/2019 (versão 2)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Setembro de 2020, com tabela comparativa de novembro de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Proposta de atualização da PEC 45/2019

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e reg

Versão 1
Setembro de 2020

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.

Diretores:
Bernard Appy
Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado

Apoio Técnico:
Melina Rocha Lukic (consultora externa)
Larissa Luzia Longo
Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:
Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.
Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Versão preliminar sujeita a ajuste, revisão e registro

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.
Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.
O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Sumário

Introdução **5**
1. Fato Gerador **6**
1.1. Proposta de atualização 6
1.2. Justificativa 7
2. Não-Cumulatividade **9**
2.1. Proposta de atualização 9
2.2. Justificativa 10
3. Agência Tributária Nacional (ATN) **11**
3.1. Proposta de atualização 11
3.2. Justificativa 12

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição em processo de ajuste, revisão e registro

Nota Técnica: Proposta de atualização da PEC 45/2019

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*[1] a partir da *Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar (LC) do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)*[2].

A proposta de atualização da PEC 45/2019, nesta nota técnica, compreende apenas os dispositivos relacionados ao (i) fato gerador, à (ii) não-cumulatividade e à (iii) Agência Tributária Nacional, temas bastante desenvolvidos nos debates promovidos pelo CCiF ao longo dos últimos anos e que foram consolidados na nota técnica sobre a LC do IBS. Tendo em vista a evolução do debate técnico e conceitual acerca destes temas, o CCiF apresenta nesta nota técnica sugestões de mudanças para serem acopladas à PEC, com base na proposta de LC do IBS.

Para facilitar a visualização das propostas de alteração e suas motivações, cada parte a seguir apresentada será dividida em: (i) proposta de atualização, seção na qual constará tabela com os dispositivos atuais da PEC 45/2019 e suas respectivas propostas de atualização; e (ii) justificativa das modificações.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[1] 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.

[2] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

1. Fato Gerador

1.1. Proposta de atualização

PEC 45/2019	
Texto Original	**Proposta de atualização**
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.	Art. 152-A. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir, mediante lei complementar, imposto sobre bens e serviços. §1º O fato gerador do imposto 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 ou licenciamento; V – arrendamento mercantil; e VI – prestação de serviço. §2º O imposto de que trata esse artigo será: I – uniforme em todo o território nacional, garantida a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas, por lei ordinária do respectivo ente; II – regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes da federação, por meio da Agência Tributária Nacional; e [...]

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição Ainda sem revisão

1.2. Justificativa

1.2.1. A alteração no *caput* do artigo 152-A objetiva esclarecer que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios terão competência conjunta para instituir o IBS, mediante lei complementar.

1.2.2. O §2º explicita que o IBS será: (i) uniforme em todo o território nacional, garantindo a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas, por lei ordinária; e (ii) regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes federativos, por meio da Agência Tributária Nacional (ATN).

1.2.3. Sugere-se que o fato gerador do IBS previsto originalmente na PEC 45/2019 igualmente seja modificado para contemplar a redação proposta na *Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS*[3].

1.2.4. Com a finalidade de definir juridicamente o fato gerador do IBS de maneira ampla, seguindo o modelo do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) na experiência internacional e para superar discussões da jurisprudência brasileira contaminada com as problemáticas do IPI, do PIS, da Cofins, do ICMS e do ISS, propõe-se que o IBS tenha como fato gerador 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.

1.2.5. Por ser tributo sobre o consumo, o IBS deverá tributar todos os negócios jurídicos que tenham por objeto bens ou serviços. Considera-se negócio jurídico com bens tudo que tenha 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. Serão compreendidos como serviços todas as prestações que não envolvam bens.

1.2.6. Para garantir a efetividade da base ampla e segurança jurídica, o dispositivo do fato gerador contempla uma lista exemplificativa dos principais negócios jurídicos com bens e serviços, já regulados pelo

[3] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

Código Civil (CC) e demais leis de direito privado, 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).

1.2.7. A proposta de atualização da PEC 45/2019 também inova com a compreensão de que direitos são bens imateriais, seguindo o entendimento do direito privado (art. 83 do Código Civil[4], Lei 9.610/98[5] e Lei 9.609/98[6]).

1.2.8. 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.

1.2.9. 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).

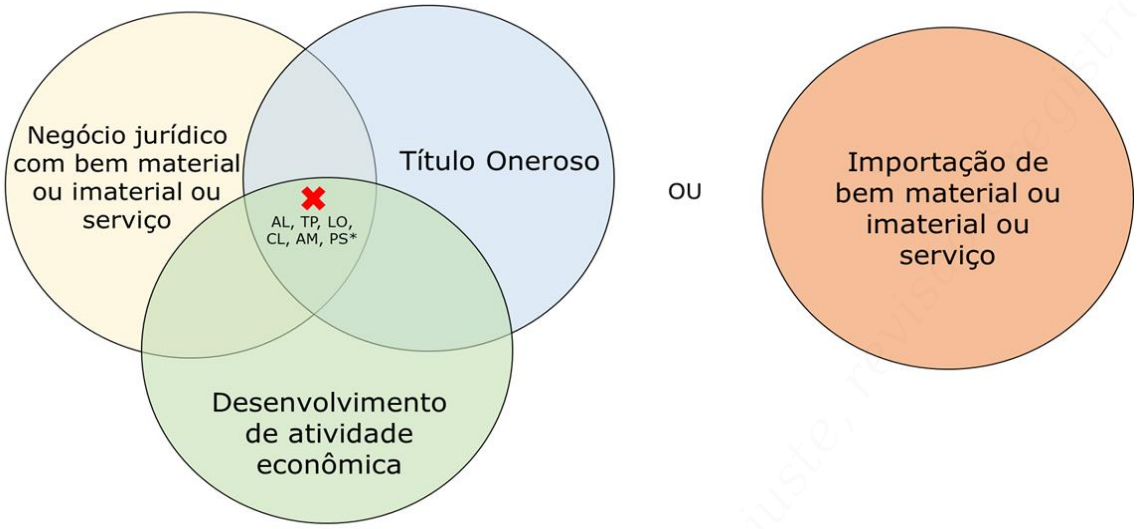
1.2.10. O fato gerador deve abranger as importações, tendo em vista que o IBS é imposto que deve ser cobrado no destino. Neste caso, a importação não exige o critério de ocorrer no desenvolvimento de atividade econômica e será tributada sempre que se realizar a entrada de bens ou serviços de procedência estrangeira no território nacional.

1.2.11. O diagrama a seguir sintetiza os critérios do fato gerador do IBS:

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[4] 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.
[5] Lei n. 9.610/98 Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.
[6] 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.

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto em discussão, sujeito a ajustes, revisões e aperfeiçoamento

2. Não-Cumulatividade

2.1. Proposta de atualização

PEC 45/2019	
Texto Original	**Proposta de atualização**
Art. 152-A. §1º O imposto sobre bens e serviços: III - será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores.	Art. 152-A. [...] §2º O imposto de que trata esse artigo será: [...] III – não-cumulativo, garantindo-se o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias. §3º O disposto no inciso III do parágrafo anterior não se aplica ao uso e consumo pessoal do sujeito passivo ou de pessoa relacionada.

2.2. Justificativa

2.2.1. A não-cumulatividade é um dos pilares fundamentais do modelo econômico IBS. Para possibilitar sua efetividade, sugere-se a redação proposta, que garante o aproveitamento de crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias.

2.2.2. A atualização do dispositivo se faz necessária em razão do modelo desenvolvido pelo CCiF, apresentado na *Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores*[7], que condiciona o direito de creditamento ao recolhimento do imposto à ATN.

2.2.3. A garantia de devolução do saldo credor acumulado ao sujeito passivo no prazo de até 60 dias também é essencial para assegurar a não-cumulatividade do IBS.

2.2.4. Como previsto na *Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS*[8], pretende-se que a delimitação do direito de creditamento do IBS nos casos de bens e serviços que forem destinados ao uso e consumo pessoal, seja do sujeito passivo pessoa física ou de pessoas relacionadas ao sujeito passivo, especialmente quando 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, mas para uso ou consumo final. 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[7] 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.

[8] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

3. Agência Tributária Nacional (ATN)

3.1. Proposta de atualização

PEC 45/2019	
Texto Original	**Proposta de atualização**
Art. 152-A. §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.	Art. 152-A. [...] §4º A Agência Tributária Nacional, 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 instância máxima de governança; II – terá autonomia técnica, financeira e administrativa; e III – atuará de forma coordenada com as administrações tributárias e procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na cobrança, fiscalização e no contencioso relativo ao imposto de que trata esse artigo. §5º Os servidores em exercício na Agência Tributária Nacional 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

3.2. Justificativa

3.2.1. A proposta de atualização da PEC 45/2019 visa refletir o modelo formulado para a Agência Tributária Nacional, com especificações apresentadas na *Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS*[9], contemplando a evolução dos debates realizados pelo CCiF e demais participantes do Grupo de Trabalho IBS Operacional, coordenado pelo diretor Nelson Machado.

3.2.2. Ressalta-se que o comitê gestor do IBS foi nomeado, na presente atualização, como Agência Tributária Nacional. O novo nome é mais compatível com a atuação e natureza jurídica da ATN, além de prevenir qualquer comparação equivocada com o comitê gestor do Simples Nacional.

3.2.3. 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). O caráter especial da ATN é necessário justamente para garantir a representação de todos os entes federativos na Assembleia Geral[10], sua instância máxima de governança, o que é necessário para gerir um imposto de competência compartilhada e para instituir um federalismo verdadeiramente cooperativo no país.

3.2.4. A ATN será dotada de autonomia técnica, financeira e administrativa.

3.2.5. A ATN atuará na cobrança, fiscalização e contencioso do IBS de forma coordenada com as administrações tributárias e procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal dos Municípios.

3.2.6. Como proposto na Emenda 63/2019[11], apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, propõe-se que os servidores

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[9] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.
[10] 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.
[11] 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.

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição em processo de ajuste, revisão e registro

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Proposta de atualização da PEC 45/2019

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registo

Versão 2

Novembro de 2020

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

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.

Diretores:

Bernard Appy

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Melina Rocha Lukic (consultora externa)

Larissa Luzia Longo

Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Nota Técnica: Proposta de atualização da PEC 45/2019

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*[1] a partir da evolução dos debates sobre a reforma tributária, em especial dos textos das Notas Técnicas *Texto-base da Lei Complementar do IBS*[2] e *Proposta de atualização da PEC 45/2019 (*versão 1, que abrangia apenas os dispositivos relacionados ao fato gerador do IBS, não-cumulatividade e à antiga Agência Tributária Nacional*)*[3].

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 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.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

[1] 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.

[2] 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.

[3] 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.

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		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. 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.	
Art. 109		2. Assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS. Cabe à Agência Tributária Interfederativa[4] 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. 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;	
Art. 146		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 SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for
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.	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)	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

4

§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.	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.	economicamente mais favorável[5]. 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		4.1. Propõe-se a alterar a redação do caput para estabelecer que a competência para instituição do IBS será exercida em conjunto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante lei complementar.
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.	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	

[4] 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/.

[5] 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.

§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;	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; 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	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 serviço[6]. 4.2.1. A alteração proposta no caput 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 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,

[6] 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.

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.	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	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, garantida a 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 (*split payment*, contemplado na PEC 110/2019) ou pagamento 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-

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

§ 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;	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 A lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local de destino da operação, que poderá ser, 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.	cumulatividade 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)[7], 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

[7] 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.

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.	§ 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 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. § 10 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	instituídas e mantidas pelo Poder Público, enquanto adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador de serviço[8]. 4.6.2. O inciso III abrange todas as demais operações, 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 de destino da operação, que poderá ser, inclusive: (i) o

[8] 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.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

	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.	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)[9]. 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

[9] 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.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

		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[10]. 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)		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 consumo 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.
Art. 154. III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.	Art. 153. VIII – mediante lei complementar, imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, incidente sobre: a) combustíveis fósseis; b) fumo; c) bebidas alcóolicas; d) armas e munições; e	

[10] 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&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

	e) outros bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por razões sociais e ambientais.	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		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 substituíra a cota-parte do ICMS.
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:	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em construção do livro O Juiz: do Peito ao Sistema

	I – 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas 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 *per capita* de receita a ser transferida para os Municípios nos termos do inciso I do parágrafo anterior.	
Art. 159		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.
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;	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em revisão e registro

	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; 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.	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. 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

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em construção

	§ 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.	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		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 de redução da rigidez orçamentária, mais simples que o que constava da redação original da PEC 45.
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;	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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		Vide item 8 (acima).
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;	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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		Vide item 8 (acima).
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.	Removido	
Art. 159-D		Vide item 8 (acima).

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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.	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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		

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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).
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		

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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.	9. Trata-se apenas de ajuste de redação, para contemplar a inclusão do § 5º no art. 159.
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	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;	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;		
Art. 195		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.
N/A	Art. 195. § 15. Além das contribuições de que tratam os incisos do *caput* 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.	
Art. 198		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. 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:	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	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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. 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.	
Art. 212		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. § 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.	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.	
Art. 212-A		15. Ajuste de redação na destinação de recursos ao FUNDEB, em função da criação do IBS.
N/A	Art. 212-A. 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;	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em processo de revisão, diagramação e registro

Art. 239		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.
N/A	Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 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.	
Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:		
Art. 60 do ADCT (PEC 45)		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.
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	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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;		
Art. 115 do ADCT (PEC 45)		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. 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 ser 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	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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 do ADCT (PEC 45) / Art. 115 do ADCT (nova redação)		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 tributos a serem substituídos pelo IBS, uma vez que se propõe que haja incidência do imposto seletivo sobre combustíveis fósseis.
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;	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 contribuição 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:	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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.	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.	
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.	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.	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

§ 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 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. 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 nº 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
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.	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.	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto do Peito em construção

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.	§ 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.	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 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. No cálculo da redução da receita dos Estados, DF e Municípios,
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;	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. § 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 *caput*, 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:	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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;	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; 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.	considera-se a redução de despesas 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.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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:	§ 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.	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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:		

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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)		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.
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,	Removido	

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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. 119 do ADCT (nova redação)		

TEXTO EM CONSTRUÇÃO

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 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	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. 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

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em construção

	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 *per capita* 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	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

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em construção

	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 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.	excedente é distribuído entre todos os entes da federação, proporcionalmente à distribuição da receita do IBS apurada com 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.

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em Construção

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 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	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 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

TEXTO EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em Revisão

	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; II – estabelecer montantes de ressarcimento mínimo, pelos entes da federação, de créditos acumulados, de	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 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

Texto da 1ª Edição em construção

	modo a limitar o aumento do montante dos saldos credores dos tributos de que trata o caput deste 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.	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 EM CONSTRUÇÃO
Texto da 1ª Edição em construção

PARTE II · NOTA TÉCNICA XV

Simulações dos Impactos Macroeconômicos, Setoriais e Distributivos da PEC 45/2019

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Outubro de 2020
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, ajuste, revisão e registro

Versão 1

Outubro de 2020

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.

Diretores:

Bernard Appy

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Bento Antunes de Andrade Maia

Larissa Luzia Longo

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Texto em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Nota Técnica: Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019

Edson Paulo Domingues[1]

Debora Freire Cardoso[2]

Essa Nota Técnica, elaborada a pedido do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresenta projeções dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos de uma reforma tributária nos moldes da proposta na PEC 45/2019, que tramita na Câmara dos deputados. De maneira geral, a PEC 45 propõe a unificação de 5 tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) em um imposto sobre valor adicionado, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). As projeções foram feitas a partir de um modelo de simulação de Equilíbrio Geral Computável (EGC), desenvolvido com base nos dados das Contas Nacionais do IBGE para o ano de 2015.

O modelo adota hipóteses usuais de modelos EGC. Resumidamente, os 68 setores produtivos minimizam custos de produção sujeitos a uma tecnologia de retornos constantes de escala, em que a combinação de insumos intermediários e fator primário (agregado) é determinada por coeficientes fixos (Leontief). Na composição dos insumos há substituição via preços entre variedades domésticas e importadas, por meio de funções de elasticidade de substituição constante (CES). Na composição dos fatores primários também há substituição via preço entre capital e trabalho por funções CES. A demanda das famílias representativas segue uma função de utilidade não-homotética Stone-Geary, que divide o consumo dos bens e serviços em parcelas de "luxo" e "subsistência", reservando uma parcela fixa do gasto em subsistência e uma parcela residual em "gasto de luxo", o que permite que modificações na renda causem modificações diferenciadas no consumo dos produtos, daí seu caráter não-homotético. Na composição do consumo de produtos pelas

[1] Doutor em Economia, Professor Associado do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG.
[2] Doutora em Economia, Professora Adjunta do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG.

famílias entre doméstico e importado utilizam-se funções de elasticidade de substituição constante (CES). O modelo possui 11 famílias representativas, divididas por classes de renda de acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2018.

As exportações setoriais respondem a curvas de demanda negativamente associadas aos custos domésticos de produção e positivamente afetadas pela expansão exógena da renda internacional, adotando-se a hipótese de país pequeno no comércio internacional. O consumo do governo é tipicamente exógeno, podendo estar associado ou não ao consumo das famílias ou à arrecadação de impostos. Os estoques se acumulam de acordo com a variação da produção. O investimento e o estoque de capital seguem mecanismos de deslocamento setorial e de acumulação a partir de regras pré-estabelecidas, associadas a taxas esperadas de retorno e de depreciação do estoque de capital. Assim, setores com elevação na taxa esperada de retorno, calculada endogenamente, atraem investimento. O fator trabalho também segue mecanismos de deslocamento setorial a partir do diferencial de rendimentos. O modelo possui 86.628 equações e 95.205 variáveis, e é operacionalizado com o software Gempack.[3]

A estratégia de simulação consistiu, primeiro, na preparação dos dados de tributos no modelo. A proposta de reforma considera IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. Como esses três últimos estão agregados na categoria "Outros impostos menos subsídios" das Tabelas de Recursos e Usos de 2015 (IBGE), foi necessário separá-los desse conjunto, considerando os outros impostos que também estão nessa categoria (CIDE Combustíveis, ITBI, IOF, Contr. Conc. Prognósticos, CIDE-Remessas, Contr. Rec. Telecom, Contr. Rec. Energ. Elétrica). Também foi discriminado, setorialmente, o valor recolhido através do SIMPLES dos cinco tributos substituídos pelo IBS, pois o SIMPLES não é afetado pela PEC 45. Na base de dados do modelo foram criados dois conjuntos de impostos: Reforma (REF) e Não Reforma (NREF), com sua distribuição por produto seguindo os dados da tabela de recursos e usos (TRU). Após esses ajustes, o total de impostos que estão incluídos na simulação de reforma alcançou o montante de R$

[3] O modelo segue a estrutura teórica do utilizado em Souza, Cardoso e Domingues (2016) e Domingues *et. al* (2015). Diversos trabalhos utilizam modelos EGC para questões tributárias, vide por exemplo para o Brasil: Haddad e Domingues (2003) e Cardoso (2016).

713 bilhões na base de dados de 2015, já deduzido o SIMPLES (Tabela 1).

Tabela 1: Impostos considerados nas simulações, 2015 (R$ milhões)

Impostos	R$ milhões
IPI	47.608
ICMS	386.584
ISS, PIS, COFINS	278.947
Total	**713.138**

Fonte: IBGE e RFB.

A estratégia de simulação consistiu na eliminação dos tributos do vetor REFORMA de todos os usos (intermediário, investimento, famílias, consumo do governo) e na introdução de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com alíquota única e com sistema de créditos e débitos relativos à compra de insumos. As exportações e o investimento são desonerados do IBS. Foram também excluídos dos choques da reforma alguns serviços que estão fora do escopo da reforma e da incidência de tributos: aluguel não imobiliário, saúde pública, educação pública e administração pública. Além disso, no setor de instituições financeiras a incidência permaneceu cumulativa em 2/3 da base do imposto e não cumulativa em 1/3 da base, conforme parâmetros fornecidos pelo Centro de Cidadania Fiscal.

As simulações adotam algumas hipóteses de funcionamento da economia, que determinam a sua forma de ajuste aos choques da reforma tributária:

- Estática comparativa de "longo prazo": realocação de fatores, produção, consumo e mudanças de preços relativos;
- Emprego setorial endógeno e salário real fixo (oferta elástica de trabalho);
- Capital e investimento setorial endógeno (ajustamento/realocação via diferencial de taxas de retorno);
- Consumo das famílias endógeno com ajustamento determinado pela renda de fatores e preços;
- Consumo do governo fixo;

- Importações endógenas via preços relativos e atividade setorial; exportações respondem a preços domésticos (país pequeno em comércio internacional);

- Saldo comercial de bens e serviços, como proporção do PIB, constante em torno da média histórica 2000-2017 (0,04% PIB).

Partindo da hipótese de que a reforma tributária manterá a carga tributária neutra (ou seja, que a arrecadação do IBS será igual à arrecadação dos cinco tributos por ele substituídos como proporção do PIB) foram realizados quatro exercícios de simulação – de acordo com as hipóteses de inclusão de impostos seletivos e ganhos de produtividade.

No exercício de simulação padrão, nenhum ajuste é feito, para além dos já descritos acima.

Na simulação com seletividade, foi incorporada ao modelo a cobrança de impostos seletivos sobre fumo, bebidas e combustíveis fósseis. Nessa simulação, os setores alvo de seletividade (Produtos do Fumo, Bebidas e Outros Produtos do Refino do Petróleo) têm a mesma incidência do IBS que os demais setores, mas é adicionado um imposto seletivo cumulativo (que não dá direito a crédito) de forma que a carga tributária de cada um desses setores não se altere em relação ao observado em 2015. Como a receita do imposto seletivo repõe parte da perda de receita dos tributos atuais, a alíquota do IBS necessária para manter a carga tributária atual é menor que a resultante da simulação padrão.

Segundo informações recebidas da equipe do Centro de Cidadania Fiscal, a perspectiva é que a PEC 45 seja acompanhada da cobrança de impostos seletivos, nos termos descritos acima. Nesse contexto, a simulação com seletividade deve ser entendida como a simulação base dos efeitos da PEC 45, no que diz respeito aos impactos da eliminação da cumulatividade do sistema atual e à homogeneização da alíquota incidente no consumo dos diversos bens e serviços. Já a primeira simulação (padrão), deve ser entendida como um contrafactual do que ocorreria caso não houvesse a cobrança do imposto seletivo.

Por fim, foram feitas mais duas simulações visando incluir outros efeitos da reforma tributária sobre a produtividade que não são capturados pela simulação base – tais como a redução de custos

administrativos e do contencioso tributário, bem como a correção de distorções geográficas na alocação de capital. Tais simulações tomaram por referência o trabalho de Borges (2020)[4], segundo o qual a reforma representaria um aumento da produtividade total dos fatores de 14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo. Nas simulações com o modelo EGC assumimos que este efeito ocorre na produtividade do capital, visto que fatores associados à produtividade do trabalho no longo prazo (educação, por exemplo) não têm relação direta com a reforma tributária.

Partindo dos resultados desse trabalho, foram feitos dois exercícios de simulação: um, otimista, supondo que a produtividade do capital se eleva de modo a que o crescimento do PIB alcança 20% no longo prazo (estimativa de Borges, 2020, para o aumento do PIB potencial em 15 anos); outro, mais conservador, supondo que a produtividade do capital se eleva de forma a produzir um aumento do PIB potencial de 12% no longo prazo.

Assim, os exercícios de simulação desdobram-se em quatro cenários, listados no Quadro 1.

Quadro 1: Resumo das simulações da Reforma Tributária

Cenário	Impostos Seletivos	Ganho de Produtividade
Padrão	Sem seletivos	-
Base	Com seletivos	-
Cenário (A)	Com seletivos	Conservador
Cenário (B)	Com seletivos	Otimista

Fonte: Elaboração própria.

No exercício padrão (sem seletivos), é projetada a alíquota de IBS que mantém inalterada a carga tributária dos tributos alvo da reforma (aproximadamente 11,9 % PIB em 2015). O procedimento é feito de forma sequencial: todos os insumos desonerados e inserção do IBS.

Para a simulação base (com seletivos) apura-se o montante da perda de receita com fumo, bebidas e combustíveis fósseis decorrente da adoção de alíquota uniforme do IBS por mecanismos do modelo. Em

[4] Divulgado na forma de nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal.

seguida, insere-se o imposto seletivo para esses setores, realizando-se uma nova rodada de simulação para o reajuste da alíquota do IBS, de forma a garantir que a carga tributária obtida pela cobrança do IBS e dos seletivos permaneça constante. Nas simulações com ganhos de produtividade esse elemento também é considerado.

As simulações foram efetuadas em exercícios de estática comparativa, o que permite observar o efeito de cada elemento adicional colocado na reforma (eliminação da estrutura tributária original e inclusão do IBS, seletividade e ganho de produtividade). Os resultados das simulações devem ser lidos como um "contrafactual", de como seria a economia brasileira em uma situação com a estrutura tributária proposta pela PEC 45. As alterações capturadas pelas variáveis das simulações padrão e base indicam a ineficiência existente na economia brasileira em função da cumulatividade e das distorções setoriais da estrutura tributária atual. Nos cenários com ganho de produtividade, busca-se simular os demais efeitos da reforma tributária.

A Tabela 2 reporta os resultados macroeconômicos das simulações. A reforma teria impactos positivos no PIB em todos os exercícios simulados.

Nos cenários sem o efeito produtividade, o impacto no PIB seria da ordem de 4%. Todos os agregados macroeconômicos apresentariam desvio positivo (Consumo das Famílias, Investimentos, Exportações e Importações). Merece destaque o grande aumento do investimento nos cenários padrão e base (superior a 16%), o que mostra o quanto as distorções do atual sistema tributário impactam a acumulação de capital na economia brasileira. Vale lembrar que o Gasto do Governo está mantido fixo na simulação. A expansão da atividade econômica seria acompanhada de elevação na utilização de ambos os fatores produtivos: trabalho e capital, refletindo o aumento do emprego (horas trabalhadas) e do investimento relativamente à situação da economia em 2015.

A alíquota do IBS seria de 26,3% no cenário padrão (sem impostos seletivos) e de 24,2% no cenário base (com impostos seletivos). Ou seja, a cobrança dos impostos seletivos resulta em uma redução da alíquota do IBS de cerca de dois pontos percentuais.

A incorporação do efeito de produtividade de longo prazo eleva o efeito positivo na economia (PIB) a 12% no cenário conservador (A) e a 20% no cenário otimista (B). Destaca-se, nesses cenários, o aumento relevante do consumo das famílias (que alcança 12,5% no cenário A e 24,2% no cenário B) e, também, das exportações (11,7% no cenário A e 17,4% no cenário B). Os investimentos também apresentam crescimento relevante (20,3% no Cenário A e 25% no cenário B), mas sua variação relativamente ao projetado nos cenários sem o efeito da produtividade é menor que no caso do consumo das famílias e das exportações.

O crescimento da atividade econômica (PIB) está associado aos benefícios de eficiência alocativa que a reforma tributária gera, além do efeito sobre o investimento e crescimento do estoque de capital. Os ganhos de bem-estar das famílias podem ser avaliados monetariamente pela Variação Equivalente, que mede o ganho de renda, tendo por referência os preços iniciais e a renda inicial da família representativa, equivalente ao gerado pela alteração de preços e renda resultantes da reforma tributária. Estes ganhos da reforma se situam entre 113 e 127 bilhões de reais nas simulações sem o efeito produtividade, o que corresponderia a cerca de 2% da renda das famílias no ano de 2015.

Nas simulações com ganhos de produtividade nota-se que um dos impactos mais relevantes se dá na elevação da Variação Equivalente, que chega a R$ 559 bilhões no cenário conservador (A) e a mais de R$ 1 trilhão no cenário otimista (B), correspondendo a 9,3% e 16,9% da renda das famílias, respectivamente. Uma das consequências desse grande aumento do bem estar das famílias é a expansão significativamente mais elevada de seu consumo nesses cenários.

Tabela 2 Resultados Macroeconômicos
(simulações da PEC 45 com Carga Tributária Neutra)

Variável		Padrão	Com seletivos		
			Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
PIB	var. % real	3,99	4,14	12,00	20,00
Consumo Famílias	var. % real	1,14	1,49	12,55	24,21
Investimento	var. % real	16,64	16,39	20,30	25,02
Exportações	var. % real	6,05	6,09	11,68	17,42

Importações	var. % real	3,41	3,71	9,54	15,61
Fator Trabalho	var. % real	2,47	2,68	7,46	12,63
Fator Capital	var. % real	6,05	6,05	9,44	11,64
Alíquota IBS	% ad valorem	26,35	24,19	24,19	24,19
Bem Estar: Variação Equivalente da Renda das Famílias	R$ milhões	112.907	126.975	559.345	1.013.803
	% Consumo	2,94%	3,31%	14,6%	26,4%
	% Renda	1,89%	2,12%	9,3%	16,9%
Deflator do PIB	var. %	-0,51	-0,83	-3,81	-7,26

Fonte: Resultados das Simulações.

A expansão da atividade econômica está relacionada à queda dos custos de produção com a reforma. A queda nos custos dos insumos intermediários ocorre pelo fim da cumulatividade tributária, que impunha custo elevado à produção. O efeito da queda do custo do capital, concomitantemente à queda de custo dos insumos intermediários, reduz o custo por unidade produzida, elevando o investimento e, consequentemente, o uso de capital, que é acompanhado da ampliação do uso do fator trabalho, dadas as combinações especificas das funções de produção setorial, ampliando a produção. A redução dos custos de produção se reflete no preço dos bens, gerando um desvio negativo nos preços internos, que podem ser representados, na média, pelo Deflator do PIB.

O consumo das famílias responde à elevação de renda e modificações de preços. Com a eliminação dos tributos no consumo intermediário, a tributação do IBS recairia integralmente sobre o consumo final, o que encarece o preço ao consumidor de certos produtos. No entanto, dois pontos são importantes. Por um lado, a variação do preço ao consumidor reflete a queda nos preços básicos (redução de preços decorrente da desoneração dos insumos) e o aumento marginal dos impostos, que agora têm maior incidência no consumo final. Por outro lado, a renda das famílias apresenta uma tendência de crescimento em decorrência do aumento do emprego. O resultado final sobre o consumo das famílias é positivo pois o efeito renda compensa o efeito nos preços, o que se reflete no aumento do consumo real das famílias em todos os cenários. Nas simulações com ganhos de produtividade, o efeito de expansão da renda e do consumo prepondera fortemente sobre os efeitos de modificações de preços.

As exportações, como não são tributadas pelo IBS, teriam aumento importante refletindo a queda nos custos produtivos. Dada a hipótese de país pequeno e elasticidade preço positiva, observa-se aumento das exportações. As importações, por sua vez, também se elevariam, dado o aumento da atividade interna. A hipótese de manutenção do saldo comercial como proporção do PIB (que, implicitamente, reflete um ajuste na taxa de câmbio) garante que a economia não acumula superávits relevantes em decorrência da reforma.

As magnitudes dos impactos são próximas entre as simulações sem o efeito produtividade. Vale notar que a simulação padrão gera maior aumento do investimento, comparativamente à simulação que inclui seletivos, ao passo que o consumo das famílias se amplia mais com a presença de seletivos, de modo que os impactos no PIB ficam muito próximos. Esses resultados mostram que a inclusão de impostos seletivos, ainda que mantenha parte da cumulatividade nesses setores, não cria distorções significativas, gerando, ao contrário, um pequeno aumento do PIB no cenário com seletividade.

Os resultados setoriais (Tabela 3) mostram que o macrossetor com maiores ganhos com a reforma em termos de atividade econômica seria a indústria, o que se deve ao fato de que é o setor mais dependente de investimentos em ativos fixos, e, principalmente, a que as alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo de bens industriais são mais elevadas que as alíquotas incidentes sobre os demais bens e serviços. Nos cenários sem efeito produtividade, o aumento da produção da indústria supera 8%, enquanto nos cenários que incorporam os ganhos de produtividade, o aumento da atividade do macrossetor ultrapassa 16% (cenário A) e 25% (cenário B).

Mas a reforma tributária também beneficia os demais macrossetores da economia. Mesmo nos cenários sem aumento da produtividade haveria aumento da produção da agropecuária (pouco mais de 3%) e do setor de serviços (cerca de 2,5%). Esse resultado se dá porque os efeitos da redução da cumulatividade e da ampliação da renda das famílias mais que compensam o aumento da alíquota do IBS incidente sobre o consumo relativamente aos tributos atuais em alguns subsetores da agropecuária e dos serviços. Em particular, cabe notar que a redução do custo dos insumos (indicador do grau de incidência cumulativa do sistema tributário atual) é mais relevante para os macrossetores de serviços e, principalmente, de agropecuária, que para o macrossetor industrial. Quando se incorpora

o efeito do aumento da produtividade, o impacto sobre a produção da agropecuária e do macrossetor de serviços torna-se mais relevante, ultrapassando 10% no cenário conservador e 18% no cenário otimista.

Tabela 3 – Impacto da reforma tributária da PEC 45 sobre a atividade setorial e o índice de custo de insumos

	Simulações			
	Padrão	Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
Atividade setorial (var. %)				
Agropecuária	3,32	3,43	10,58	18,19
Indústria	8,38	8,06	16,65	25,69
Serviços	2,50	2,72	10,10	18,02
Custo dos insumos (var. %)				
Agropecuária	-12,01	-10,89	-13,34	-15,59
Indústria	-8,40	-8,00	-9,01	-11,19
Serviços	-8,62	-8,22	-10,44	-12,60

Fonte: resultado das simulações.

As simulações também permitem avaliar aspectos do impacto da reforma sobre a desigualdade de renda e consumo das famílias. O modelo possui 11 categorias de famílias distribuídas pela renda domiciliar em salários-mínimos, com vetores específicos de consumo dos 126 produtos da Tabela de Recursos e Usos em cada grupo familiar (utilizamos os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2018 para a decomposição do vetor de consumo para essas classes). Os resultados das simulações de reforma tributária nos diferentes grupos de renda de famílias estão na Tabela 4. Os ganhos de bem-estar foram medidos pela variação equivalente de renda em cada grupo familiar, dividida pelo número de domicílios em cada grupo. Tais resultados, que refletem o aumento do poder de compra das famílias (medido como proporção da renda) resultam, de um lado, do aumento da renda das famílias e, de outro, da variação do custo médio da cesta de consumo de cada faixa de renda, resultante da migração do sistema tributário atual para o modelo de tributação homogênea do consumo proposto na PEC 45.

Os resultados mostram que a reforma beneficia todos os grupos de renda, mas especialmente as famílias das faixas inferiores. Quando o elemento de produtividade é incluído nas hipóteses de simulação, os

ganhos são mais homogêneos entre as faixas de renda, mas ainda assim são ganhos de caráter progressivo ao beneficiar mais as menores faixas de renda. Os grupos domiciliares até 8 salários-mínimos apresentam ganhos acima da média em todas as simulações (destacados em cinza na tabela).

Esse resultado decorre essencialmente do fato de que, no sistema atual, a cesta de consumo das famílias de maior renda (mais intensiva em serviços) é menos tributada que a cesta de consumo das famílias mais pobres (mais intensiva em mercadorias). Vale notar que as simulações não incorporam o modelo de isenção personalizada (devolução do imposto para as famílias de menor renda), que consta da proposta da PEC 45, o qual tende a tornar o impacto da reforma tributária ainda mais progressivo.

Tabela 4 - Impacto de Bem-Estar domiciliar da Reforma Tributária, por tipo de domicílio e simulação (variação equivalente em % da renda por domicílio)

Renda domiciliar	Simulações			
	Padrão	Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
0-1 s.m.	3,0%	3,2%	10,2%	17,5%
1-2 s.m.	2,8%	3,0%	10,1%	17,4%
2-3 s.m.	2,7%	2,9%	10,0%	17,4%
3-5 s.m.	2,5%	2,7%	9,8%	17,3%
5-6 s.m.	2,3%	2,5%	9,6%	17,1%
6-8 s.m.	2,0%	2,2%	9,4%	17,0%
8-10 s.m.	1,8%	2,0%	9,3%	16,9%
10-15 s.m.	1,4%	1,7%	9,0%	16,7%
15-20 s.m.	1,1%	1,3%	8,5%	16,2%
20-30 s.m.	0,6%	1,0%	8,4%	16,3%
Acima de 30 s.m.	0,2%	0,6%	8,1%	16,1%
Média	**1,9%**	**2,1%**	**9,3%**	**16,9%**

Fonte: Resultados das Simulações. Em destaque (cinza), faixas de renda com ganhos percentuais acima da média em cada simulação.

Texto para discussão em caráter preliminar e sujeito a ajustes e aprimoramentos

Detalhamento dos impactos setoriais

No Anexo I são apresentados os impactos sobre a atividade setorial com maior grau de desagregação, enquanto no Anexo II apresenta-se a variação do índice de custo dos insumos para os diversos setores da economia.

Como esperado, os setores industriais são aqueles com melhor desempenho em termos de aumento da produção. Para as simulações sem o efeito de produtividade, os setores da indústria de transformação com maiores ganhos são Máquinas e equipamentos mecânicos (ganho médio no nível de atividade de 14%) e Automóveis, Caminhões e Utilitários (ganho médio no nível de atividade de 12%). O setor de construção, no entanto, seria aquele com maior impacto positivo no nível de atividade: ganho médio de 16%.

No caso da agropecuária, todos os principais setores (agricultura, pecuária e produção florestal e pesca) apresentam crescimento da produção em todos os cenários, o mesmo acontecendo com a indústria de alimentos. Esse crescimento é mais relevante nos cenários que incorporam o efeito positivo da reforma tributária sobre a produtividade.

Por fim, no caso dos serviços, embora a maioria dos setores seja beneficiada em todos os cenários, alguns setores apresentam queda relativa no nível de atividade nas simulações sem os efeitos de produtividade: Alimentação fora de casa, Saúde mercantil, Educação mercantil, Organizações associativas e Serviços pessoais. A queda no nível de atividade desses setores nas simulações decorre da caracterização do tipo de atividade prestada, que é essencialmente voltada a consumidores finais e tem menor proporção de insumos intermediários na produção do serviço, sendo menos beneficiada, portanto, pela redução da cumulatividade que resulta da reforma tributária. Em contrapartida, a incidência do IBS nas vendas finais tende a encarecer o custo final desses serviços para as famílias. Assim, a queda no custo dos insumos intermediários nesses setores não seria suficiente para compensar o efeito do aumento do imposto incidente sobre a prestação de serviços para as famílias. Vale ressaltar, contudo, que os ganhos para os consumidores (famílias) são positivos para todas as faixas de renda, mesmo com esse efeito sobre os setores de serviços.

Quando se consideram os efeitos de aumento da produtividade, nas duas últimas colunas da Tabela do Anexo I, observa-se que mesmo nesses setores de serviços o impacto se tornaria positivo, sendo inclusive os que mais adicionam ganhos relativamente à simulação sem efeitos de produtividade. Esse é um resultado esperado, dada a elevação de renda das famílias. Segundo as simulações realizadas, portanto, quando se consideram a totalidade dos efeitos da reforma tributária, incluindo o efeito sobre a produtividade, verifica-se aumento da atividade em todos os setores da economia, mesmo no cenário conservador.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e atualização

REFERÊNCIAS

BORGES, B. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Nota técnica preparada para o Centro de Cidadania Fiscal. CCiF, Junho de 2020. Acessível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

CARDOSO, D. F. *Capital e trabalho no Brasil no século XXI: o impacto de políticas de transferência e de tributação sobre desigualdade, consumo e estrutura produtiva*. 2016. Tese (Economia) - Universidade Federal de Minas Gerais.

DOMINGUES, E. P.; ANDRADE, MV; CHEIN, F; SANTIAGO, F S; PEROBELLI, F F; MOTTA, G P. *Uma análise dos impactos econômicos e setoriais do programa FARMÁCIA POPULAR do Brasil*. Pesquisa e Planejamento Econômico (Rio de Janeiro). , v.45, p.459 - , 2015.

DOMINGUES, E. P.; HADDAD, E. A. *Política Tributária e Re-localização*. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 57, n.4, p. 515-537, 2003.

SOUZA, K. B.; CARDOSO, D. F.; DOMINGUES, E. P. *Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral computável*. Revista Brasileira de Economia (Impresso), v.70, p.99 - 125, 2016.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão e reformulação

Anexo I - Impactos na atividade setorial da reforma tributária da PEC 45 (var. % do PIB setorial)

	Padrão	Base	Simulações Conserv. (A)	Otimista (B)
1 AgricultOut	3,5	3,5	10,8	18,6
2 Pecuaria	2,9	3,2	9,8	16,8
3 FloresPesc	3,1	3,5	11,5	20,0
4 ExtrCarvMin	11,0	10,9	17,7	25,0
5 PetroleoGas	8,2	7,1	18,0	28,8
6 MinerioFerro	6,6	6,5	16,4	26,0
7 MinMetalNfer	8,9	8,2	16,6	24,7
8 Alimentos	1,7	2,1	9,5	17,3
9 Acucar	3,9	4,1	8,5	13,4
10 OutrAlim	1,7	2,0	9,7	17,7
11 Bebidas	4,0	2,5	11,9	21,7
12 ProdFumo	6,0	2,6	9,0	15,8
13 Texteis	4,5	5,2	15,6	26,6
14 ArtVestuario	2,8	3,5	13,8	24,6
15 CouroCalcado	4,1	4,7	13,8	23,3
16 ProdMadeira	7,1	7,5	15,1	23,2
17 CelulosPapel	5,1	5,4	13,9	22,9
18 JornRevDisc	3,7	4,0	12,6	21,6
19 RefPetroleo	9,1	4,9	16,4	28,4
20 Biocomb	7,6	6,7	20,9	35,6
21 ProdQuimicos	7,2	7,0	15,5	24,6
22 DefAgricolas	8,0	8,1	16,0	24,6
23 PerfumarOut	7,6	8,2	19,6	31,6
24 ProdFarmac	2,2	2,8	12,5	22,8
25 BorracPlast	7,6	7,9	16,7	26,1
26 PrMNaoMet	12,7	12,6	18,4	24,8
27 ProdFerro	9,7	9,7	17,3	25,3
28 ProdMetalNfe	9,1	9,2	17,2	25,5
29 ProdMetal	9,7	9,9	18,7	28,2
30 EscrEletoInf	12,2	12,6	21,6	31,3
31 MaqEquipElet	10,9	11,3	20,7	30,6
32 MaqEquipMec	13,7	13,9	20,0	26,9
33 AutoUtiliCam	11,2	11,8	23,6	36,2
34 PecVeicAutom	9,0	9,6	19,7	30,5
35 OutEqTransp	9,6	10,2	18,8	27,9
36 MovIndDivers	4,1	4,7	15,0	26,0
37 MaqEquipManu	8,6	8,7	17,2	26,3

38	EletrOutUrba	7,1	7,5	20,7	33,3
39	AguaEsg	-0,9	-0,2	9,9	20,6
40	Construcao	15,5	15,4	19,5	24,3
41	Comercio	4,6	4,8	14,2	24,1
42	TranspTerr	4,4	4,2	13,6	23,5
43	TranspAereo	9,1	9,1	17,9	27,4
44	TranspArmCor	3,0	3,3	11,8	20,8
45	Alojamento	4,4	5,1	13,9	23,5
46	Alimentacao	-1,2	-0,5	9,1	19,2
47	EdicImpres	0,2	0,8	9,4	18,5
48	TvRadioCin	4,4	4,8	14,2	24,0
49	Telecom	4,5	5,2	15,9	27,0
50	ServInformac	9,8	9,9	16,4	23,4
51	FinancSeguro	2,9	3,1	12,3	22,1
52	ServImobAlug	4,9	5,0	14,8	25,5
53	AtivJuriCont	4,7	4,8	13,6	22,9
54	ServArqEng	12,0	12,1	17,4	23,4
55	OutrProfCien	4,5	4,7	13,6	23,0
56	AlugNImob	6,5	6,8	17,9	29,1
57	OutAtivAdm	1,7	2,2	9,5	17,2
58	AtivVigSeg	3,1	3,2	9,8	16,7
61	EducMercant	-6,3	-5,4	5,2	17,9
63	SaudeMercant	-4,5	-3,7	6,2	17,6
64	AtivArtCriat	1,2	2,2	12,3	23,0
65	OrgAssocPess	-3,3	-2,6	6,3	15,7
66	ServPess	-7,2	-6,3	3,8	16,2

Fonte: resultados das simulações.

Texto da 1ª Edição em consolidação, sujeito a ajustes e revisão ortográfica

Anexo II – Índice de Custo de Insumos (Variação %)

	Padrão	Base	Simulações Conserv. (A)	Otimista (B)
1 AgricultOut	-12.1	-10.8	-13.2	-15.3
2 Pecuaria	-12.2	-11.3	-13.9	-16.3
3 FloresPesc	-10.7	-9.6	-12.7	-15.5
4 ExtrCarvMin	-9.0	-7.7	-10.3	-12.6
5 PetroleoGas	-6.9	-7.0	-9.4	-11.6
6 MinerioFerro	-7.8	-6.1	-8.9	-11.5
7 MinMetalNfer	-8.3	-6.5	-9.2	-11.7
8 Alimentos	-6.4	-6.2	-9.1	-11.9
9 Acucar	-4.0	-4.0	-4.7	-5.9
10 OutrAlim	-6.0	-5.6	-8.5	-11.3
11 Bebidas	-7.8	-7.1	-1.8	-4.7
12 ProdFumo	-7.9	-7.2	0.2	-3.7
13 Texteis	-7.3	-7.1	-9.2	-11.2
14 ArtVestuario	-8.8	-8.9	-11.0	-13.1
15 CouroCalcado	-6.5	-6.5	-8.9	-11.3
16 ProdMadeira	-8.5	-8.4	-11.4	-14.1
17 CelulosPapel	-6.6	-6.3	-9.0	-11.4
18 JornRevDisc	-6.5	-6.6	-9.0	-11.3
19 RefPetroleo	-14.0	-12.5	-2.6	-4.5
20 Biocomb	-4.3	-4.1	-5.3	-6.7
21 ProdQuimicos	-6.2	-5.4	-7.1	-8.7
22 DefAgricolas	-6.1	-5.9	-7.7	-9.4
23 PerfumarOut	-6.8	-6.6	-8.8	-10.9
24 ProdFarmac	-6.3	-6.3	-8.6	-10.9
25 BorracPlast	-5.9	-5.6	-7.6	-9.6
26 PrMNaoMet	-7.0	-6.2	-8.9	-11.2
27 ProdFerro	-6.1	-5.6	-8.3	-10.8
28 ProdMetalNfe	-7.0	-6.6	-9.1	-11.3
29 ProdMetal	-6.7	-6.5	-9.0	-11.4
30 EscrEletoInf	-5.1	-5.2	-6.7	-8.1
31 MaqEquipElet	-5.7	-5.6	-7.9	-10.1
32 MaqEquipMec	-5.8	-5.9	-8.0	-10.1
33 AutoUtiliCam	-6.0	-6.0	-8.3	-10.4
34 PecVeicAutom	-5.9	-5.9	-8.1	-10.2
35 OutEqTransp	-5.3	-5.3	-7.3	-9.1
36 MovIndDivers	-6.9	-6.9	-9.4	-11.7
37 MaqEquipManu	-6.1	-6.2	-8.1	-10.0
38 EletrOutUrba	-9.3	-8.4	-10.1	-11.0

Texto em construção, sujeito a ajustes e revisão final

39	AguaEsg	-10.9	-10.5	-12.9	-15.1
40	Construcao	-12.9	-12.7	-15.4	-17.9
41	Comercio	-10.3	-9.8	-12.5	-15.1
42	TranspTerr	-13.1	-7.4	-11.0	-14.2
43	TranspAereo	-17.6	-16.7	-18.8	-20.7
44	TranspArmCor	-8.9	-8.4	-11.0	-13.6
45	Alojamento	-12.4	-12.1	-14.5	-16.8
46	Alimentacao	-13.4	-12.3	-14.8	-17.2
47	EdicImpres	-11.4	-11.7	-14.2	-16.6
48	TvRadioCin	-8.1	-8.5	-11.1	-13.5
49	Telecom	-8.0	-8.3	-11.1	-13.6
50	ServInformac	-10.0	-10.3	-12.9	-15.4
51	FinancSeguro	-7.1	-7.6	-10.8	-14.0
52	ServImobAlug	-8.8	-8.9	-11.7	-14.5
53	AtivJuriCont	-12.2	-12.5	-15.3	-18.1
54	ServArqEng	-10.1	-10.2	-12.5	-14.8
55	OutrProfCien	-9.2	-9.1	-12.1	-15.0
56	AlugNImob	-10.8	-10.6	-12.9	-15.1
57	OutAtivAdm	-15.8	-15.9	-18.1	-20.3
58	AtivVigSeg	-13.0	-12.6	-15.4	-18.0
61	EducMercant	-12.3	-12.4	-14.6	-16.8
63	SaudeMercant	-13.7	-13.9	-16.9	-20.0
64	AtivArtCriat	-12.8	-12.8	-15.2	-17.6
65	OrgAssocPess	-14.2	-14.1	-16.2	-18.4
66	ServPess	-14.4	-14.4	-16.5	-18.6

Fonte: resultados das simulações.

Texto da 1ª Edição em consulta pública, sujeito a ajustes e revisão do autor

PARTE II · NOTA TÉCNICA XVI

Isenção Personalizada no Âmbito do IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em maio de 2021
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: Isenção Personalizada no âmbito do IBS

Introdução

Essa nota técnica tem como objetivo comparar o custo e o benefício de diferentes formas de compensar as famílias de menor renda pela adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja alíquota seria uniforme para todos os bens e serviços.

O fato de as famílias mais pobres despenderem uma parcela maior de sua renda na aquisição de bens de consumo que as famílias mais ricas faz com que a incidência de tributos sobre o consumo com alíquota uniforme tenha um caráter regressivo.

A questão é avaliar qual a melhor forma de compensar esse efeito regressivo. No Brasil, tradicionalmente, isso é feito através da redução do imposto incidente sobre a cesta básica de consumo, seja no âmbito dos tributos federais (IPI e PIS/Cofins), seja o âmbito do ICMS.

Mas há outra forma de compensar esse efeito, que é através da transferência de renda às famílias mais pobres, seja com ou sem condicionantes, seja de forma a devolver a essas famílias a totalidade ou parcela do imposto incidente sobre seu consumo.

Ao longo dessa nota é feita uma avaliação dos custos e benefícios de dois modelos alternativos de compensar o efeito regressivo da tributação do consumo: a) a desoneração da cesta básica; e b) a devolução, total ou parcial, às famílias mais pobres do imposto incidente sobre seu consumo – modelo que, nesse texto, é chamado de "isenção personalizada".

1 – Referencial teórico

1.1 – Desoneração da cesta básica

A desoneração dos bens da cesta básica é adotada em muitos países como forma de política social para tornar a carga tributária menos regressiva. No Brasil, inclusive, há desoneração de PIS/Cofins, assim como grande seletividade nas alíquotas do ICMS dos estados.

No entanto, essa política tributária como estratégia de mitigação de problemas sociais é ineficiente, uma vez que beneficia também os mais ricos, que tendem a consumir alimentos mais caros dentre aqueles listados na cesta básica[1], além de consumirem em maior quantidade. Assim, enquanto os mais pobres gastam mais em termos relativos com os bens da cesta básica (em proporção de sua renda), os mais ricos se destacam em termos absolutos.

Outra crítica à desoneração da cesta básica é que as reduções das alíquotas dos impostos sobre o consumo não têm sido repassadas aos preços[2]. Uma pré-condição para as desonerações alcançarem os seus objetivos sociais e distributivos é que a redução da tributação seja repassada para os consumidores em forma de preços menores. Se o mercado fosse perfeitamente competitivo, esse repasse ocorreria, contudo os mercados são usualmente imperfeitos.

Muitos estudos empíricos evidenciam que as reduções da base da tributação sobre o consumo não tiveram o resultado esperado, de modo que esse benefício tributário não atinge o seu público-alvo, as famílias de baixa renda[3].

[1] As famílias de alta renda consomem alimentos mais sofisticados e caros, como por exemplo, produtos orgânicos, açúcar de cocô, arroz basmati etc.
[2]FERIA, R e WALPOLE, M. British Tax Review, 2020 - eprints.whiterose.ac.uk.
[3]BENZARTI, Y e CARLONI. Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France (2019) 11(1). American Economic Journal: Economic Policy (38).

Além disso, a desoneração da cesta básica direcionada a determinados produtos tem o potencial de criar contencioso em torno de sua legislação. Quando a legislação prevê os produtos beneficiados com alíquota zero, alíquota reduzida ou isenção, naturalmente cria-se uma disputa de classificação entre o Fisco e os contribuintes.

Muitas vezes os produtos são listados nas legislações por códigos – a exemplo da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) – e o enquadramento nestes códigos exige um exercício de interpretação, que acaba tendo que ser resolvido no Poder Judiciário.

Por exemplo, a Lei nº 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas do PIS/COFINS sobre os produtos que compõem a cesta básica, com os seus respectivos códigos NCM, como o pão comum (NCM 1905.90.90 EX 01) e a farinha de trigo (NCM 1101.00.10). No entanto, de modo incoerente, a farinha de rosca, produzida a partir da moagem do pão comum torrado, não se encontra listada na legislação e, portanto, não está compreendida no benefício fiscal[4].

Visando obter posicionamento definitivo sobre a classificação fiscal da farinha de rosca na lista de produtos da cesta básica o contribuinte teve que recorrer ao Judiciário e o Processo nº 5012633-35.2012.4.04.7001 tramitou durante quase seis anos, entre a Justiça Federal do Paraná, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região e o Superior Tribunal de Justiça. Ao final, o parecer foi desfavorável ao contribuinte.

Controvérsias desse cunho não são exclusivas do Brasil. Na Inglaterra, por exemplo, há o caso da empresa United Biscuits (LON/91/0160)[5], fabricante do produto *Jaffa Cake*, em que foi discutido se ele deveria ser considerado bolo ou biscoito coberto de chocolate para fins de

[4] FLEURY, E. Muito além das horas. Valor Econômico, 08 jul. 2016. Disponível em: <https://www.valor. com.br/legislacao/ 4628065/muito-alem-das-horas>.

[5] Mais informações disponíveis em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-food/vfood6260>.

isenção de IVA. Na situação específica, a empresa foi questionada pela autoridade tributária sobre o enquadramento fiscal do produto e teve que recorrer ao Judiciário britânico para que o *Jaffa Cake* fosse considerado como bolo e, assim, continuasse desonerado do IVA.

Além disso, sempre existirá subjetivismo na definição do que é essencial, tornando a política pública difícil de ser concretizada. Em entrevista concedida em 2018[6], Jorge Rachid, então Secretário da Receita Federal do Brasil, afirmou que produtos como filé-mignon, salmão e todos os tipos de queijo são beneficiados pela desoneração da cesta básica, embora se trate de itens típicos de consumo das famílias mais abastadas.

1.2 – Isenção Personalizada – uma política em gestação ao redor do mundo

Alternativamente ao modelo de desoneração de cesta básica há o modelo de isenção personalizada. Essa proposta objetiva compensar o impacto regressivo da tributação sobre o consumo de um determinado público-alvo. O "consumidor personalizado" seria um agente representativo do enfoque da política, no caso, uma pessoa (família) pobre que consome toda – ou praticamente toda – sua renda mensal em bens e serviços, de modo que seria bastante onerada, em termos relativos, com a tributação sobre o consumo.

Essa política[7] vem sendo defendida em importantes órgãos multilaterais e centros de estudos fiscais, como o Banco

[6] PRADO, M. Estado brasileiro está dando benefício fiscal até para salmão e filé mignon. Folha de São Paulo. 18 jun. 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/06/estado-brasileiro-esta-dando-beneficio-fiscal-ate-para-salmao-e-file-mignon.shtml>.

[7] Sua implementação, segundo Barreix, Bès e Roca (2012), consiste em três passos: i) a ampliação da base tributária, eliminando regimes especiais de tributação; ii) a adoção de uma alíquota uniforme, acabando com a seletividade para bens da cesta básica e iii) prover alívio tributário às pessoas mais carentes, de modo a tornar o IVA progressivo. Nessa terceira etapa seriam necessárias duas outras ações: determinar

Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o *Institute for Fiscal Studies* (IFS), embora sua efetivação ainda esteja em germinação.

Segundo Ainsworth (2006), o Japão implementou um sistema de isenção para os mais pobres que escapa das desonerações universais sobre bens de elevado consumo da população de baixa renda. Seu modelo busca beneficiar os mais necessitados e é limitado ao consumo de poucos e específicos bens e serviços. Desse modo, seu enfoque se concentra mais nas pessoas que necessitam de auxílio, do que nos itens de consumo. Contudo, apesar da vantagem da proposta, ela engendra grandes dificuldades para a administração tributária, que necessita fiscalizar o consumo da população atendida para poder contabilizar o montante a ser ressarcido para cada beneficiário.

Já o Canadá tem o modelo de referência internacional. O sistema canadense adota alíquota de IVA uniforme tanto no nível federal como na esfera estadual, de modo que não há seletividade das alíquotas com o enfoque na essencialidade dos produtos. Entretanto, a administração tributária concede como contrapartida créditos tributários em dinheiro para famílias enquadradas como de baixa renda e aptas ao benefício, alcançando cerca de nove milhões de pessoas beneficiadas (aproximadamente 25% da população), sendo que essas transferências[8] variam conforme o tamanho da família, número de filhos com menos de 19 anos e sua renda (Godoi, 2016; Barreix, Bès e Roca, 2012).

o montante em valor a ser compensado e definir o público-alvo que receberia o benefício.

[8] As transferências seriam realizadas trimestralmente pela *Canada Revenue Agency* (Barreix, Bès e Roca, 2012).

Segundo Godoi (2016), os créditos gerados na tributação sobre o consumo representam apenas 5% do total de benefícios sociais canadenses, de modo que tem pouco impacto na redução da desigualdade, especialmente porque a tributação sobre o consumo do país não é elevada.

Ademais, há na literatura recente a proposta de IVA personalizado para vários países em desenvolvimento, com o objetivo de mitigar a desigualdade social, como na Costa Rica (OCDE, 2017), Uruguai (Barreix, Bès e Roca, 2012), Gana, Tanzânia e México (Abramovsky, Phillips e Warwick, 2017), Etiópia, Zâmbia e Senegal (Phillips *et al*, 2018), Brasil (Padilha, 2017:2018), entre outros.

Já no caso dos países desenvolvidos, sua adoção tem sido discutida, principalmente, no contexto de elevação da tributação sobre o consumo em substituição à tributação direta. Como a tributação direta é mais progressiva, a personalização do IVA teria o efeito de aliviar essa transição de modelo tributário.

Para os países de renda média, a recomendação tem sido dar o benefício até o terceiro decil da população, ou seja, para os 30% mais pobres segundo a OCDE (2017), ou para os 20%, como propõem Barreix, Bès e Roca (2012) para o Uruguai. O estudo da OCDE (2017) propõe que a Costa Rica adote um sistema de isenção personalizada para até o terceiro decil da população e que as transferências sejam realizadas levando em consideração o número de pessoas em cada família, sendo que o valor das transferências dos 10% mais pobres teriam como critério o consumo médio das famílias do segundo e do terceiro decil. Já para os dois demais decis, o valor teria como referência o consumo médio do próprio decil.

Há também a estratégia de universalização do benefício a toda a população como defendem Phillips *et al* (2018) para Gana, Etiópia, Zâmbia e Senegal. Esses autores defendem a adoção universal da

isenção personalizada devido às dificuldades de selecionar os beneficiários, uma vez que haverá sempre uma fronteira sutil que irá separar o beneficiário e o não beneficiário. Todavia, para a maioria dos autores (Barreix, Bès e Roca, 2012; Brys *et al*, 2016; Padilha,2018, OCDE, 2017) esse benefício deveria ser focalizado, atingindo apenas a população mais carente.

Não obstante a relevância do estudo de caso de outros países, não há um desenho único e recomendável a todos os países. É preciso considerar que a melhor estratégia para cada país para compatibilizar sua política tributária com o objetivo de crescimento inclusivo depende de suas especificidades (Brys *et al*, 2016).

2 – Metodologia

2.1 – Operacionalização da isenção personalizada

A isenção personalizada em pauta neste estudo defende que as famílias, mesmo que de baixa renda, ao efetuar seu consumo teria o IBS cobrado normalmente. No entanto, ao final do mês, seriam compensadas, por transferência financeira, em crédito mensal à conta de cada família beneficiada, seguindo o modelo já adotado no Bolsa Família[9]. Isso é equivalente a uma devolução do imposto.

[9] Esse mecanismo de devolução do imposto recebe críticas relacionadas à necessidade das famílias terem o dinheiro para somente depois serem compensadas. Seus críticos argumentam que os mais necessitados teriam que ter capital de giro. Isso, contudo, acreditamos ser um problema menor dentro da estratégia de implementação do benefício, uma vez que: i) a devolução do IBS será no mês subsequente; ii) a transição da desoneração da cesta básica para a isenção personalizada ocorrerá de forma gradual, seguindo a mesma tramitação da substituição dos tributos atuais pelo IBS; iii) atualmente, apesar das desonerações aos itens da cesta básica, ainda incidem cerca de 12% de tributos indiretos sobre a cesta básica (Carvalho, Siqueira e Nogueira, 2013) e iv) como demonstra Feria (2015), apenas uma parte dos benefícios da desoneração tributária (que será gradativamente eliminada ao longo da transição e substituída pela isenção personalizada) realmente é repassada como preços menores aos consumidores.

A operacionalização desse benefício pode ser realizada por diferentes modelos, sendo uma questão importante a ser resolvida é se o valor a ser devolvido seria determinado: i) pela comprovação dos gastos com consumo gravado em Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC–e); ou ii) devolução sem comprovação de compras, na qual seria presumido que as famílias beneficiárias teriam dispendido esses recursos (baseado na análise dos dados de orçamento familiar da POF); ou, por fim iii) um modelo hibrido das duas hipóteses anteriores.

Na primeira opção apresentada, o registro do CPF nas compras se faz necessário para poder devolver aos contribuintes o seu montante devido, de modo que aqueles que tiverem um consumo inferior ao limite do gasto máximo[10] passível de isenção receberão o valor correspondente de compensação. Já aqueles que extrapolarem o valor do consumo estabelecido serão ressarcidos com o valor do teto da restituição. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pela pessoa no mês anterior, mantendo a periodicidade do Bolsa Família.

Um ponto importante a destacar é que o consumo gravado passível de ser restituído mensalmente não precisa ter sido realizado na aquisição de itens da cesta básica, basta apenas registrar no sistema que houve o consumo de bens e serviços, nos moldes de como é realizado hoje a nota fiscal paulista. Assim, não são obrigatoriamente isentos os bens da cesta básica, o que ocorre é a isenção até o limite estabelecido com base no dispêndio das famílias de menor renda na aquisição dos itens da cesta básica. Além disso, a dissociação entre o estorno e o bem específico consumido simplifica a operacionalidade do sistema e os decorrentes custos de conformidade e de administração tributária.

Por outro lado, na segunda opção apresentada, não haveria a necessidade de gravar o consumo na nota fiscal. Como a devolução do

[10] Defende-se que este valor seja corrigido anualmente pelo IPCA-Alimentos e reestimado a cada nova divulgação da POF pelo IBGE.

tributo seria baseado nas informações de dispêndio familiar disponíveis na POF, o consumo médio do público-alvo seria determinado e seu valor seria devolvido às famílias independentemente de sua comprovação.

Por fim, o modelo híbrido poderia prever que a comprovação dos gastos em NFC-e seria adotada inicialmente apenas nas localidades onde o sistema de telecomunicação é mais acessível, ou apenas em um período futuro, quando se julgar adequado. Já o modelo de devolução presumida seria utilizado nas regiões rurais e isoladas, ou inicialmente em todo o território nacional.

Outro ponto importante da proposta é que o benefício seria transferido antes de fazer parte do orçamento, de modo que não estaria sujeita a restrições orçamentárias, ao teto do gasto público (Emenda Constitucional 95, de 2016) e não entraria no conflito entre os entes federativos, uma vez que não estaria atrelada aos recursos da União, estados ou municípios. Dessa forma, um município muito pobre onde toda sua população é de baixa renda manteria sua arrecadação e, simultaneamente, sua população receberia o benefício da isenção personalizada.

2.2 – Fonte de dados

Para modelar os diferentes cenários do custo fiscal anual dos benefícios tributários em debate foram utilizados os dados de consumo de itens da cesta básica calculados a partir da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF[11]) de 2017/2018, que é a versão mais recente disponível, com base nos critérios de seletividade da PIS/Cofins.

[11] Há grandes indícios de que essa pesquisa subestima o dispêndio com cesta básica das faixas mais abastadas e que sobre-estima o das faixas mais pobres. Contudo, por se tratar da melhor informação oficial disponível, utilizaremos esses dados em nossos cálculos.

As estimativas de isenção tributária realizadas neste estudo possuem como base a implementação de uma alíquota única de tributação (IBS) para todos os produtos no valor de 25%. Então, um produto com preço original de R$ 100,00, passará a ter o valor de R$ 125,00 com a inclusão da tributação. Em relação a este produto, caso ele seja considerado isento, deverá o contribuinte ser ressarcido no valor de R$ 25,00, o que representa uma alíquota de 20% sobre o preço com imposto. Por isso, para estimar a isenção aferida se multiplicou o total de gasto per capita com a cesta básica pela taxa de 20%, que representa o total do imposto arrecadado "por dentro".

A tabela 1 a seguir elenca as principais informações referentes aos dados utilizados. Ela evidencia as sete faixas de dispêndio médio por família com base na POF, o número estimado de pessoas em cada faixa, assim como o gasto mensal de uma família média em cada uma das faixas e a arrecadação equivalente de IBS por família e por indivíduo.

Tabela 1: Dispêndio familiar com cesta básica e arrecadação estimada do IBS

Por faixa	População (2017/2018)	Famílias 2017/2018	Pessoas por família (2017/2018)	Gasto mensal com cesta básica R$ (2017)	Arrecadação mensal por Família (R$)	Arrecadação mensal por pessoa (R$)
Até 1.908 Reais	44.799.251	16.470.313	2,7	179,81	35,96	13,22
Mais de 1.908 a 2.862 Reais	36.359.894	12.848.019	2,8	217,86	43,57	15,40
Mais de 2.862 a 5.724 Reais	66.629.286	21.085.217	3,2	268,39	53,68	16,99
Mais de 5.724 a 9.540 Reais	31.448.064	9.617.145	3,3	313,51	62,70	19,17
Mais de 9.540 a 14.310 Reais	13.942.773	4.412.270	3,2	371,40	74,28	23,51
Mais de 14.310 a 23.850 Reais	8.445.893	2.742.173	3,1	449,70	89,94	29,20
Mais de 23.850 Reais	5.656.681	1.842.567	3,1	480,18	96,04	31,28
Total	207.053.112	69.017.704	3,0	263,58	52,72	17,57

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

A coluna "Arrecadação por pessoa (R$)" será essencial para os cálculos de isenção personalizada e de desoneração fiscal. Enquanto na

hipótese de alíquota zero, o benefício por pessoa cresce conforme sua faixa de renda, no caso da isenção personalizada nossas estimativas consideraram como teto do benefício a arrecadação da faixa de dispêndio até R$ 1.908,00[12] - que contempla a maioria das famílias de baixa renda. Assim, o valor da isenção personalizada seria limitado a R$ 13,22 por pessoa. Acredita-se que esse valor possa ser ampliado se for política e fiscalmente viável e, por isso, acrescentamos também em nossas projeções o custo de conceder um Real adicional para cada benefício.

Uma outra possibilidade seria incluir outros itens relevantes na cesta de consumo dos mais necessitados, como água, energia elétrica e gás doméstico. Com essas inclusões, o valor da cesta básica média das famílias de baixa renda seria de R$ 283,99 e o valor da isenção personalizada por indivíduo seria de R$ 20,88.

O valor do benefício da isenção personalizada, por mais que essa nota técnica tenha trabalhado com um valor determinado, isso não implica em uma proposta do CCiF referente ao valor do benefício. Isso é uma escolha política e que deve ser realizada no Congresso Nacional.

3 – Análise dos resultados

3.1 – Alíquota zero (desoneração) x Isenção Personalizada universal

[12] Como o IBS ainda não incide no valor da cesta básica, essa metodologia pode estar um pouco subestimada. Uma alternativa seria reduzir ao valor da cesta básica de referência da POF a estimativa de tributos indiretos incidentes na cesta básica (12,3% segundo Carvalho, De Siqueira e Nogueira, 2013). Assim teríamos o preço da cesta básica sem impostos. No passo seguinte, seria acrescido o valor do IBS por fora, para ter o valor da cesta básica com o IBS (R$ 197,12). Por fim, seria calculado o valor em reais arrecadado a partir do preço da cesta básica com o tributo, sendo R$ 39,42 por família e R$ 14,49 por indivíduo, na média. No entanto, essa metodologia alternativa possui a premissa de que os preços se elevam na mesma proporção que se eleva a tributação, o que não tem sustentação empírica para se afirmar. Em virtude dessa dificuldade, preferiu-se trabalhar com os valores oficiais disponibilizados pelo IBGE na POF.

Neste tópico analisamos dois modelos possíveis de serem implementados com o enfoque de conceder benefício tributário referente ao IBS incidente sobre os itens da cesta básica para toda a população: a desoneração tributária (alíquota zero) e a isenção personalizada em caráter universal para toda a população.

Como mostra a Tabela 2, o custo anual da adoção da alíquota zero nos itens da cesta básica seria de R$ 43,7 bilhões, enquanto no caso da isenção personalizada em caráter universal o custo seria de R$ 32,9 bilhões.

Tabela 2 – Custo estimado (R$ bilhões) da alíquota zero do IBS e da Isenção limitada a R$ 13,22 para toda a população

Por faixa	População (2017/2018)	Alíquota zero	Isenção de R$ 13,22	Custo anual da isenção para cada R$ adicional
Até 1.908 Reais	44.799.251	7,1	7,1	0,5
Mais de 1.908 a 2.862 Reais	36.359.894	6,7	5,8	0,4
Mais de 2.862 a 5.724 Reais	66.629.286	13,6	10,6	0,8
Mais de 5.724 a 9.540 Reais	31.448.064	7,2	5,0	0,4
Mais de 9.540 a 14.310 Reais	13.942.773	3,9	2,2	0,2
Mais de 14.310 a 23.850 Reais	8.445.893	3,0	1,3	0,1
Mais de 23.850 Reais	5.656.681	2,1	0,9	0,1
Total	207.053.112	43,7	32,9	2,5

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

A comparação com o custo do Bolsa Família[13] (BF), evidencia a fragilidade dessas opções como política social, especialmente a da exoneração da cesta básica, uma vez que, em 2017, o custo do BF foi de R$ 29 bilhões, além de o impacto ser superior na redução da pobreza e da desigualdade de renda.

Como demonstra Kanczuk (2017), a cada um bilhão de reais em renúncia fiscal dos itens da cesta básica reduz–se em 0,005% o Índice

[13] Atualmente (05/2018), o BF atende a 13,9 milhões de famílias com um benefício médio mensal de R$ 188,16 por família.

de Gini, enquanto o mesmo valor gasto no Bolsa Família diminui em 0,06%, de modo que o BF é 12 vezes mais eficiente para reduzir a desigualdade do que a desoneração da cesta básica.

Outra virtude do BF em relação à desoneração da cesta básica como política social é que, no primeiro, o benefício será maior conforme a carência do beneficiário, enquanto no último o benefício tende a ser maior justamente para os menos necessitados.

Além disso, como já apresentado no referencial teórico, a desoneração da cesta básica direcionada a determinados produtos tem o potencial de criar contencioso em torno de sua legislação. Este problema seria resolvido com a isenção personalizada, que ainda é uma opção mais econômica para o governo e tornaria a tributação mais progressiva. Mesmo assim, o seu custo continua elevado (R$ 32,9 bilhões) e o seu impacto redistributivo pode ser bastante ampliado com a focalização do benefício, como veremos a seguir.

3.2 – Isenção personalizada - CadÚnico

A isenção personalizada pode ter como foco um número limitado de pessoas atendidas, o que, segundo Barreix, Bès e Roca (2012), seria preferível, uma vez que o consenso analítico sobrepõe as políticas focalizadas sobre as de caráter universais desde que o desenho da política direcionada aos mais necessitados tenha parâmetros claros e bem definidos de enquadramento.

No Brasil, a isenção personalizada poderia ser implementada já se aproveitando da seletividade (parametrização), registro e operacionalidade do CadÚnico[14], que é o cadastro de pessoas utilizado

[14] Para maiores informações: http://www.mds.gov.br/webarquivos/legislacao/cadastro_unico/decretos/2007/decreto_6135.pdf.

pelo governo para transferência de recursos via programas sociais, entre eles, o Bolsa Família, como defendido por Padilha (2017:2018).

Para ingressar no CadÚnico é necessário que o enquadramento familiar seja de baixa renda pelos seguintes critérios: i) renda familiar per capita de até meio salário mínimo ou ii) renda familiar mensal de até três salários mínimos.

Atualmente (informações de setembro de 2018) há 74,5 milhões de pessoas cadastradas (35,6% da população), distribuídas em quatro faixas de acordo com a renda per capita: i) até R$ 89,00; ii) até R$ 178,00; iii) até meio salário mínimo e iv) superior a meio salário mínimo.

Se os benefícios da isenção personalizada fossem limitados às pessoas vinculadas ao CadÚnico, o seu custo anual seria de R$ 11,8 bilhões, considerando a isenção de R$13,22 mensais por pessoa (Tabela 3).

Tabela 3 – Custo estimado (R$ bilhões) da isenção personalizada do IBS para os beneficiários do CadÚnico

Cod	Critério CadÚnico (Renda média individual)	Beneficiários	Custo anual da isenção limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual da isenção do IBS para cada Real adicional
A	até R$ 89	38.685.526	6,1	0,46
B	Até R$ 178	10.375.048	1,6	0,12
A+B	Bolsa Família	49.060.574	7,8	0,59
C	Até 1/2 min	16.600.308	2,6	0,20
D	1/2 min +	8.910.259	1,4	0,11
A+B+C+D	Total	74.571.141	11,8	0,89

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

Os benefícios dessa proposta, de limitar a isenção às pessoas registradas no CadÚnico, se devem ao menor custo fiscal, à complementariedade com outras políticas sociais e à utilização de uma ampla base de dados cadastrais já existente.

No entanto, como evidencia Phillips *et al* (2018), a opção por focalização do benefício também apresenta distorções alocativas, uma vez que pessoas com renda no limite superior da margem de enquadramento terão o benefício e pessoas com rendimentos marginalmente superiores, não receberão. Barreix, Bès e Roca (2012) demonstram, também, que a parametrização para eleger os beneficiários pode incluir pessoas que não seriam as mais aptas e excluir pessoas que deveriam estar presentes.

Embora os problemas citados devam ser considerados, a longa experiência brasileira com o CadÚnico é uma grande vantagem em relação aos países que desejam fazer uma isenção personalizada focalizada sem a estrutura prévia para definir os beneficiários, cadastra–los e repassar os benefícios.

Como o CadÚnico engloba cerca de 35,6% da população brasileira, o benefício da isenção personalizada proposto para o Brasil atingiria um número um pouco superior de beneficiários em termos relativos às propostas internacionais que defendem o benefício para as pessoas de baixa renda até o terceiro decil, ou seja, aos 30% mais pobres. No entanto, como destaca Brys *et al* (2016), cada país tem que levar em conta suas especificidades e, no caso brasileiro, a pré-existência do CadÚnico e de todo sistema administrativo e de transferência de renda a ele ligado é um ativo para adoção da isenção personalizada.

Como solução para reduzir a distância entre o valor da transferência para as pessoas vinculadas ao CadÚnico e aquelas com renda ligeiramente superior, pode-se escalonar o benefício, diluindo a quebra entre os beneficiários e os não–beneficiários potenciais. A sugestão

deste estudo é de que todos aqueles pertencentes ao BF – as duas primeiras faixas do CadÚnico – teriam direito à integralidade (100%) do valor definido como passível de restituição (R$ 13,22) e para as famílias com renda até meio salário mínimo (terceira faixa), a devolução seria de 70% (R$ 9,25). Aqueles que pertencem à última faixa (com renda acima de meio salário mínimo) receberiam 35% (R$ 4,63).

Com esse novo critério, 23,5% da população brasileira (49 milhões de pessoas) teria direito ao valor integral da isenção personalizada, enquanto 7,9% (16,6 milhões de pessoas) receberiam 70% e outros 8,9 milhões de brasileiros (4,3% da população total) teriam o benefício limitado a 35% do valor de referência.

Assim, o custo fiscal da isenção personalizada seria ainda menor do que nos modelos expostos anteriormente, alcançando as cifras de R$ 10,8 bilhões (Tabela 4).

Tabela 4 – Custo estimado (R$ bilhões) da isenção personalizada do IBS para os beneficiários do CadÚnico com escalonamento

			Sem escalonamento		Com escalonamento		
Cod	Critério CadÚnico (Renda média individual)	Beneficiários	Custo anual da isenção limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual da isenção do IBS para cada Real adicional	Escalonamento do benefício (%)	Custo anual (R$ bilhões) da isenção do IBS limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual (R$ bilhões) da isenção do IBS para cada Real a mais
A	até R$ 89	38.685.526	6,1	0,46	100	6,1	0,46
B	Até R$ 178	10.375.048	1,6	0,12	100	1,6	0,12
A+B	Bolsa Família	49.060.574	7,8	0,59	100	7,8	0,59
C	Até 1/2 min	16.600.308	2,6	0,20	70	2,4	0,14
D	1/2 min +	8.910.259	1,4	0,11	35	0,6	0,04
A+B+C+D	Total	74.571.141	11,8	0,89	-	10,8	0,63

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

4 – Impacto na alíquota do IBS

O IBS foi idealizado de modo a manter a arrecadação sobre bens e serviços, ou seja, neutro, sem aumentar ou diminuir a carga tributária[15]. Isso impacta diretamente no valor da alíquota do IBS que precisa compensar a arrecadação dos impostos que ele irá substituir (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI).

Considerando que a alíquota de 25% para o IBS sem nenhuma isenção a arrecadação seria equivalente ao total arrecadado pelos impostos em vigência sobre o consumo de bens e serviços que serão substituídos. Como o valor arrecadado em 2017 por esses tributos foi de R$ 793 bilhões (Tabela 5), supõe-se que o IBS com a alíquota de 25% arrecadaria esse mesmo valor.

Tabela 5: Arrecadação total dos impostos incidentes no IBS – R$ milhões

Indicador	2017
ICMS - Exceto Seletivos	315.838
ICMS Combustíveis	78.057
ICMS Energia Elétrica	47.144
Imposto sobre Serviços (ISS)	56.403
IPI - tabaco e bebidas	38.427
Cofins	211.653
PIS cumulativo + não cumulativo	46.162
Total	793.684

Fonte: Elaboração própria a partir da Receita Federal.

No entanto, os diferentes modelos de benefício explorados nesta Nota Técnica, como demonstrado anteriormente, possuem distintos custos fiscais e que para manter a arrecadação no mesmo patamar é necessário elevar a alíquota do IBS para compensar o montante que

[15] A discussão em termos de qual a carga tributária é a ideal para a sociedade brasileira por mais pertinente que seja, não é o enfoque do IBS.

foi isentado. Portanto, quanto maior o custo do benefício distribuído, maior será a alíquota do IBS necessária para equilibrar as contas.

Como forma de sintetizar esse impacto na alíquota do IBS, a Tabela 6 evidência como cada tipo de isenção teria que ser compensada por uma alíquota maior do IBS, de forma a elencar o custo da medida não apenas em termos monetários (R$), como também no ônus gerado para contrabalançar os benefícios fiscais concedidos em termos de aumento na tributação.

Tabela 6 – Impacto na alíquota do IBS de diferentes modelos de benefício

	Universal		CadÚnico	
			Sem escalonamento	Com escalonamento
Indicador	**Aliquota zero**	**Isenção de 13,22**	**Isenção de R$ 13,22**	**Isenção de R$ 13,22**
Custo (R$ bilhões)	43,7	32,9	11,8	10,8
% da arrecadação do IBS	5,9%	4,5%	1,6%	1,5%
Alíquota incremental (p.p)	1,5	1,1	0,4	0,4

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE e Receita Federal.

Nota-se que na hipótese de adoção da alíquota zero sobre os itens da cesta básica haveria a necessidade de elevar a alíquota do IBS em 1,5 pontos percentuais. Já no cenário de isenção personalizada a alíquota incremental seria de 1,1 pontos em caráter universal e de cerca de 0,4 pontos percentuais se focalizada nos inscritos no CadÚnico com escalonamento do benefício.

5 – Considerações finais

Pelas simulações e análises realizadas, o modelo de isenção personalizada é mais vantajoso em comparação à desoneração total da cesta básica, tanto do ponto de vista do custo fiscal quanto da

eficiência em termos de design legal, política social e progressividade tributária.

A isenção personalizada com a focalização do benefício e com escalonamento seria a melhor alternativa devido ao menor custo (o que se reflete como menor alíquota do IBS), maior impacto na redução da desigualdade e pela existência do CadÚnico[16], não sendo necessária a criação de uma nova estrutura para operacionalizar os repasses às famílias.

É importante destacar que essa opção, por mais que se trate de uma forma de isenção tributária, adota um modelo que se aproxima de uma política fiscal de gasto público com elevado impacto na correção da desigualdade, sendo quase equivalente à elevação dos recursos destinados ao Bolsa Família e, como demonstrado por Kanczuk (2017), possui um resultado na diminuição da desigualdade 12 vezes superior à seletividade das desonerações fiscais dos itens da cesta básica.

Comparativamente à simples elevação do BF, a isenção personalizada tem como vantagem ser transferida antes de fazer parte do orçamento, de modo que não estaria sujeita a restrições orçamentárias, ao teto do gasto público (Emenda Constitucional 95, de 2016) e não entraria no conflito entre os entes federativos, uma vez que não estaria atrelada aos recursos da União, estados ou municípios.

[16] É possível, também, incluir uma parcela adicional da população de modo a ampliar os cadastrados no CadÚnico para serem beneficiadas pela isenção da cesta básica.

Referências

ABRAMOVSKY, L; PHILLIPS, D e WARWICK, R. Redistribution, efficiency and the design of VAT: a review of the theory and literature. The Institute for Fiscal Studies. Reino Unido, 2017.

AINSWORTH, R. Biometrics, Certified Software Solutions, and the Japanese Consumption Tax: a Proposal for the Tax Commission. Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper No.06–45. Boston, MA: Boston University School of Law. 2006.

BENZARTI, Y e CARLONI. Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT REform in France (2019) 11(1). American Economic Journal: Economic Policy (38).

BARREIX, A; BÈS, M e ROCA, j. Solvein the Impossible Trinity of Consumpsion Taxes: Personalized VAT. Banco Inter–americano de Desenvolvimento. 2012.

BRASIL, BANCO CENTRAL DO BRASIL. Banco de dados agregados. Sistema Sisbacen. Disponível em <http://bit.ly/GSoutello9/>. Acesso em 20/09/2015.

BRASIL, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa de Orçamento Familiar. Disponível em: www.ibge.gov.br.

BRASIL, MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Disponível em: http://mds.gov.br/.

BRASIL, RECEITA FEDERAL. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/ arrecadacao.

Brys, B. et al. (2016), "Tax Design for Inclusive Economic Growth", OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7–en.

CARVALHO, D; DE SIQUEIRA, R; NOGUEIRA, J. Características distributivas e impactos de reformas tributárias sobre o bem estar das famílias no Brasil. **Revista Brasileira de Economia (RBE).** V. 67, n.3. 2013

FERIA, R. Blueprint for reform of VAT Rates in Europe. **Intertax**, vol. 43, n. 2, 2015. Disponível em: http://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf. Acesso em ago/2020.

FERIA, R e WALPOLE, M. British Tax Review, 2020 - eprints.whiterose.ac.uk.

FLEURY, E. Muito além das horas. Valor Econômico, 08 jul. 2016. Disponível em: <https://www.valor. com.br/legislacao/4628065/muito-alem-das-horas>.

GODOI, S. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferência financeira (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: Afonso *et al*. **Tributação e Desigualdade**. Editora Letramento. Belo Horizonte, 2017.

KANCZUK, F. Equilíbrio Geral e Avaliação de Subsídios. Ministério da Fazenda. 2017. Disponível em: http://fazenda.gov.br/centrais-deconteudos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-geral-e-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÂO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. OECD Tax Policy Reviews: Costa Rica 2017. Paris, 2017.

PRADO, M. Estado brasileiro está dando benefício fiscal até para salmão e filé mignon. Folha de São Paulo. 18 jun. 2018. Disponível em: <https://www1.folha. uol.com.br/mercado/2018/06/estado-brasileiro-esta-dando-beneficio-fiscal-ate-para-salmao-e-file-mignon.shtml>.

PADILHA, G. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. Plataforma Política Social. Texto para discussão número 14. 2018. Disponível em: http://plataformapoliticasocial.com.br/personalizacao–do–iva–para–o–brasil–armonizando–os–objetivos–de–eficiencia–e–equidade/.

PADILHA, G. (2017). ICMS Personalizado (ICMS–P): un IVA moderno, eficiente y equitativo. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares.

PHILLIPS, D *et al*. Redistribution via VAT and cash transfers: na assessment in four low and middle income countries. Commitment to Equity, working paper 78. 2018. Disponível em: http://repec.tulane.edu/RePEc/ceq/ceq78.pdf.

REINO UNIDO, HER MAJESTY'S REVENUE & COSTUMS. Internal Manual VAT Food - Excepted items: Confectionery: The bounds of confectionery, sweets, chocolates, chocolate biscuits, cakes and biscuits: The borderline between cakes and biscuits. 13 mar. 2016 (atualizado em 07 ago. 2018). Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-food/vfood6260>.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão

PARTE II · NOTA TÉCNICA XVII

Nota sobre o PL 3.887/2020

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em setembro de 2021
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção · Peito a Quilge, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota sobre o PL 3.887/2020

O projeto de lei nº 3.887/2020, do Poder Executivo, propõe a substituição da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incluindo a COFINS-Importação, por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). As características propostas para a CBS aproximam-se daquelas de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) moderno: base ampla de incidência de bens e serviços (inclusive intangíveis), crédito amplo, desoneração das exportações, incidência "por fora" (sobre o preço líquido de tributos); alíquota uniforme para todos os bens e serviços e relativamente poucos benefícios fiscais e tratamentos diferenciados. Um tributo com essas características é, efetivamente, um tributo sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços.

Embora à primeira vista as mudanças propostas no PL 3887 pareçam positivas, a posição do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é que a matéria não deveria ser aprovada separadamente de mudanças mais amplas na tributação do consumo, alcançando, além do PIS e da COFINS, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e os impostos estaduais e municipais sobre bens e serviços (respectivamente ICMS e ISS). As razões para esse posicionamento são de diversas ordens.

Por um lado, o impacto econômico de uma reforma ampla dos tributos sobre o consumo, incluindo o ICMS e o ISS, tende a ser muito maior que o de uma reforma restrita ao PIS e à COFINS. Segundo estudo do economista Bráulio Borges, disponível no site do CCiF, a aprovação de uma ampla reforma da tributação do consumo poderia elevar o PIB

potencial do Brasil em 20 pontos percentuais, em um horizonte de 15 anos[1]. Por outro lado, estudo da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Economia estima que a aprovação do PL 3887 elevaria o PIB potencial em um ponto percentual (na hipótese otimista)[2].

Por outro lado, já há um grande amadurecimento na discussão de uma reforma ampla da tributação do consumo, tendo por base a PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, do Senado Federal.

A maior parte das resistências de caráter federativo à reforma – que no passado impediram o seu avanço – já estão superadas. A reforma ampla da tributação do consumo tem o apoio dos secretários da fazenda de todos os estados brasileiros, bem como dos pequenos e médios municípios, representados pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM). É verdade que ainda há a resistência dos grandes municípios, que defendem a manutenção do imposto municipal sobre serviços (ISS), mas essa é uma posição que contraria toda a literatura sobre tributação do consumo, para a qual o IVA deve incidir sobre uma base ampla de bens e serviços. Aliás, o Brasil é o último país do mundo com relevância econômica que ainda possui tributos distintos para bens e para serviços.

Também há resistências setoriais à adoção de uma alíquota uniforme para a tributação de bens e serviços, ainda que mantendo a carga tributária agregada. Mas essas resistências são basicamente as mesmas para a reforma ampla e para a criação da CBS, proposta no PL 3887. Ou seja, do ponto de vista da resistência setorial, o custo político de aprovação de uma reforma ampla – assim como as

[1] Texto acessível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

[2] Texto acessível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/ni-desburocratizando-o-sistema-tributario-1.pdf.

eventuais concessões necessárias para viabilizar sua aprovação – é basicamente o mesmo que o custo para a aprovação do PL 3887.

Na prática, é possível que a resistência setorial ao PL 3887 seja até maior que a resistência a uma reforma ampla, pois o PL 3887 não prevê uma transição, o que faz com que o impacto para os setores que serão mais tributados seja concentrado no tempo, enquanto as propostas de reforma ampla preveem uma transição entre cinco e dez anos. Adicionalmente, há alguns setores que hoje são pouco tributados pelo PIS/COFINS, mas são muito tributados pelo ICMS. Para esses setores, uma reforma restrita ao PIS/COFINS eleva a tributação, enquanto uma reforma ampla, incluindo o ICMS, tende a ser neutra.

A despeito de termos uma posição clara a favor de uma reforma ampla da tributação do consumo, existe a possibilidade de que a tramitação do PL 3887 avance de forma independente. Neste contexto, apresentamos algumas sugestões de aprimoramento do conteúdo do PL 3887, voltadas a melhorar a qualidade do projeto e, sobretudo, a dar mais segurança jurídica para os contribuintes, reduzindo o risco de judicialização.

Como já existem propostas consistentes de aprimoramento do texto do PL 3887 – em particular as propostas apresentadas pelo Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP) –, optamos por concentrar as sugestões desenvolvidas em alguns poucos tópicos, que não foram considerados, ou que não foram suficientemente desenvolvidos nas demais propostas de aprimoramento do PL 3887.

1. Fato Gerador

A base constitucional da CBS, nos termos do PL 3887, é aquela prevista no art. 195, I, "b" da Constituição Federal e no inciso IV do mesmo

artigo, que preveem a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas (ou entidades a elas equiparadas) e sobre o importador de bens ou serviços do exterior.

O PL 3887, no entanto, prevê que a CBS incide sobre "operações com bens e serviços", definindo, em seu art. 2º, que o fato gerador da CBS é "o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação".

Segundo vários juristas, essa diferença de conceitos entre "receita" e "operações" tende a gerar questionamentos sobre a constitucionalidade da CBS, o que não é desejável no caso de um novo tributo, que responderá por parte relevante da arrecadação da União[3]. A manutenção desta distinção entre a base constitucional da CBS (receita) e a base prevista no PL 3887 (operações) certamente resultará em questionamentos judiciais vultosos, ampliando a já elevada insegurança jurídica associada ao sistema tributário brasileiro.

Ainda que seja possível alterar a redação do PL 3887 visando reduzir o risco de questionamentos judiciais por conta da diferença entre a base constitucional e a incidência da CBS sobre operações, não é possível eliminar totalmente esse risco, em um sistema em que o crédito da CBS será a contribuição recolhida na etapa anterior da cadeia. Neste contexto, o ideal seria ajustar a base constitucional para que fosse prevista a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre operações com bens e serviços.

A medida mais prudente para garantir a segurança jurídica da nova contribuição seria, portanto, que a aprovação do PL 3887 fosse

[3] Ver a respeito o artigo "Ainda sobre a polêmica em torno do fato gerador da CBS", de Sérgio André Rocha e Melina Rocha, publicado no JOTA em 27/08/2020 e acessível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ainda-sobre-a-polemica-em-torno-do-fato-gerador-da-cbs-27082020.

antecedida pela publicação de uma emenda constitucional prevendo a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre operações com bens e serviços. Esta mudança não apenas garantiria solidez jurídica para a CBS, como evitaria litígios sobre questões específicas que podem surgir na cobrança da nova contribuição.

2. Alíquota uniforme, benefícios fiscais e transição

O PL 3887 prevê a cobrança da CBS a uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, exceto nos casos expressamente previstos no próprio projeto de lei. Entendemos que a adoção de uma alíquota uniforme para todas as operações com bens e serviços é, efetivamente, o modelo mais adequado para um tributo sobre o valor adicionado, por vários motivos: a) porque a alíquota uniforme reduz o risco de divergências de interpretação e o custo de conformidade de apuração e pagamento do tributo; b) porque a alíquota uniforme facilita operacionalmente a cobrança do tributo, especialmente no caso de plataformas digitais localizadas em outros países (que, pelo PL 3887, terão de se registrar e recolher a CBS no Brasil); c) porque a menor tributação do consumo de serviços favorece as famílias de maior renda em detrimento das famílias de menor renda.

No entanto, também entendemos que a adoção de alíquota uniforme gera uma reação negativa por parte de setores que hoje estão sujeitos à incidência de PIS/COFINS a uma alíquota menor, caso, por exemplo, de prestadores de serviços que operam no regime de lucro presumido. Tal preocupação é especialmente relevante quando consideramos que a substituição do PIS/COFINS pela CBS será feita de uma única vez, sem transição, o que pode levar a um aumento abrupto da carga tributária e a uma mudança abrupta de preços relativos, possivelmente com impacto sobre a inflação – pois aumentos de carga tributária

tendem a ser mais rapidamente repassados aos preços que reduções da carga tributária.

De modo semelhante, o PL 3887 extingue diversos regimes especiais de tributação e benefícios fiscais atualmente existentes no âmbito do PIS/COFINS. Também neste caso, a transição abrupta para a CBS pode resultar em aumento relevante da carga tributária para alguns setores, com impacto sobre a inflação no curto prazo.

Neste contexto, seria desejável que a migração para um regime de alíquota uniforme e a extinção dos regimes especiais e dos benefícios fiscais fosse feita com uma transição ao longo de um período entre cinco e dez anos, para permitir uma mudança suave de preços relativos, bem como para dar segurança jurídica às empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual.

No caso dos setores atualmente menos tributados, a transição é relativamente simples, bastando definir que a alíquota aplicável a esses setores será uma porcentagem da alíquota base da CBS e definir que essa porcentagem será crescente ao longo do tempo, até alcançar 100%. É importante que, ao longo da transição, a alíquota base da CBS seja reduzida, para evitar que a elevação das demais alíquotas resulte em um aumento da carga tributária.

No caso dos regimes especiais e benefícios fiscais a transição é mais complexa, pois existem muitas situações diferenciadas, que precisam ser consideradas. Simplificadamente, os regimes especiais e benefícios atualmente existentes no âmbito do PIS/COFINS podem ser agrupados em três categorias principais:

a) Benefícios fiscais que assumem a forma de créditos presumidos ou redução da alíquota incidente no débito com apropriação integral do crédito. Nestes casos, é possível manter os benefícios

setoriais, na forma de créditos presumidos da CBS, que seriam progressivamente reduzidos ao longo da transição.

b) Regimes especiais de tributação, especialmente tributação monofásica de alguns setores, em muitos casos resultando em uma alíquota efetiva sobre o consumo menor que a alíquota do PIS/COFINS não cumulativo. Nestes casos, o ideal seria estimar a alíquota efetiva incidente no consumo (através de cálculos efetuados por entidades independentes[4]) e fazer uma transição para a alíquota base da CBS, ao longo do período de transição.

c) Regimes voltados à desoneração do investimento, caso, por exemplo, do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura (REIDI), que prevê a suspensão do PIS/COFINS ou a aplicação de alíquota zero na aquisição de equipamentos. A rigor, tais regimes se tornarão desnecessários com a CBS, que prevê restituição integral e tempestiva de créditos na aquisição de bens e serviços destinados ao ativo imobilizado. Ainda assim, para dar segurança aos atuais beneficiários de tais regimes de que o modelo de ressarcimento de créditos da CBS funcionará de forma adequada, sugere-se que os benefícios de suspensão ou alíquota zero na aquisição de equipamentos pelas empresas beneficiadas por esses regimes sejam mantidos durante a transição.

[4] O levantamento do preço médio de venda ao consumidor de um amplo conjunto de mercadorias por instituições independentes já é realizado hoje, por conta do regime de substituição tributária do ICMS.

3. Manutenção da carga tributária

Um dos pontos que tem levantado muitas dúvidas com relação à CBS é a definição de uma alíquota de 12% no PL 3887. Há um consenso entre os especialistas de que tal alíquota resultaria em um aumento da carga tributária relativamente à situação atual. As estimativas de alíquota neutra, que manteria a atual arrecadação de PIS/COFINS, variam entre 8% e 10%[5].

Neste contexto, sugere-se a adoção de um sistema que garanta a calibragem da alíquota da CBS em caso de aumento ou redução da carga tributária nos primeiros anos de cobrança da nova contribuição. O ideal é que esse sistema seja bastante simples e opere com informações objetivas e conhecidas.

A proposta é que a alíquota da CBS seja ajustada, caso a receita da CBS nos doze primeiros meses de cobrança da contribuição, corrigida pelo IPCA, seja 3% maior ou menor que a receita do PIS e da COFINS nos 60 meses anteriores ao início da cobrança da CBS, também corrigida pelo IPCA e acrescida de uma taxa de crescimento real de 2% ao ano. O ajuste seria feito por decreto presidencial, de forma proporcional à razão entre a receita corrigida do PIS/COFINS e a receita da CBS. As fórmulas para definição do ajuste de alíquota deveriam constar de um anexo da Lei.

Neste modelo, pequenos desvios em relação à alíquota neutra (dentro do intervalo de 3% a maior ou a menor, por exemplo) não ensejariam ajuste da alíquota, mas desvios mais relevantes seriam integralmente compensados no ajuste.

[5] Ver, por exemplo, estudo do Observatório de Política Fiscal do IBRE/FGV, acessível em: https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs.

Adicionalmente, é importante que a alíquota inicial da CBS seja mais realista que a alíquota de 12% proposta no PL 3887. Neste sentido, sugere-se que a alíquota inicial seja de 9% ou, no máximo, 10%, lembrando que eventual erro de calibragem (para cima ou para baixo) será ajustado nos termos propostos acima.

Por fim, caso seja adotado um regime de transição para a alíquota e para os benefícios fiscais, nos termos sugeridos no item 2 desta nota, é preciso garantir que a alíquota base da CBS seja ajustada ao longo da transição, para não resultar em aumento da carga tributária. Neste caso, no entanto, o ajuste pode ser feito com base nas próprias informações de arrecadação da CBS nos primeiros anos, que permitirão identificar com clareza o custo da adoção de alíquotas reduzidas e da concessão de créditos presumidos.

4. *Vacatio legis*

Um ponto que tem preocupado muito os contribuintes é o prazo de apenas seis meses de *vacatio legis* (período entre a publicação da lei e o início da cobrança da CBS) previsto no PL 3887.

Há um consenso entre as empresas de que não é possível ajustar os sistemas no prazo de seis meses. Também há demandas para que a CBS comece a ser cobrada apenas no início de um ano calendário, por conta de ajustes anuais que são feitos na contabilidade fiscal.

Nesse contexto, sugere-se que o início da cobrança da CBS se dê no segundo exercício financeiro subsequente à publicação da lei que a instituir. Tal prazo garantiria um período de pelo menos doze meses para que as empresas (e o próprio fisco) possam ajustar seus sistemas e procedimentos para viabilizar a cobrança do novo tributo.

5. CBS e cobrança do ICMS por substituição tributária

Um último ponto que merece atenção diz respeito ao efeito da cobrança de ICMS por substituição tributária quando da adoção da incidência "por fora" da CBS, ou seja, da incidência da CBS sobre o preço líquido da própria CBS e, também, do ICMS e do ISS. Para entender esse ponto, no Anexo a esta nota apresentam-se várias simulações que buscam deixar mais claros os argumentos resumidos a seguir.

Como se mostra na primeira parte do Anexo, caso a CBS fosse cobrada "por dentro" (ou seja, sobre o preço com a própria CBS e com o ICMS), a cobrança do ICMS por substituição tributária não afetaria a arrecadação da CBS. Em outras palavras, a arrecadação da CBS seria a mesma na hipótese de cobrança plurifásica do ICMS (sem substituição tributária) ou na hipótese de cobrança do ICMS por substituição tributária[6].

Com a adoção da cobrança da CBS "por fora", no entanto, essa neutralidade não se mantém, havendo um aumento do valor devido de CBS quando é adotado o regime de substituição tributária para o ICMS. Um primeiro problema decorre de uma falha do PL 3887, que não permite a dedução do ICMS recolhido por substituição tributária (ICMS-ST) da base de cálculo da CBS, uma vez que apenas o ICMS "destacado no documento fiscal" pode ser deduzido. Esse não é, no entanto, o

[6] Esse resultado depende da hipótese de que a margem do atacado e do varejo será a mesma (em reais) tanto na hipótese de cobrança plurifásica do ICMS quanto na hipótese de cobrança por substituição tributária. Se a margem for fixada com base em um *mark-up* sobre o preço de aquisição (descontados os tributos recuperáveis) então haverá um aumento do preço final de venda ao consumidor e da arrecadação da CBS, mas esse é um efeito do aumento das margens (em reais) no comércio por conta do aumento do preço de venda na indústria e não de uma falha intrínseca do modelo tributário.

principal motivo para o aumento do valor da CBS quando é adotado o regime de substituição tributária[7].

Como se demonstra na segunda parte do Anexo, mesmo quando se permite a dedução do ICMS-ST da base de cálculo da CBS no contribuinte substituto, o montante recolhido de CBS ao longo da cadeia se eleva. Isso ocorre porque, no regime de substituição tributária, o valor do ICMS recolhido no substituto tributário (tanto o ICMS próprio quanto o ICMS recolhido por substituição tributária) passa a integrar o preço nas etapas subsequentes, mas não é deduzido da base da CBS quando da tributação dos contribuintes substituídos.

No Anexo são sugeridas duas alternativas para reestabelecer a neutralidade na tributação da CBS com a cobrança de ICMS por substituição tributária. A primeira opção seria discriminar nos documentos fiscais o valor do ICMS cobrado no substituto tributário (ICMS próprio e ICMS-ST), por unidade de produto[8]. Com base nessa informação, os contribuintes substituídos poderiam deduzir da base de cálculo da CBS o montante correspondente à multiplicação da quantidade vendida pelo valor de ICMS, por unidade, cobrado no contribuinte substituto. Essa alternativa garante a neutralidade na tributação, mas é bastante complexa do ponto de vista operacional, exigindo controles que contradizem a simplicidade pretendida na apuração da CBS.

Uma segunda alternativa, operacionalmente mais simples, é conceder um crédito presumido de CBS no substituto tributário, cujo valor seria equivalente à aplicação da alíquota "por dentro" da CBS

[7] Esse ponto é explicado em detalhe no Anexo.
[8] O valor do ICMS por unidade de produto, neste caso, é a soma do débito do ICMS próprio incidente na saída do contribuinte substituto com o montante recolhido a título de ICMS-ST, dividido por unidade de produto.

(*alíquota*/(1+*alíquota*))[9] sobre o valor total de IMCS incidente no contribuinte substituto (débito de ICMS próprio mais ICMS-ST). Supondo que esse crédito presumido é repassado ao preço do produto, o resultado é uma tributação neutra de CBS, relativamente ao que seria devido caso o ICMS fosse cobrado de forma plurifásica (sem substituição tributária).

Mesmo sendo operacionalmente mais simples, essa segunda alternativa traz alguma complexidade para a apuração da CBS e, sobretudo, cria algum risco ao introduzir a possibilidade de créditos presumidos na cobrança da nova contribuição – mecanismo que usualmente é associado a benefícios fiscais, que deveriam ser evitados na CBS (exceto, temporariamente, durante a transição).

Neste contexto, cabe avaliar se efetivamente compensa introduzir algum mecanismo de ajuste para evitar a distorção na tributação da CBS decorrente da cobrança de ICMS por substituição tributária. Vale lembrar que, com um mecanismo de calibragem da alíquota bem desenhado, essa distorção não resultará em um aumento da arrecadação total de CBS, pois a alíquota seria calibrada de forma a manter a carga tributária. Mas haveria, na prática, uma maior tributação do consumo de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária relativamente aos demais – a qual já existe hoje, supondo-se que as empresas já estejam excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins em função da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Adicionalmente, vale lembrar que se está discutindo uma reforma ampla da tributação do consumo, na qual o ICMS seria substituído por um imposto sobre bens e serviços (IBS) para o qual, em princípio, não se prevê a aplicação do regime de substituição tributária. Caso essa

[9] Supondo que a alíquota da CBS seja de 10%, a alíquota "por dentro" da CBS seria 0,1/1,1, o que equivale a uma alíquota de 9,09%.

proposta venha a ser aprovada, a distorção descrita nesse item seria apenas temporária, vigorando apenas durante a transição do ICMS para o IBS.

Cabe destacar, por fim, que, independentemente de eventual ajuste no modelo de cobrança da CBS em função dos efeitos da substituição tributária do ICMS, cabe corrigir o PL 3887, de modo a prever a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS do substituto tributário, e não apenas do ICMS próprio incidente em suas saídas.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e revisão

Anexo – Efeito sobre a receita de CBS da substituição tributária do ICMS

Este anexo tem como objetivo mostrar o efeito da cobrança do ICMS por substituição tributária sobre a arrecadação da CBS em duas hipóteses: (1) supondo que a CBS seja cobrada "por dentro", ou seja, incidindo sobre o preço da mercadoria incluindo o ICMS e a própria CBS; e (2) supondo que a CBS seja cobrada "por fora", ou seja, sobre o preço líquido de ICMS e da CBS, que é o modelo proposto no PL 3887.

Em todos os casos supôs-se uma cadeia com três etapas, sendo a primeira a indústria, a segunda um atacadista e a terceira um varejista. O preço líquido de tributos recebido pela indústria é de R$ 100,00, a margem líquida do atacadista é de R$ 20,00 e a margem líquida do varejista é de R$ 60,00. Por simplicidade (dado que o objetivo é mostrar apenas o efeito da substituição tributária), supôs-se que não há etapas anteriores à indústria, ou seja, que todos os tributos incidentes nas etapas anteriores são recolhidos pela indústria. Em todos os casos considera-se que o ICMS incide "por dentro", ou seja, sobre o preço com o próprio ICMS e com a CBS.

Nas duas hipóteses consideradas (incidência da CBS "por dentro" e "por fora") busca-se avaliar qual seria o impacto sobre a arrecadação da CBS da adoção da substituição tributária relativamente a uma situação em que o ICMS fosse cobrado de forma plurifásica, ou seja, sem substituição tributária. Em todos os casos, supõe-se que o ICMS cobrado por substituição tributária na indústria (ICMS-ST) está bem calibrado, ou seja, que corresponde à diferença entre o ICMS total recolhido ao longo da cadeia no caso de cobrança plurifásica do ICMS e o ICMS próprio (ICMS-P) recolhido pela indústria. Em outras palavras, supõe-se que o ICMS-ST é cobrado com base em um preço-

pauta equivalente ao preço de venda ao consumidor final na hipótese de cobrança plurifásica.

Em todas as simulações supôs-se que a alíquota do ICMS é de 20% "por dentro". Na primeira hipótese supôs-se que a alíquota da CBS "por dentro" é de 8%. Na segunda hipótese, supôs-se que a alíquota da CBS "por fora" é de 10%. As diferenças de alíquotas foram arbitradas apenas para que o preço final de venda ao consumidor seja semelhante nos dois casos.

É importante notar que a diferença de resultado entre as duas hipóteses (incidência da CBS "por dentro" e "por fora") não é relevante, ou seja, não se pretende discutir a calibragem da alíquota da CBS, que depende de muitos outros fatores. Apenas a diferença entre a cobrança plurifásica do ICMS e a cobrança do ICMS por substituição tributária, em cada uma das hipóteses tomada isoladamente, é relevante para a análise.

Nas tabelas apresenta-se, na parte superior, o valor do débito de ICMS e de CBS em cada etapa da cadeia e, na parte inferior, o valor devido de ICMS e de CBS pela indústria, pelo atacado e pelo varejo, que corresponde à diferença entre o débito e o crédito (que é o valor do débito na etapa anterior, quando há recuperação de crédito).

Hipótese 1. Cobrança da CBS "por dentro"

A Tabela 1.1 apresenta o exemplo em que se considera que a CBS incidiria "por dentro", à alíquota de 8%, supondo-se que o ICMS fosse cobrado sem substituição tributária (ou seja, pelo regime plurifásico). Esse exemplo não corresponde ao modelo proposto no PL 3887, no qual se propõe que a CBS seja cobrada "por fora". Mas ele serve para

mostrar o impacto da substituição tributária quando a CBS é cobrada "por fora", o que é feito na Hipótese 2.

Como se nota, no exemplo proposto o preço final do produto seria de R$ 250,00 e a arrecadação de ICMS e de CBS é de R$ 50,00 e R$ 20,00, respectivamente, o que corresponde à aplicação das respectivas alíquotas sobre o preço de venda ao consumidor.

1.1. Carga tributária sem ICMS-ST - incidência da CBS "por dentro"

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	120,00	180,00	
ICMS - P (débito) - al. 20%	27,78	33,33	50,00	
CBS (débito) - al. 8%	11,11	13,33	20,00	
Preço de venda	**138,89**	**166,67**	**250,00**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-P	27,78	5,56	16,67	50,00
CBS	11,11	2,22	6,67	20,00
Total	**38,89**	**7,78**	**23,33**	**70,00**

Na hipótese em que o ICMS passa a ser cobrado por substituição tributária, teríamos o a situação apresentada na Tabela 1.2. Neste caso, a indústria recolhe o ICMS que é devido pelo atacado e varejo. Vale notar que no exemplo supôs-se que a soma do ICMS próprio cobrado da indústria com o ICMS-ST corresponde ao valor de R$ 50,00 de ICMS total devido no exemplo da Tabela 1.1.

1.2. Carga tributária com ICMS-ST - incidência da CBS "por dentro"

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	170,00	230,00	
ICMS-ST - al. 20%	17,39			
ICMS - P - al. 20%	32,61			
CBS (débito) - al. 8%	13,04	14,78	20,00	
Preço de venda	**163,04**	**184,78**	**250,00**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,39			17,39
ICMS-P	32,61			32,61
CBS	13,04	1,74	5,22	20,00
Total	**63,04**	**1,74**	**5,22**	**70,00**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

Como se vê, caso a CBS fosse cobrada "por dentro" a adoção da substituição tributária para o ICMS não afetaria o valor devido de CBS. No entanto, como se mostra a seguir, isso não ocorre no caso da cobrança da CBS "por fora", como proposto no PL 3887 (e como recomenda a boa prática internacional).

Hipótese 2. Cobrança da CBS "por fora"

A Tabela 2.1 reproduz a mesma situação descrita na Tabela 1.1 (cobrança plurifásica do ICMS), com a diferença de que, neste caso, a CBS é cobrada à alíquota de 10% sobre o preço líquido de ICMS e de CBS ("por fora"), na forma proposta no PL 3887. Neste exemplo, o valor do ICMS devido ao longo da cadeia é de R$ 49,50 e o valor da CBS de R$ 18,00, que corresponde à alíquota de 10% aplicada sobre o valor adicionado (líquido de tributos) em todas as etapas da cadeia[10].

2.1. Carga tributária sem ICMS-ST - PL 3887 (incidência da CBS "por fora")

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	120,00	180,00	
ICMS - P (débito) - al. 20%	27,50	33,00	49,50	
CBS (débito) - al. 10%	10,00	12,00	18,00	
Preço de venda	**137,50**	**165,00**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-P	27,50	5,50	16,50	49,50
CBS	10,00	2,00	6,00	18,00
Total	**37,50**	**7,50**	**22,50**	**67,50**

Como se vê na Tabela 2.2, com a adoção da cobrança do ICMS por substituição tributária o valor cobrado de CBS se altera, mesmo supondo-se que a margem (em reais) do atacado e do varejo se mantém, e que o valor do ICMS cobrado na indústria (ICMS próprio

[10] O valor de ICMS e CBS não corresponde exatamente ao do exemplo anterior, pois, para que isso ocorresse, a alíquota da CBS precisaria ser de 11,11%, o que tornaria mais complexas as explicações que são feitas a seguir.

mais ICMS-ST) corresponde exatamente ao ICMS cobrado sem substituição tributária (R$ 49,50). A diferença do montante devido de CBS em relação à cobrança plurifásica de ICMS é de R$ 4,95, que corresponde à aplicação da alíquota da CBS sobre o montante total de ICMS recolhido pela indústria e representa um aumento de 27,5% no valor cobrado de CBS (considerando os parâmetros do exemplo).

2.2. Carga tributária com ICMS-ST - PL 3887 (incidência da CBS "por fora")

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,25			
ICMS - P - al. 20%	32,25			
CBS (débito) - al. 10%	11,73	16,95	22,95	
Preço de venda	**161,23**	**186,45**	**252,45**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,25			17,25
ICMS-P	32,25			32,25
CBS	11,73	5,22	6,00	22,95
Total	**61,23**	**5,22**	**6,00**	**72,45**
			Variação do valor da CBS:	**4,95**

Um dos problemas do PL 3887 é que ele não permite a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS, pois, pelo projeto, apenas o ICMS destacado no documento fiscal (ICMS próprio) não integra a base de cálculo da CBS. Essa não é, no entanto, a principal razão para a elevação do valor da CBS com a cobrança de ICMS por substituição tributária, ainda que a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS no substituto tributário seja um ajuste desejado e necessário do PL 3887[11].

[11] A exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS é positiva, pois normalmente o preço do comércio é formado na forma de mark-ups (incremento percentual sobre o custo de aquisição do produto revendido), o que significa que a redução do preço na indústria contribuiria para reduzir o preço de venda ao consumidor final. Nos exemplos desse anexo, no entanto, supõe-se que as margens do atacado e do varejo são fixadas em valores nominais, pois o objetivo é isolar o efeito da tributação, evitando confundir esse efeito com a variação do valor das margens na cadeia de comercialização. Adicionalmente, é possível que o adquirente do produto da indústria não seja contribuinte da CBS pelo regime normal (caso, por exemplo, de uma

Como se vê na Tabela 2.3, que reproduz o exemplo da tabela anterior excluindo o ICMS-ST da base de cálculo da CBS na indústria, mesmo com esse ajuste, o incremento do valor devido de CBS ao longo da cadeia continuaria sendo o mesmo (R$ 4,95), pois a redução do valor da CBS devida pela indústria reduziria em igual montante o crédito de CBS no atacado. Isso ocorre porque o ICMS cobrado da indústria passa a integrar o preço de venda das etapas seguintes da cadeia de comercialização, sem que o valor do ICMS possa ser deduzido desse preço, na definição da base de cálculo da CBS. Na prática, o valor total de CBS devido passa a ser maior que a incidência da alíquota da CBS sobre o valor adicionado (líquido de tributos) ao longo da cadeia, distorcendo uma das características desejáveis de um bom tributo sobre o valor adicionado[12].

2.3. Carga tributária com ICMS-ST - exclusão do ICMS-ST da BC da CBS

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,60			
ICMS - P - al. 20%	31,90			
CBS (débito) - al. 10%	10,00	16,95	22,95	
Preço de venda	**159,50**	**186,45**	**252,45**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,60			17,60
ICMS-P	31,90			31,90
CBS	10,00	6,95	6,00	22,95
Total	**59,50**	**6,95**	**6,00**	**72,45**
			Variação do valor da CBS:	**4,95**

Para evitar o aumento do valor devido de CBS com a cobrança do ICMS por substituição tributária, foram consideradas duas alternativas. A primeira alternativa é excluir o valor do ICMS recolhido pelo substituto

empresa do SIMPLES), hipótese na qual a redução da CBS recolhida na indústria resulta numa redução do valor da CBS em toda a cadeia.

[12] Tomando por referência a cobrança de ICMS pelo regime plurifásico (Tabela 2.1), o aumento da CBS se concentra no atacado, pois nessa etapa a CBS incide não apenas sobre a margem líquida do atacado, mas também sobre o valor de ICMS recolhido na indústria. Esse efeito não se repete no varejo porque o maior débito de CBS é compensado por um maior crédito vindo do atacado, o que faz que a base da CBS seja apenas a margem líquida do varejo.

tributário (tanto ICMS próprio quanto ICMS-ST) da base de cálculo da CBS nas etapas seguintes da cadeia. Os efeitos desse ajuste ficam claros na Tabela 2.4, na qual o valor da CBS devida tanto pelo atacado quanto pelo varejo é ajustado de forma a excluir a incidência da CBS sobre o ICMS recolhido na indústria (o que é equivalente a excluir o valor do ICMS recolhido na indústria da base de cálculo da CBS).

2.4. Carga tributária com ICMS-ST - ajuste nos contribuintes substituídos

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,60			
ICMS - P - al. 20%	31,90			
CBS (débito)	10,00	12,00	18,00	
CBS base - al. 10%	10,00	16,95	22,95	
Redutor por ICMS		-4,95	-4,95	
Preço de venda	**159,50**	**181,50**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,60			17,60
ICMS-P	31,90			31,90
CBS	10,00	2,00	6,00	18,00
Total	**59,50**	**2,00**	**6,00**	**67,50**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

Para que tal alternativa de ajuste seja efetiva, é necessário que o ajuste da base de cálculo da CBS se dê em todas as etapas subsequentes do processo de comercialização[13]. Essa forma de solução do problema tem, no entanto, um custo operacional que pode ser elevado, pois exige a discriminação, por unidade de produto, do ICMS recolhido no substituto tributário, a inclusão dessa informação nos documentos fiscais de todas as etapas subsequentes, e a exclusão do montante correspondente à multiplicação da quantidade de produtos vendidos pelo valor recolhido de ICMS por unidade de produto da base de cálculo da CBS.

[13] Fazer o ajuste apenas no atacado apenas deslocaria o problema para o varejo, que acabaria recolhendo um valor mais elevado da CBS em função da inclusão do ICMS no seu preço, sem sua exclusão da base de cálculo da CBS.

Uma segunda alternativa, mais simples operacionalmente, seria a redução do valor recolhido de CBS no substituto tributário. Neste caso, a exclusão teria de ser feita na forma de um crédito presumido de CBS, sem alterar o débito de CBS, pois esse é o valor recuperado como crédito na etapa subsequente. O valor do crédito presumido de CBS teria de ser equivalente à aplicação de uma alíquota "por dentro" da CBS (*alíquota*/(1+*alíquota*)) sobre o montante de ICMS devido pelo substituto tributário (soma de ICMS próprio e ICMS-ST)[14].

No caso do exemplo analisado, o crédito presumido de CBS seria de R$ 4,50, que corresponde ao montante total de ICMS devido pela indústria (49,50) multiplicado por 0,1 e dividido por 1,1. Como se vê na Tabela 2.5, supondo que o crédito presumido de CBS na indústria seja integralmente repassado ao preço, o resultado seria o recolhimento de CBS ao longo da cadeia em montante equivalente ao que seria recolhido com base na cobrança plurifásica de ICMS.

2.5. Carga tributária com ICMS-ST - ajuste no contribuinte substituto

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	165,00	225,00	
ICMS-ST - al. 20%	18,50			
ICMS - P - al. 20%	31,00			
CBS (débito) - al. 10%	10,00	16,50	22,50	
Crédito Presumido CBS	-4,50			
Preço de venda	**155,00**	**181,50**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	18,50			18,50
ICMS-P	31,00			31,00
CBS	5,50	6,50	6,00	18,00
Total	**55,00**	**6,50**	**6,00**	**67,50**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

[14] Para entender a aplicação da alíquota "por dentro" da CBS, considere-se que BC é a base de cálculo da CBS, antes da exclusão do valor da própria CBS. Neste caso, o valor devido de CBS pode ser escrito como: CBS = (BC – CBS)**al*, onde *al* é a alíquota da CBS. Essa fórmula pode ser reescrita como CBS = BC/(1+*al*). Como o objetivo do ajuste é reduzir a base de cálculo da CBS em montante equivalente à aplicação da alíquota da CBS sobre o valor recolhido de ICMS (*al**ICMS), a redução do montante a ser recolhido de CBS seria (*al**ICMS)/(1+*al*), ou seja, à multiplicação do valor de ICMS por *al*/(1+*al*), que é a alíquota "por dentro" da CBS.

Embora seja operacionalmente mais simples, essa forma de ajuste na cobrança da CBS no substituto tributário não é de compreensão imediata e precisa ser considerada com cautela, para não dar a entender que o modelo da CBS contempla outras possibilidades de crédito presumido, que poderiam ser utilizadas para a concessão de benefícios fiscais.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e atualização

PARTE II · NOTA TÉCNICA XVIII

Proposta de Emenda Constitucional Brasil Solidário

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Maio de 2021
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e melhoria

Proposta de Emenda Constitucional Brasil Solidário

Centro de Cidadania Fiscal

Versão 1

Maio de 2021

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.

Diretores:

Bernard Appy

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Melina Rocha Lukic (consultora externa)

Larissa Luzia Longo

Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Sumário

Histórico 4
Proposta 5

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Nota Técnica: Proposta de Emenda Constitucional Brasil Solidário

Histórico

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) Brasil Solidário é fruto da convergência entre as propostas do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz) e do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF).

Originalmente, o projeto de reforma da tributação de bens e serviços do CCiF foi consolidado na PEC 45/2019[1] e apresentado à Câmara dos Deputados pelo deputado Baleia Rossi. A proposta do Comsefaz, por sua vez, foi apresentada pelo deputado Herculano Passos à Comissão Especial da PEC 45/2019, como a Emenda n. 192/2019[2].

Ao longo dos últimos anos, o Comsefaz e o CCiF debateram e aprimoraram suas propostas isoladamente e em conjunto, especialmente, no âmbito do Grupo de Trabalho IBS Operacional.

Em 2021, o Comsefaz e o CCiF uniram forças para identificar os consensos e construírem juntos a proposta que ora é apresentada.

Destaca-se também que, em abril de 2021, o Comsefaz, a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), o CCiF, a Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE), o Movimento Destrava Brasil e o Movimento Pra Ser Justo manifestaram seu apoio à aprovação de uma reforma tributária ampla, consolidando todos os impostos sobre o consumo em apenas um imposto, com a unificação da base de incidência de bens e serviços[3].

[1] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0pe20hvrkulbq105oqnbxmmkdr1598039.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.
[2] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1818998&filename=EMC+192/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.
[3] Disponível em: https://comsefaz.org.br/wp-content/uploads/2021/04/CARTA-EM-DEFESA-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-AMPLA-I.pdf.

Proposta

A PEC Brasil Solidário propõe uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, a partir da substituição de sete tributos por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que seguirá o modelo de imposto sobre valor adicionado (IVA), adotado em cerca de 170 países[4]. O IBS será complementado pelo imposto seletivo que incidirá sobre bens e serviços que produzam externalidades negativas à saúde ou ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.

Serão substituídos os seguintes tributos: (i) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (ii) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); (iii) Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); (iv) Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (Cide-combustíveis); (v) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); (vi) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e (vii) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O IBS é norteado pelos princípios da simplicidade, isonomia, neutralidade, transparência e arrecadação.

Simplicidade advinda de base de incidência tributária de contorno bem definido, regras de fácil compreensão e mínimo de exceções e regimes especiais.

Isonomia no tratamento dos cidadãos e das empresas, dosando a carga tributária sem privilégios.

Neutralidade para não distorcer a forma de organização das empresas, nem a localização de seus investimentos, nem a tecnologia que adotam, nem suas escolhas de mercados.

[4] Dado computado até novembro de 2018, segundo estudo da OCDE. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page195.

Transparência que permita ao cidadão conhecer, efetivamente, com quanto contribui de tributo ao Estado, de modo que possa, ciente do ônus tributário, fazer suas escolhas de políticas públicas consciente e democraticamente.

Arrecadação como finalidade, pois um tributo sobre o consumo deve ter propósito arrecadatório e não extrafiscal. O IVA deve arrecadar os recursos para que depois, via gasto, o Estado financie suas políticas públicas.

A melhoria na qualidade da tributação sobre bens e serviços no Brasil é promovida pelo IBS a partir da adoção das características dos melhores e mais modernos IVAs do mundo:

- Base ampla de incidência, sem qualquer diferenciação entre a tributação de operações com bens, materiais e imateriais, compreendidos os direitos, e as prestações de serviço;
- Cobrança no destino, com desoneração completa das exportações e tributação das importações, essencial para encerrar a guerra fiscal entre os entes federativos;
- Não-cumulatividade ampla e devolução ágil de créditos acumulados (em até 60 dias), para desonerar os investimentos;
- Alíquota uniforme e regras homogêneas, para reduzir o custo de conformidade dos contribuintes e a litigiosidade tributária;
- Cálculo por fora, possibilitando que o cidadão conheça de forma transparente o valor do imposto incidente em cada operação e prestação; e
- Tratamento isonômico dos contribuintes, sendo vedada a concessão de isenções, benefícios, incentivos tributários ou financeiros.

De acordo com estudo elaborado pelo economista Bráulio Borges, a aprovação de uma reforma ampla com as características da PEC Brasil Solidário seria capaz de aumentar 20 pontos percentuais do PIB potencial do Brasil em 15 anos (24 p.p. no longo prazo), considerados apenas os efeitos diretos[5].

[5] 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.

Com o modelo de transição na distribuição federativa da receita proposto, todos os entes da federação serão beneficiados pela PEC. De modo semelhante, mesmo com hipóteses conservadoras do impacto da reforma tributária sobre a produtividade, estima-se que todos os setores da economia tendem a ser beneficiados pela reforma tributária, como mostra estudo dos economistas Edson Domingues e Debora Cardoso[6].

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

[6] 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.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

(PEC Brasil Solidário – 29.04.21)

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. 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 dos impostos previstos nos arts. 152-A e 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 12 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.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

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

'Art. 150. .....

.....

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio ou renda, uns dos outros;' (NR)

'Seção II-A

DO IMPOSTO DA UNIÃO, DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

Art. 152-A. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar, imposto sobre operações com bens e prestações de serviços.

§ 1º O imposto referido no caput incidirá sobre:

I – operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos;

II – prestações onerosas de serviços; e

III – importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços.

§ 2º O imposto de que trata esse artigo alcança negócios jurídicos onerosos, ou a eles equiparáveis, tais como:

I – alienação;

II – troca ou permuta;

III – locação;

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajustes, revisão e registro

IV – cessão, disponibilização, licenciamento;

V – arrendamento mercantil; e

VI – prestação de serviços, inclusive serviços financeiros, observado o disposto no § 12.

§ 3º 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;

III – será regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes da federação, por meio do Conselho Federativo do IBS;

IV – terá alíquota uniforme para todos os bens e serviços, observado o disposto no § 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;

VII - será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente;

VIII - não será incluído em sua própria base de cálculo.

§ 4º 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 (sessenta) dias.

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica:

Texto da 1ª Edição em Português. Direito autoral revisão e registro

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 – quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada, ressalvados os casos previstos em lei complementar.

§ 6º O imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação:

I - será registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito, nos termos dos parágrafos 4º e 5º;

II – pertencerá:

a) ao ente federado adquirente do bem ou serviço, nas aquisições realizadas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, bem como pelas autarquias e fundações por eles instituídas e mantidas; ou

b) à União, Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação ou prestação, conforme às respectivas alíquotas, nos demais casos.

§ 7º A alíquota do imposto aplicável a cada operação ou prestação será a soma das alíquotas:

I – da União;

II – do Estado ou Distrito Federal de destino da operação ou prestação; e

III – do Município de destino da operação ou prestação.

§ 8º A lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local de destino da operação ou prestação, que poderá ser, 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 do bem ou serviço.

§ 9º O Conselho Federativo do IBS, administração tributária instituída na forma de autarquia especial:

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajustes, revisão e registro

I – terá sua estrutura definida nos termos de lei complementar, garantida a participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral, sua instância máxima de governança;

II – terá autonomia técnica, financeira e administrativa;

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 representação judicial e extrajudicial relacionadas ao imposto de que trata esse artigo;

IV – será financiada com percentual da receita do imposto sobre bens e serviços destinada a cada ente federativo;

V – terá seu controle externo exercido exclusivamente pelo Tribunal de Contas da União;

§ 10º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do IBS e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

§ 11 Fica assegurada a devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços, nos termos de lei complementar.

§ 12 A lei complementar poderá instituir regime específico de tributação aplicável às operações e prestações com bens imóveis e serviços financeiros, hipótese em que poderão ser excetuadas as regras constantes do inciso IV do § 3º e do § 4º, ambos deste artigo.

§ 13 Compete exclusivamente ao Conselho Federativo do IBS dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária, nos termos previstos em lei complementar.

Texto da Instituição do Comitê Gestor do IBS, Regime de Transição e Extinção

‘Art. 153.

.....

.....

VIII – mediante lei complementar, imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, incidente sobre bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a:

a) combustíveis fósseis;

b) fumo; e

c) bebidas alcóolicas.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput:

I – terá incidência monofásica; e

II – não incidirá sobre ele mesmo nem sobre o imposto de que trata o art. 152-A.’ (NR)

‘Art. 158. .....

.....

.....;

V – seis por cento do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços.

§ 1º (renumerar) .....

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V, serão creditadas de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do total com base em indicadores de melhoria

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e aprimoramento

nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.' (NR)

'Art. 159. .....

.....

.....

IV – do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, percentual definido em lei complementar ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura.

.....

.....' (NR)

'Art. 161. .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

.....

IV – estabelecer critérios para a distribuição dos recursos:

a) do Fundo de Desenvolvimento Regional, visando a redução das desigualdades regionais; e

b) do Fundo de Incentivo à Infraestrutura, que será distribuído aos Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II, ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura.' (NR)

Texto da 1ª edição em construção sujeito a ajustes de revisão e registro

‘Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e o Conselho Federativo do IBS divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União e pelo Conselho Federativo do IBS serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município. (NR)

‘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;

.....’ (NR)

‘Art. 195. .....

.....

§ 15. Além das contribuições de que tratam os incisos do caput desse artigo, o orçamento da seguridade social da União será financiado por 70% (setenta por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo.’ (NR)

‘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, inciso I, alínea a, e inciso II, 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 I, alínea b e § 3º, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.;

.....' (NR)

'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 e ao programa do seguro-desemprego, ao abono salarial e a outras ações da previdência social, nos termos do art. 239.

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, vinte e cinco por cento da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências.' (NR)

'Art. 212-A. .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por:

Texto da 1ª Edição em consulta, sujeito a ajustes, revisão e melhoria

a) 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, IV e V do caput do art. 158, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, e do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;

b) 12% (doze por cento) do produto da arrecadação da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços;

.....

.....

§ 4º Nenhum município receberá, dos fundos referidos neste artigo, montante inferior ao aportado nos termos da alínea “b” do inciso II do caput deste artigo.’ (NR)

‘Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, bem como 19% (dezenove por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, 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.

.....’ (NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos acrescidos:

Texto da 1ª Edição do Anteprojeto sujeito a ajustes, revisão e aperfeiçoamento

‘Art. 92-B Fica assegurado, pelo prazo estabelecido no art. 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus relativamente ao imposto sobre bens e serviços, de que trata o art. 152-A desta Constituição.

Parágrafo único. Cabe à lei complementar regular a forma e as condições para cumprimento do disposto no caput deste artigo, não se aplicando a vedação prevista no inciso V do § 3º do art. 152-A desta Constituição.

‘Art. 115. Para fins do disposto nos artigos 116 a 122 deste Ato, entende-se por:

I – tributos substituídos:

a) o imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II da Constituição;

c) o imposto sobre serviços de qualquer natureza, a que se refere o art. 156, III da Constituição;

d) 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 desta Constituição;

e) as contribuições sociais para financiamento da seguridade social, a que se referem o art. 195, I, “b” e IV desta Constituição; e

f) as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a que se refere o art. 239 desta Constituição;

II – parcela federal dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 65,5% (sessenta e cinco inteiros e cinco décimos por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 71% (setenta e um por cento) da 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 desta Constituição; e

c) 100% (cem por cento) das contribuições sociais para financiamento da seguridade social, a que se referem o art. 195, I, "b" e IV desta Constituição, e das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a que se refere o art. 239 desta Constituição;

III – parcela estadual dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 32% (trinta e dois por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 80% (oitenta por cento) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II desta Constituição; e

c) 21,75% (vinte e um inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da 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 desta Constituição;

IV – parcela municipal dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 20% (vinte por cento) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II desta Constituição;

c) 100% (cem por cento) do imposto sobre serviços de qualquer natureza, a que se refere o art. 156, III desta Constituição; e

d) 7,25% (sete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) da 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 desta Constituição;

V – imposto sobre bens e serviços, o imposto a que se refere o art. 152-A desta Constituição;

VI – imposto seletivo, o imposto a que se refere o art. 153, VIII desta Constituição;

VII – Fundo de Desenvolvimento Regional e Fundo de Incentivo à Infraestrutura, os fundos referidos no art. 159, IV desta Constituição;

VIII – ano base:

a) o ano em que for publicado, pelo Conselho Federativo do IBS, 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.

Parágrafo único. Lei complementar regulamentará o disposto nos arts. 116 a 121 deste Ato.’

Texto da 1ª Edição da Emenda Constitucional Brasil Solidário, revisada e ilustrada

‘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);

II – o imposto seletivo será cobrado a uma alíquota reduzida, nos termos da lei complementar que o instituir;

III – a receita dos impostos a que se referem os incisos anteriores será destinada exclusivamente ao orçamento da seguridade social da União;

IV – o montante recolhido na forma dos incisos I e II pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores será deduzido do montante devido das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV.

Parágrafo único. O Presidente da República, no prazo de cento e oitenta dias, encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei complementar dispondo sobre a instituição do imposto seletivo.’

‘Art. 117. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, as alíquotas dos tributos substituídos, referidos no 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;

VI – 1/8 (um oitavo) no nono ano;

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão e ajustes

§ 1º No final do nono ano subsequente ao ano base, os tributos referidos no art. 115, I deste Ato serão automaticamente extintos.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais e financeiros concedidos no âmbito da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em relação aos tributos referidos no art. 115, I deste Ato, serão reduzidos nas mesmas proporções mencionadas nos incisos do caput deste artigo.'

'Art. 118. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base:

I – a alíquota do imposto sobre bens e serviços da União, de cada um dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos Municípios corresponderá à soma:

a) da respectiva alíquota de referência, fixada nos termos dos incisos II e III deste artigo; e

b) quando existente, da redução ou acréscimo em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente;

II – as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

a) no caso da União, a redução da receita da parcela federal dos tributos substituídos, deduzindo-se desse valor a receita do imposto seletivo;

b) no caso dos Estados, a redução da receita da parcela estadual dos tributos substituídos;

c) no caso dos Municípios, a redução da receita da parcela municipal dos tributos substituídos;

Texto da 1ª Edição em constituição sujeito a ajustes revisão e diagramação

III – a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços do Distrito Federal corresponderá à soma das alíquotas de referência apuradas nos termos das alíneas “b” e “c” do inciso anterior.

§ 1º A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, a alíquota do imposto sobre bens e serviços da União, de cada um dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos Municípios será:

I – estabelecida em lei ordinária do ente; ou

II – na ausência da lei de que trata o inciso anterior, aquela vigente no final do prazo previsto no caput desse artigo.

§ 2º As alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Conselho Federativo do IBS.

§ 3º A lei complementar que instituir o imposto seletivo estabelecerá o aumento progressivo das alíquotas entre o terceiro e o décimo ano subsequentes ao ano base.’

‘Art. 119. Do terceiro ao vigésimo segundo ano subsequentes ao ano base, o produto da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuído da seguinte forma:

I – o montante correspondente à redução da receita dos tributos substituídos, corrigida monetariamente, será distribuído proporcionalmente à participação de cada ente da federação na receita dos tributos substituídos, observado o disposto nos §§ 1º e 3º deste artigo;

II – a parcela da arrecadação excedente ao montante de que trata o inciso anterior será distribuída conforme os seguintes critérios:

a) 97% (noventa e sete por cento) proporcionalmente à distribuição da arrecadação apurada nos termos do inciso II do § 6º do artigo 152-A desta Constituição, com base nas alíquotas de referência;

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a livre modificação

b) 3% (três por cento), sequencialmente, aos entes da federação com menor coeficiente de substituição, apurado na forma do § 2º deste artigo, de forma a equalizar os menores coeficientes.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput deste artigo a arrecadação do imposto seletivo será deduzida do montante do imposto sobre bens e serviços a ser distribuída e da parcela destinada à União.

§ 2º Para fins do disposto na alínea "b" do inciso II do caput deste artigo:

I – entende-se por coeficiente de substituição de cada ente federativo a razão entre a participação do ente na receita distribuída nos termos do Inciso I e da alínea "a" do inciso II do caput deste artigo e a participação do ente na receita total dos tributos substituídos;

II – poderão ser estabelecidos limites de compensação para os Municípios cujo valor por habitante da receita com os tributos substituídos seja superior a um múltiplo da média nacional.

§ 3º Para fins do disposto no inciso I do caput e no § 2º deste artigo, a receita de cada ente da federação com os tributos substituídos será apurada deduzindo-se o valor transferido aos demais entes da federação e acrescendo-se o valor recebido em transferência dos demais entes da federação.

§ 4º Caso a arrecadação do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo seja inferior à redução da receita dos tributos substituídos, corrigida monetariamente, a arrecadação do imposto sobre bens e serviços será integralmente distribuída nos termos do inciso I do caput deste artigo.

§ 5º Do vigésimo terceiro ao septuagésimo primeiro ano subsequentes ao ano base:

I – parcela decrescente da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuída aos entes da federação na proporção observada no final do período referido no caput deste artigo;

II – parcela crescente da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuída nos termos do inciso II do § 6º do artigo 152-A desta Constituição, com base nas alíquotas de referência.

§ 6º A partir do septuagésimo segundo ano subsequente ao ano base, a receita do imposto sobre bens e serviços será integralmente distribuída nos termos do inciso II do §6º do artigo 152-A desta Constituição.

§ 7º O aumento ou redução da arrecadação de cada ente da federação decorrente da fixação da alíquota do imposto sobre bens e serviços acima ou abaixo da respectiva alíquota de referência será integralmente atribuível ao ente, não sendo considerada na distribuição da arrecadação calculada na forma do caput e do § 5º deste artigo.

'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 desta Constituição serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes da federação, nos termos de lei complementar.

§ 1º O ressarcimento de que trata este artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento seja admitido pela legislação em vigor e homologados pelos respectivos entes da federação, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar 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 neste 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;

II – outros valores relativos aos tributos referidos no caput, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes em função de decisão judicial transitada em julgado.

§ 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no caput deste 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, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos;

II – os títulos serão remunerados pela taxa básica de juros, estabelecida pelo Banco Central do Brasil;

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 a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.

§ 4º Os entes federativos poderão elevar, temporariamente, a alíquota do imposto sobre bens e serviços, para fins de pagamento do serviço da dívida a que se refere este artigo, hipótese na qual o incremento da arrecadação, até o limite do serviço da dívida, não estará sujeito às vinculações e partilhas a que se referem o inciso V do art. 158, o § 15 do art. 195, e os arts. 198, 212, 212-A e 239 desta Constituição.

§ 5º A lei complementar:

I – poderá:

a) permitir a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores referidos neste artigo, antes do prazo previsto no caput;

b) estabelecer critérios para limitar o aumento do montante dos saldos credores referidos neste artigo, entre a data de promulgação da lei complementar de que trata este artigo e a data referida no caput.

II – estabelecerá critérios para a aplicação do disposto no § 4º deste artigo.

§ 6º 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.'

'Art. 121. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base, o montante de recursos destinado ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura não será inferior a x% (x por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo.

Parágrafo único. A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, o percentual de que trata o *caput* deste artigo será revisto com periodicidade decenal, sendo elevado ou reduzido em função da evolução do grau de desigualdade regional e de desenvolvimento da infraestrutura dos Estados produtores de produtos primários.'

'Art. 122. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, a destinação ao Fundo de Participação dos Municípios prevista no art. 159, I, b desta Constituição será acrescida dos seguintes percentuais do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza:

I – 0,5% (cinco décimos por cento) no terceiro ano;

II – 1% (um por cento) no quarto ano;

III –1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) no quinto ano;

Texto da Iniciativa em construção coletiva. Versão preliminar e restrita

IV – 2% (dois por cento) no sexto ano;

V – 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) no sétimo ano;

VI – 3% (três por cento) no oitavo ano;

VII –3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) no nono ano.

Parágrafo único. Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto neste 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 desta Constituição.'

Art. 3º Os parágrafos únicos do art. 146 e do art. 158 da Constituição Federal ficam renumerados e passam a constituir o § 1º.

Art. 4º A partir do décimo ano subsequente ao ano base, a Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

'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 e das contribuições sociais previstas no art. 195, I.

.....' (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, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente 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 enumerados nos incisos I, II, e V.

.....

§ 3º (Revogado)

.....' (NR)

'Art. 155. ……...

……...

II – (Revogado)

……

Texto da 1ª Edição - Construção sujeito a ajustes, revisão e redação

…….

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

……..…’ (NR)

‘Art. 156. .....

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)’ (NR)

‘Art. 158. .....

.....

IV – (Revogado)

.....

§1º (Revogado)

.....’ (NR)

‘Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 53% (cinquenta e três por cento), na seguinte forma:

.....

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

b) 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios;

.....

.....

II – (Revogado)

III – (Revogado)

.....

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)' (NR)

'Art. 161. . .....

I – (Revogado)

.....

.....' (NR)

'Art. 195. .....

I - .....

.....

b) (Revogado)

.....

.....

IV – (Revogado)

.....

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do caput.

.....

§ 12. (Revogado)

.....' (NR)

'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, inciso I, alínea a, 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 I, alínea b, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.;

.....' (NR)

'Art. 212-A. .....

.....

II – .....

a) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e V do caput do art. 158, as alíneas "a" e "b" do inciso I do caput do art. 159, e do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;

.....

.....' (NR)

'Art. 239. Do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, 19,8% (dezenove inteiros e oito décimos por cento) serão destinados ao financiamento, nos termos que a lei dispuser, do programa do seguro-desemprego, de outras ações da previdência social e do abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....' (NR)

Art. 5º Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º, 2º e 3º, na data de sua publicação;

II – em relação ao art. 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano base, assim entendido aquele definido nos termos do art. 115, VIII, 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 base, os seguintes dispositivos da Constituição Federal:

I – art. 153, IV e § 3º;

II – art. 155, II e §§ 2º a 5º;

III – art. 156, III e § 3º;

IV – art. 158, IV e § 1º;

V – art. 159, II e III e §§ 2º a 4º;

VI – art. 161, I; e

VII – art. 195, I, b

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA XIX

Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (CF-IBS)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Maio de 2022
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor um modelo de gestão para o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (CF-IBS) – entidade pública de regime especial, prevista na PEC 110/2019, responsável pela gestão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Vale destacar que este imposto se insere no modelo de IVA dual, onde a União mantém a competência da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – resultante da fusão do PIS e COFINS – e os Estados, Distrito Federal e Municípios compartilham a competência do IBS.

O CF-IBS tem suas competências administrativas estabelecidas no artigo 156-B da PEC 110/2019, podendo, para tanto, editar normas infralegais; uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; arrecadar, gerir e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, Distrito Federal e Municípios; e dirimir as questões suscitadas, no âmbito do contencioso administrativo tributário, entre o sujeito passivo e a administração tributária.

A instância máxima de deliberação do CF-IBS é a Assembleia Geral, na qual terão assento todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, todos os entes da federação que partilham a competência do IBS.

Representação dos entes federados na Assembleia Geral

Já está assentado que a representação será paritária, ou seja, o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios terão o mesmo peso na Assembleia Geral. É necessário, no entanto, estabelecer qual o critério a ser definido em lei complementar para distribuir o peso ou quantidade de votos entre cada grupo de entes federados. Tendo presente que essa definição é uma decisão política, a ser tomada pelos entes federativos envolvidos, é possível pensar diversos critérios, tais como população, arrecadação, consumo, mix entre esses critérios entre outros. Considerando que o novo tributo, após o período de transição, será destinado ao ente federativo onde ocorreu o consumo de bens ou dos serviços, pode-se argumentar que esses

critérios elencados acima teriam resultados muito próximos. Nesse sentido e objetivando um critério facilmente aferível e mais estável, propõe-se a utilização da população, medida pelo censo do IBGE mais recente, como parâmetro para a ponderação dos votos de cada ente federativo.

Dessa forma, na Assembleia Geral, os Estados e o Distrito Federal teriam, segundo o censo de 2010, 190.732.694[12] de votos e os Municípios teriam a mesma quantidade de votos.

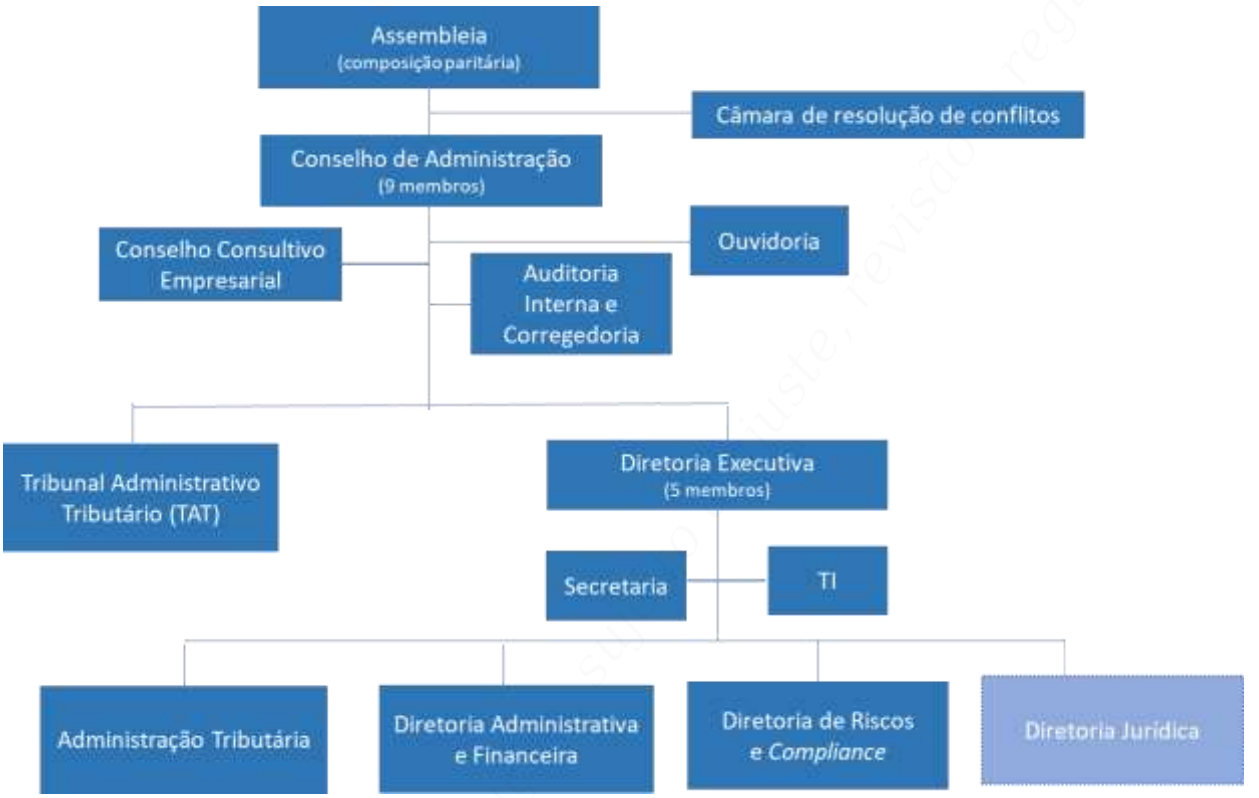
Estrutura Organizacional do CF-IBS

O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços – CF-IBS, como dito acima, é uma entidade pública de regime especial na medida em que é constituído pelo conjunto de dois níveis de entes federativos – Estados mais Distrito Federal e os Municípios e não se subordina a nenhum deles especificamente. Portanto, não pode ser tomado como parte da administração indireta - autarquias e fundações, nem se cingir aos ditames da lei dos Consórcios (Lei 11.107/2005), das Estatais (Lei 13.303/2016) ou das Agências (Lei 13.848/2019). Na realidade, para cumprir sua missão, o CF-IBS necessita estabelecer uma referência legal bem definida utilizando aspectos das leis acima mencionadas garantindo um elevado grau de profissionalismo, capacidade gerencial e forte estabilidade de seu corpo técnico. Além disso, é necessário estabelecer um equilíbrio entre os interesses dos entes federativos e os dos contribuintes.

Como resultado do trabalho do GT Operacional do IBS/CCiF, temos abaixo (Figura 1) uma proposta de estrutura organizacional que será detalhada no decorrer desta nota técnica. 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 o CF-IBS e é eleito pela Assembleia Geral.

[1]A população estimada atual do Brasil, segundo o site do IBGE é de 214.259.837 (dados de janeiro de 2022).

Figura 1: Estrutura organizacional do Conselho Federativo do IBS (CF-IBS)



Assembleia Geral – Modelo de tomada de decisão

Quórum

A Assembleia Geral se reunirá ao menos duas vezes por ano e deliberará por maioria simples de votos (admitido o uso de procuradores). Será exigido um quórum mínimo de 80% dos votos em primeira convocação. Na segunda convocação exige-se um quórum de 60% e na terceira a Assembleia se instala com qualquer quórum. O intervalo entre as convocações será de no mínimo 1 hora. Importante destacar a não existência de quórum qualificado objetivando evitar situações de impasse que poderiam impedir o regular funcionamento do CF-IBS prejudicando a administração tributária e a arrecadação.

Eleição do Conselho de Administração

O Conselho de Administração será composto por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia. A escolha de um número ímpar elimina a necessidade de voto qualificado ou de minerva. Além disso, é importante que o próprio Conselho eleja seu presidente.

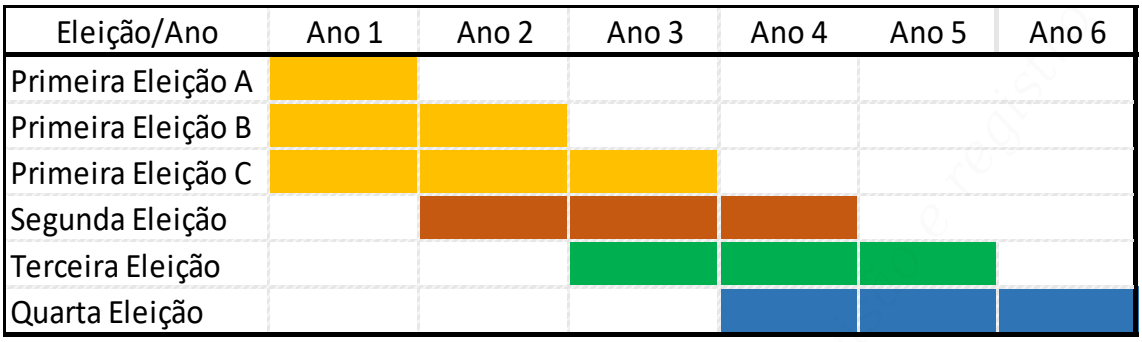
Normalmente a eleição dos Conselhos de Administração das empresas pode ser por chapa ou por cargo. Aqui, dada a dificuldade de se compor uma chapa pelo conjunto dos entes que participam do CF-IBS, optou-se pela eleição por cargo. Quando a eleição é feita por cargo pode-se adotar a votação proporcional ou o voto múltiplo. Seguindo o modelo empresarial na votação proporcional, cada acionista recebe um voto por ação votante e pode concentrar todos os votos em um único candidato ou distribui-los por diversos candidatos. Já no modelo do voto múltiplo são atribuídos a cada ação votante tantos votos quantos sejam os cargos do Conselho de Administração e o acionista também pode dispor livremente deles concentrando todos os votos em um único candidato ou distribuindo entre vários.

Observe-se que se todos os acionistas estão devidamente informados e distribuem seus votos de maneira racional então não haverá diferença entre o resultado da eleição pelo processo de voto múltiplo e o que resultaria do voto proporcional. Importante destacar que o voto múltiplo é uma garantia de proporcionalidade no preenchimento do Conselho de Administração diante do acionista controlador.

Como no caso do CF-IBS não há a figura do controlador, o modelo do voto proporcional é bastante adequado, já que é de mais fácil compreensão e não tem o inconveniente de derrubar todo o Conselho quando da saída, por qualquer motivo, de um conselheiro (se recepcionadas as regras previstas na Lei 6404/1976).

Os mandatos serão de 3 (três) anos, permitida uma recondução. Assim o período máximo que o conselheiro poderá fazer parte do Conselho de Administração será de 6 (seis) anos. Objetivando manter o equilíbrio entre a oxigenação do conselho e a necessidade de garantir uma relativa estabilidade da cultura organizacional, este modelo, prevê que serão renovados anualmente 3 (três) conselheiros. A dinâmica de funcionamento pressupõe que na primeira eleição sejam eleitos 9 (nove) conselheiros, os quais terão mandatos diferenciados de 1, 2 e 3 anos (ver Figura 2 abaixo).

Figura 2: Eleição para o Conselho Federativo do IBS (CF-IBS)



Assim, na segunda eleição teremos 3 (três) conselheiros eleitos para um mandato de 3 (três) anos. Observe-se que os conselheiros eleitos na primeira eleição para o mandato de 1, 2 ou 3 anos poderão concorrer à reeleição pois seus mandatos estarão contidos no período máximo de 6 (seis) anos.

Regras gerais para Eleição do Conselho pela Assembleia

Fica garantido que todos os entes federativos têm direito de indicar tantos candidatos quantos forem o número de vagas em disputa, mas para evitar excessiva fragmentação somente poderão participar do processo eleitoral os candidatos que contarem com pelo menos 5% de indicações. Assim, numa eleição em que esteja em disputa 3 vagas e cada ente indique seus três candidatos qualquer que seja a composição que os entes façam teremos no máximo 60 candidatos (100% ÷ 5% = 20 e 20 x 3 = 60).

A eleição se dará em dois turnos e passarão para o segundo turno os candidatos mais votados em número igual ao dobro das vagas em disputa. Considerando o exemplo acima, teremos 6 (seis) candidatos participando do segundo turno.

Observe-se na tabela abaixo que um candidato apenas irá para o segundo turno se contar com 14,3%[3] dos votos, o que corresponde à participação mínima que garante a presença no segundo turno, pois se seis candidatos já possuírem essa quantidade de votos, mesmo

[3] Esse valor foi calculado pela divisão de todos os votos pela quantidade de vagas no segundo turno (seis vagas) acrescido de um candidato potencial (totalizando sete vagas). Depois, acrescentamos uma porcentagem mínima de modo a inviabilizar que o sétimo candidato alcance a participação dos seis primeiros candidatos, mesmo se concentrar todos os demais votos. O cálculo efetuado foi: 1 ÷ 7 + participação mínima de 0,01% = 14,3%.

que o sétimo candidato concentre todos os demais votos, esses serão insuficientes para alcançar 14,3% do total. Já para ser eleito a participação mínima que garante a eleição é de 25,01%[4] dos votos.

Tabela 1: Participação mínima necessária dos votos para a eleição no CF-IBS

Ir para o segundo turno	14,30%
Ser eleito	25,01%

Dessa forma será necessário um grande esforço de articulação e busca de consenso entre os entes federativos para garantir a eleição de seus indicados já que nenhum Estado ou Município isoladamente consegue eleger um conselheiro como demonstram as tabelas abaixo (Tabelas 2 e 3), com dados da participação da população por regiões, Estados e agrupamento de Municípios.

Tabela 2: Participação nos votos do CF-IBS por Estados e regiões

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e revisão

[4] 1 ÷ 4 + participação mínima de 0,01% = 25,01%

Estados	Participação
Total	**50,00%**
Região Norte	*4,43%*
Rondônia	0,43%
Acre	0,21%
Amazonas	1,00%
Roraima	0,15%
Pará	2,06%
Amapá	0,21%
Tocantins	0,38%
Região Nordeste	*13,52%*
Maranhão	1,68%
Piauí	0,77%
Ceará	2,17%
Rio Grande do Norte	0,83%
Paraíba	0,95%
Pernambuco	2,27%
Alagoas	0,79%
Sergipe	0,55%
Bahia	3,51%
Região Sudeste	*21,01%*
Minas Gerais	5,02%
Espírito Santo	0,96%
Rio de Janeiro	4,09%
São Paulo	10,93%
Região Sul	*7,13%*
Paraná	2,72%
Santa Catarina	1,72%
Rio Grande do Sul	2,69%
Região Centro-Oeste	*3,92%*
Mato Grosso do Sul	0,67%
Mato Grosso	0,84%
Goiás	1,69%
Distrito Federal	0,73%

Texto da 1ª Edição [illegible] sujeito a [illegible], revisão e registro

Tabela 3: Participação nos votos do CF-IBS por grupo de Municípios

Grupo de cidades	População	Núm. Municípios	Participação dos Municípios
Mega - População maior que 2 milhões	32.656.572	7	7,65%
Grande - População entre 2 milhões e 500 mil	35.366.856	42	8,29%
Média - População entre 500 mil e 50 mil	79.498.021	631	18,63%
Pequena - População menor que 50 mil	65.796.190	4.890	15,42%
Total	213.317.639	5.570	50%

Câmara de Resolução de Conflitos

Nos últimos anos temos assistido uma grande preocupação em desjudicializar as pendências e conflitos tanto entre particulares como entre estes e a administração pública. Também há uma tendência em buscar resolução de conflitos entre os entes da administração pública fora da esfera judicial. A aprovação do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que determinou a criação, nos tribunais, de centros judiciários de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição, e a promulgação da Lei 13.140/2015, que dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, são exemplos dos caminhos possíveis para reduzir a burocracia e os custos de resolução de conflitos.

O CF-IBS sendo uma entidade inovadora no arcabouço jurídico administrativo que administrará interesses dos entes federativos – Estados e Municípios - precisará envidar os maiores esforços para evitar a judicialização de qualquer pendência entre os entes federativos e entre estes e as decisões emanadas do Conselho de Administração ou de qualquer órgão administrativo do CF-IBS.

Nesse sentido, a criação de uma Câmara de Resolução de Conflitos onde as divergências serão submetidas, de forma facultativa, poderá auxiliar muito o funcionamento do Conselho Federativo do IBS,

reduzindo fortemente a judicialização. Importante notar que as questões tributárias envolvendo o CF-IBS e os contribuintes não estão no escopo dessa Câmara de Resolução de Conflitos. Esses conflitos serão formalizados no Tribunal Administrativo Tributário, e, em caso de recurso, poderão ser solucionados pelo Judiciário – mediante sentença ou acordo de mediação, mas sempre no campo do Judiciário.

A Câmara de Resolução de Conflitos será constituída por 5 membros, com mandato de três anos, permitida uma recondução. Serão eleitos seguindo o mesmo modelo de eleição dos membros do Conselho de Administração, ou seja, com indicação de 5% dos votos, eleição em dois turnos, sendo que passarão para o segundo turno os candidatos mais votados em número igual ao dobro de vagas. A tabela abaixo indica que um candidato com 9,10%[5] dos votos poderá ir para o segundo turno e será eleito se obtiver 16,68%[6] dos votos.

Tabela 4: Participação mínima necessária dos votos para a eleição na Câmara de Resolução de Conflitos

Ir para o segundo turno	9,10%
Ser eleito	16,68%

Competência dos órgãos

Assembleia Geral:

a) Eleger e destituir os membros do Conselho de Administração;
b) Eleger e destituir os membros da Câmara de Resolução de Conflitos;
c) Aprovar a proposta de Regulamento do Imposto e suas alterações e aprovar o Regulamento do Tribunal Administrativo Tributário (normas de direito processual);
d) Aprovar o Regimento Interno CF-IBS e suas alterações;
e) Aprovar o orçamento anual do CF-IBS;

    i. Orçamento composto de todas as Receitas e Despesas próprias do CF-IBS;

[5] 1 ÷ 11 + participação mínima de 0,01% = 9,10%.
[6] 1 ÷ 6 + participação mínima de 0,01% = 16,68%.

ii. A previsão de arrecadação das receitas tributárias. (A movimentação dos recursos financeiros dos entes federativos e dos contribuintes, não constarão do orçamento do CF-IBS e serão objeto apenas da contabilidade financeira do CF-IBS); e

f) Aprovar as contas do CF-IBS, que inclui toda a contabilidade orçamentária relativa as suas despesas e receitas próprias, bem como toda movimentação financeira relativa a recursos de terceiros pertencentes aos entes federativos bem como aos contribuintes.

Conselho de Administração:

a) Nomear e destituir os Diretores do CF-IBS (mandatos limitados a seis anos e Regras de impedimento do código de processo civil);
b) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de Regulamento do Imposto e suas alterações, e a proposta do Regulamento do Tribunal Administrativo Tributário (normas de direito processual);
c) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de Regimento do CF-IBS e suas alterações;
d) Constituir e disciplinar a Diretoria Executiva, o Conselho Consultivo Empresarial, a Auditoria Interna, a Corregedoria, Ouvidoria e a Secretaria;
e) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de orçamento anual do CF-IBS e suas alterações;
f) Aprovar a estimativa de receita anual do imposto, acompanhada da memória de cálculo, premissas utilizadas e modelo matemático de cálculo e suas alterações;
g) Aprovar os planos de ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;
h) Aprovar os demonstrativos periódicos de resultados gerenciais do CF-IBS;
i) Submeter à Assembleia as contas do CF-IBS, que inclui toda a contabilidade orçamentária relativa as suas despesas e receitas próprias, bem como toda movimentação financeira relativa a recursos de terceiros pertencentes aos entes federativos bem como aos contribuintes; e

j) Definir as estratégias e diretrizes para melhoria dos resultados e solução de problemas.

Diretoria:

a) Indicar e requisitar servidores para atuar no CF-IBS, observando os limites e diretrizes definidas pelo Conselho de Administração e orçamento;
b) Elaborar proposta de Regulamento do imposto e suas alterações;
c) Elaborar proposta de Regimento do CF-IBS e suas alterações;
d) Elaborar proposta de orçamento do CF-IBS;
e) Elaborar a estimativa de arrecadação do imposto, ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;
f) Definir os planos operacionais e estratégicos de atuação do CF-IBS nas ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;
g) Elaborar os demonstrativos periódicos de resultados gerenciais de cada setor de atuação do CF-IBS;
h) Elaborar a contabilidade do CF-IBS; e
i) Administrar o imposto em todos os seus aspectos.

Considerações finais

A lei complementar que instituir o CF-IBS irá delinear as linhas gerais da estrutura, modelo de decisão e competências dessa entidade pública de regime especial delegando ao próprio Conselho o detalhamento desse funcionamento.

Importante destacar, ainda, que o Conselho Federativo do IBS é o instrumento fundamental para garantir a não-cumulatividade desse tributo. A arrecadação centralizada do IBS, o registro e a guarda dos recursos pelo CF-IBS garante a distribuição das receitas públicas aos entes federativos, bem como a devolução ágil dos créditos acumulados dos exportadores e investidores.

Anexo. Redação do artigo 156-A da PEC 110/2019 de acordo com o substitutivo apresentado pelo Senador Roberto Rocha em 16/03/2022

Art. 156-A. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar.

[...]

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º Lei complementar disporá sobre o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, observado o seguinte:

Texto da 1ª Edição sujeito a revisão e ajustes

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios participarão da assembleia geral, que funcionará como instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária, sendo os votos distribuídos de forma paritária entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios;

II – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

III – o controle externo do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será exercido pela assembleia geral com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

IV – na cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relativas ao imposto de que trata o art. 156-A, as administrações tributárias e as procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma coordenada com o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços; e

V – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços disporá sobre sua organização, funcionamento, atribuições e controle interno.

§ 2º Caberá à lei complementar definir:

I – a forma de representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na Assembleia Geral de que trata o inciso I do § 1º deste artigo;

II – a estrutura e a governança do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços;

III – os critérios para a distribuição dos votos na assembleia geral entre os Estados, o Distrito

Federal e os Municípios, observado o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 3º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços e os servidores de carreira da administração tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios estarão sujeitos ao limite de remuneração aplicável aos servidores da União e à disciplina estabelecida em lei complementar no que se refere a responsabilidade funcional, correição e sanções administrativas.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, atualização e revisão

PARTE II · NOTA TÉCNICA XX

Contencioso Administrativo do IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em novembro de 2022
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção · Direito à ajuda, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica: Contencioso Administrativo do IBS

Introdução

A presente nota técnica tem como objetivo consolidar a evolução dos debates sobre o processo administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Pretende-se que o modelo proposto forneça subsídio para a elaboração de anteprojeto de lei complementar sobre o contencioso administrativo do IBS.

Os debates que propiciaram a formulação da proposta ora apresentada foram desenvolvidos no âmbito do Grupo de Trabalho IBS Operacional, composto por auditores fiscais estaduais e municipais, advogados e representantes dos contribuintes, além da equipe do CCiF.

A discussão do modelo teve como inspiração o Projeto de Lei 381/2014, que tramita na Câmara dos Deputados e estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A competência compartilhada do IBS exige modelo de contencioso uniforme em território nacional. Por essa razão, propõe-se a criação do Conselho Administrativo Tributário (CAT), pertencente à estrutura do Conselho Federativo do IBS (CF-IBS), órgão que administra o imposto. Destaca-se que as prerrogativas legais próprias da União, dos Estados e Municípios em relação ao contencioso dos demais tributos serão preservadas.

Princípios norteadores do contencioso administrativo do IBS

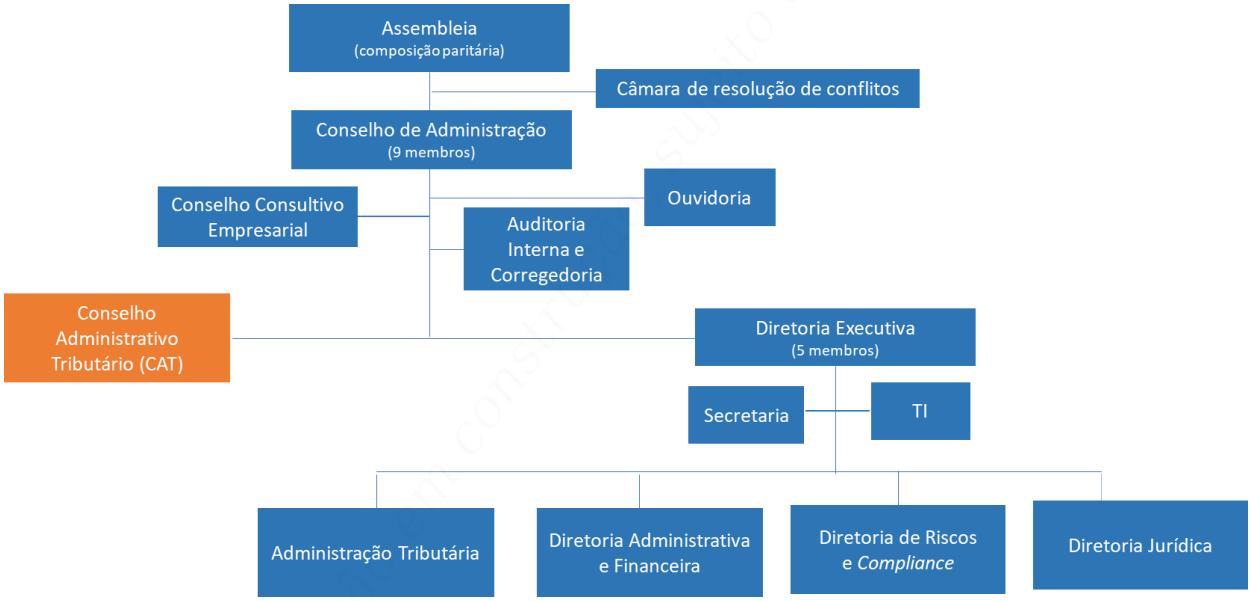
O contencioso administrativo do IBS deverá ser pautado por seis princípios fundamentais: (i) publicidade, vinculado ao princípio da transparência que norteia o IBS, de forma que todas as informações e etapas dos processos sejam disponibilizadas ao público, respeitadas as restrições em relação a documentos abrangidos por sigilo fiscal; (ii) economia, para otimização de recursos; (iii) motivação, ou seja, os atos administrativos devem ser acompanhados das razões que os fundamentam; (iv) celeridade, que garanta a agilidade dos trâmites processuais; (v) contraditório, que permita que as partes sejam informadas sobre os atos praticados no processo e possam refutá-los; e (vi) ampla defesa, que conceda ao administrado a possibilidade de exercer todos os meios legais disponíveis para salvaguardar seus direitos.

Fluxo do processo administrativo do IBS

O contencioso administrativo do IBS tem como pilar a separação entre a Administração Tributária do IBS e o Conselho Administrativo Tributário. Embora ambos os órgãos componham o CF-IBS e estejam subordinados ao Conselho de Administração, são absolutamente independentes entre si.

Na nota técnica "Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS"[1], é ilustrado organograma que demonstra sua estrutura organizacional. Resgata-se esta ilustração, agora com o intuito de destacar o Conselho Administrativo Tributário e sua autonomia decisória em relação à Diretoria Executiva e à Administração Tributária. Essa desvinculação é importante para não enviesar a atuação do CAT.

Figura 1: Estrutura organizacional do CF-IBS



No fluxo do processo administrativo, a Administração Tributária terá a função de fiscalizar, lavrar o auto de infração, revisar a autuação, notificar o contribuinte e defender o Fisco no julgamento dos processos pelo CAT.

A maior inovação nesse contexto é a previsão de revisão do auto de infração, ainda no âmbito da Administração Tributária. Nesse cenário, antes de lavrar o auto de infração e notificar o sujeito passivo, o auditor deve elaborar uma "versão preliminar" do auto de infração, e submeter

[1] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

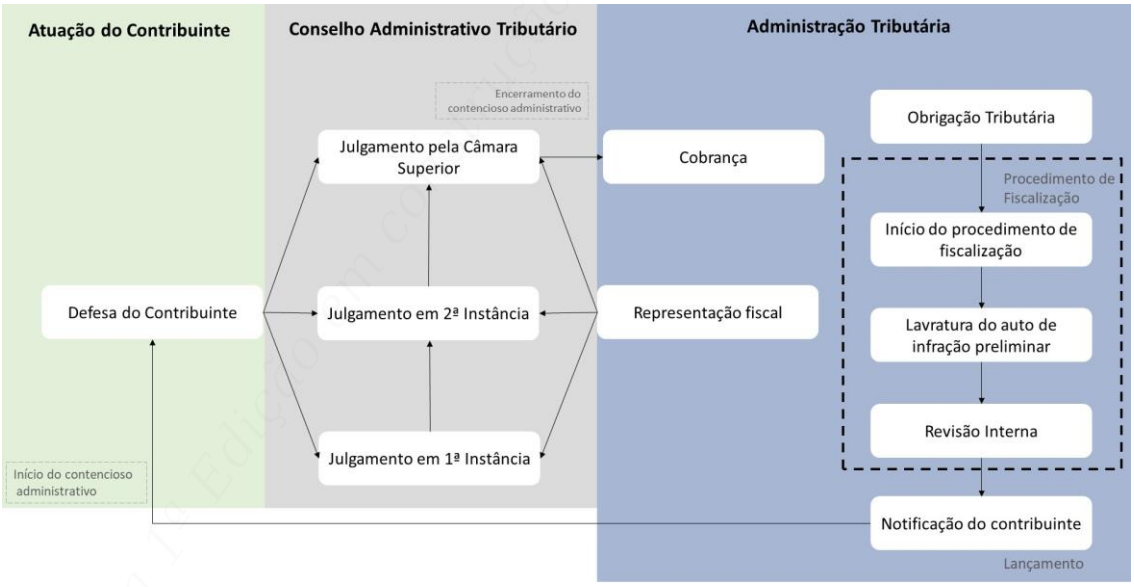
ao controle de qualidade, para que sejam verificados os aspectos formais, a tese legal e as provas dos fatos alegados no caso.

Há de se destacar que o IBS surge em um contexto em que a necessidade de se manter uma relação harmônica e cooperativa entre Fisco e contribuintes é cada vez mais reconhecida[2]. Por essa razão, a atuação da Administração Tributária no CF-IBS será voltada à prevenção do litígio tributário, a partir da promoção de devida orientação dos contribuintes, da disponibilização de canais para solução de dúvidas, de respostas céleres às consultas fiscais, do incentivo à autorregularização e da expedição célere e detalhada de atos normativos que formalizem a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação do IBS.

A Administração Tributária possuirá também a função de representação fiscal, defendendo os interesses do Fisco enquanto parte do processo administrativo no CAT.

O CAT, além da função de julgamento, em primeira e segunda instâncias, terá o objetivo de garantir a transparência, uniformizar e divulgar a jurisprudência.

Figura 2: Proposta de fluxo do processo administrativo do IBS



[2] O que se comprova, em especial, pela adoção, cada vez mais frequente, de programas de conformidade tributária, como o CONFIA, no âmbito da Receita Federal do Brasil, e os programas estaduais Nos Conformes (SEFAZ-SP), Contribuinte Pai D'Égua (SEFAZ-CE), Contribuinte Arretado (SEFAZ-AL), Contribuinte Exemplar (SET-RN), FisConforme (SEFIN-RO), por exemplo. (NOVO, Carla Mendes; SILVA, Daniel Souza Santiago da; LONGO, Larissa Luzia; MATTHIESEN, Maria Raphaela. Programas de conformidade tributária: novos paradigmas entre fisco e contribuintes. **JOTA**, publicado em 04 ago. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/programas-de-conformidade-tributaria-novos-paradigmas-entre-fisco-e-contribuintes-04082022).

Na imagem acima representa-se o fluxograma do processo administrativo do IBS, em uma situação na qual sejam esgotadas as instâncias administrativas.

A Administração Tributária constituirá o crédito tributário e o fiscalizará. Caso haja alguma irregularidade, irá realizar a lavratura preliminar do auto de infração. Essa versão preliminar do auto passará por revisão interna de controle de qualidade e, se aprovada, partirá para a etapa de notificação do contribuinte (efetivo lançamento tributário).

Ao receber a notificação, o contribuinte possui duas opções: ou efetua o recolhimento da quantia cobrada ou apresenta defesa ao CAT. Se apresentada defesa, inicia-se o contencioso administrativo, sendo suspensa a exigibilidade do crédito lançado até o seu encerramento (conforme o artigo 151, III, do CTN).

A defesa do contribuinte é julgada em 1ª instância do CAT, por câmaras de julgamento compostas por julgadores representante do Fisco.

Caso a decisão da 1ª instância não satisfaça alguma das partes (contribuintes ou Administração Tributária, aqui caracterizada pela representação fiscal), pode-se apresentar recurso à 2ª instância do CAT.

Esse recurso é julgado por câmaras de composição paritária, com julgadores representantes do Fisco e julgadores representantes dos contribuintes.

Via de regra, o julgamento de 2ª instância encerra o processo administrativo. No entanto, há previsão de situação excepcional, retratada no fluxograma, em que é cabível recurso de divergência à Câmara Superior do CAT, para uniformizar decisões divergentes de câmaras de julgamento da 2ª instância. Nesse caso, o processo administrativo é encerrado após a decisão da Câmara Superior.

Terminado o processo administrativo, o auto retorna à Administração Tributária para cobrança e, eventualmente, posterior inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal.

O Conselho Administrativo Tributário

O CAT, como demonstrado na Figura 3, será composto por seu presidente e, abaixo deste, por três áreas estratégicas para o seu funcionamento – (i) a Secretaria Geral de Gestão do Julgamento; (ii) a Assessoria Técnica e Jurídica e (iii) a Secretaria de Planejamento, Estatística e Comunicação. Por fim, a estrutura do CAT seria

completada com as Câmaras de Julgamento que são divididas entre a 1ª instância, 2ª instância e a Câmara Superior.

Figura 3: Proposta de estrutura do CAT



Como o IBS deverá ser implementado gradualmente, possuirá base de incidência ampla, legislação uniforme nacionalmente e haverá controle de qualidade dos autos de infração antes da instauração do contencioso administrativo, é esperado que o volume de recursos seja reduzido em comparação à quantidade de litígios relacionados aos tributos que atualmente incidem sobre o consumo, possibilitando, assim, que haja maior agilidade nos julgamentos do CAT. Para estimular ainda mais a celeridade, será previsto rito simplificado de julgamento para os processos de menor valor.

A quantidade de câmaras de julgamento deve evoluir de acordo com a necessidade operacional do CAT, visando sempre à celeridade e à duração razoável do processo administrativo.

Os processos serão distribuídos a partir de sorteio eletrônico às câmaras e organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática.

A seguir, serão explicadas as especificidades de cada uma das câmaras de julgamento (1ª Instância e 2ª Instância).

1ª Instância

As câmaras de julgamentos de 1ª Instância serão compostas por três integrantes da Administração Tributária e, em razão da abrangência nacional do CAT, propõe-se que as câmaras funcionem de modo virtual e eletrônico.

Para os julgamentos envolvendo processos de alto valor será possibilitada a sustentação oral dos representantes de ambas as partes do processo e, com o intuito de dar publicidade aos julgamentos, estes serão transmitidos ao vivo.

Já para os demais julgamentos, será possibilitada a defesa via memorandos, não havendo a necessidade de sustentação oral e nem transmissão ao vivo. Além disso, o parecer dos conselheiros poderá ser assíncrono, permitindo aos julgadores efetuar, cada um ao seu tempo, o seu voto dentro de um prazo exíguo.

2ª Instância

As câmaras de julgamento de 2ª Instância serão compostas por seis julgadores, com composição paritária, dividida igualmente entre representantes do fisco e dos contribuintes. Assim, 50% dos julgadores serão indicados por representantes dos contribuintes e 50% serão representantes da administração tributária, advindos das carreiras de auditores municipais, distritais, estaduais e federais e procuradores das fazendas municipais, distritais, estaduais e federal[3].

Propõe-se que os representantes dos contribuintes sejam nomeados pelo CF-IBS entre pessoas indicadas por entidades representativas de categorias econômicas de contribuintes do IBS, sejam conselhos profissionais e/ou confederações[4] e que tenham uma certificação, a ser criada especificamente para garantir que os indicados possuam conhecimentos suficientes da legislação do imposto e capacidade técnica para julgar os processos do IBS.

O grande problema desse modelo se faz presente nos casos em que ocorrem empates entre os votos dos membros da câmara de julgamento.

[3] Esta Nota Técnica trabalha com a hipótese do IBS Nacional, compartilhado por União, Estados e Municípios. Contudo, caso a opção seja pelo IBS - dual, em que o CF-IBS fosse apenas de competência de Estados e Municípios, não haveria a representação de auditores ou procuradores federais.

[4] No CARF, a indicação de conselheiros é feita por lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas. Na lógica atual, as confederações indicam seus representantes porque os processos tributários demandam conhecimentos setoriais específicos. No modelo do IBS, de tributo simples, com base de incidência e não-cumulatividade ampla, sugere-se que os conselhos profissionais (Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Economia, Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Federal de Administração) também façam essa indicação.

No CARF, os empates eram resolvidos pelo chamado voto de qualidade, em que o voto do presidente da turma (cargo exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional) teria um peso maior que os demais, como compensação pela impossibilidade de Administração Tributária recorrer ao Judiciário para discussão do crédito após o encerramento da fase administrativa. Por potencialmente privilegiar o Fisco, o voto de qualidade era questionado pelos contribuintes e foi extinto pela Lei 13.988/2020. Há também pelo menos três Ações Diretas de Inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal (ADI 6399, ADI 6403 e ADI 6415) que questionam a validade da extinção dessa sistemática. O julgamento das ADIs está paralisado desde março de 2022, por pedido de vista do Ministro Nunes Marques.

A partir da vigência da Lei 13.988/2020, os empates no CARF passaram a ser decididos em favor dos contribuintes, o que continuou gerando debates sobre a parcialidade dos julgamentos[5].

Uma possível solução para os casos de empate é a adoção de modelo similar ao do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP), onde a presidência das câmaras é alternada entre representantes do Fisco e Contribuintes. No TIT-SP, as câmaras julgadoras pares são presididas por representantes dos contribuintes e as câmaras julgadoras ímpares por representantes do Fisco. Assim, a adoção de voto de qualidade não favorece exclusivamente nenhuma das partes.

Outras alternativas para solucionar esse problema seriam: (i) permitir que ambas as partes recorram ao Judiciário após o encerramento da fase administrativa do contencioso; (ii) adotar o critério da Suprema Corte americana, segundo o qual, em caso de empate, mantem-se a decisão recorrida; ou, ainda, (iii) resolver os empates a partir da atuação ad hoc de um magistrado com experiência em matéria tributária.

---

[5] SALUSSE, Eduardo. O Carf foi apropriado pelos contribuintes? **Valor Econômico**, publicado em 22/07/2022. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/07/o-carf-foi-apropriado-pelos-contribuintes.ghtml; SILVEIRA, Ricardo e NEVES, Márcio. Conflitos de interesses na história e no futuro do CARF. **JOTA**, publicado em 29/07/2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/conflito-de-interesses-na-historia-e-no-futuro-do-carf-29072022?amp; SPADA, Rodrigo e DATAS, Geraldo. Como o fim do voto de qualidade em tribunais administrativos afeta o cidadão. **Correio Brasiliense**. Postado em 13/07/2022. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/opiniao/2022/07/5021845-artigo-como-o-fim-do-voto-de-qualidade-em-tribunais-administrativos-afeta-os-cidadaos.html; MEDEIROS, Alana; LIMA, Débora e PRIA, Rodrigo. A imparcialidade do julgador no contencioso administrativo tributário. **Conjur**, postado em 24/06/2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-jul-24/processo-tributario-imparcialidade-julgador-administrativo-tributario.

Contudo, apesar de serem diversas as possíveis soluções, não há ainda consenso sobre a superioridade de nenhuma das alternativas. Esse assunto continuará sendo pauta dos estudos e debates promovidos pelo CCiF e, oportunamente, será mais bem contornado em nota técnica futura.

CÂMARA SUPERIOR

A Câmara Superior desempenhará papel similar à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), vinculada ao Ministério da Economia. Assim, a Câmara Superior do CAT terá competência para uniformizar decisões divergentes das câmaras de julgamentos de 2ª instância, resolvendo possíveis interpretações discrepantes entre câmaras de julgamentos distintas.

Propõe-se que a Câmara Superior seja composta por 16 membros, que possuam experiência prévia como julgadores em turmas de 2ª instância – inicialmente, de outros tribunais administrativos julgadores, como o CARF, o TIT etc., e, posteriormente, apenas na segunda instância do CAT.

Metade dos assentos da Câmara Superior serão destinados aos representantes dos contribuintes, nomeados pelo CF-IBS entre indicados por entidades representativas de categorias econômicas de contribuintes do IBS ou por entidades de classe e detentores da certificação necessária.

A outra metade seria indicada pelo Conselho de Administração do CF-IBS, dentre auditores e procuradores dos entes federativos. Um desses representantes do Fisco exercerá a Presidência do CAT, conforme escolha do Conselho de Administração.

A exemplo da CSRF, as resoluções da Câmara Superior serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros.

Mandato dos julgadores

Propõe-se que os julgamentos tenham mandato de três anos, podendo ter uma prorrogação. Para que não ocorram mudanças significativas e disruptivas no CAT, a proposta é que a renovação dos julgadores seja de 1/3 dos membros a cada ano, de modo similar aos mandatos do CF-IBS[6].

[6] Para maiores informações: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

As remunerações dos julgadores representantes dos contribuintes e representantes do Fisco devem ser similares, especialmente considerando que haverá impedimento ao exercício da advocacia de forma concomitante à atividade de julgador do CAT. Além disso, os procuradores e auditores fiscais devem ter o direito assegurado de poder retornar ao seu cargo e função exercidos anteriormente ao seu ingresso no CAT. Desse modo, espera-se fortalecer a imparcialidade das partes.

Propõe-se a criação de órgão, a exemplo do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) do CARF, para seleção e a regulamentação dos critérios de seleção dos julgadores do CAT, além do estabelecimento de procedimentos que garantam a transparência nas atividades do órgão.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXI

Quadro Comparativo das Propostas de Reforma da Tributação Incidente sobre o Consumo

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em janeiro de 2023
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

CCiF Centro de Cidadania Fiscal

QUADRO COMPARATIVO DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA				
N.	**Tema**	**PEC Brasil Solidário, de 29.04.2021 (Convergência CCiF-COMSEFAZ)**	**PEC 45/2019 Substitutivo Final da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, apresentado pelo Relator Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro em12.05.2021**	**PEC 110/2019 Substitutivo apresentado pelo Relator Senador Roberto Rocha em 16.03.2022**
1	**Quais tributos serão criados?**	A criação de um **Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS)**, do tipo IVA, de competência nacional; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.	A criação de um **Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)**, de competência nacional; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.	A criação de dois tributos do tipo IVA: o **Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS)**, de competência subnacional (estadual e municipal), e a **Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS)**, de competência federal; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.
2	**Quais tributos serão substituídos?**	IPI, PIS, COFINS, PASEP, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS.	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.
3	**Qual será seu veículo normativo introdutor (competência formal)?**	IBS e IS: Lei Complementar.	IBS e IS: Lei Complementar.	IBS: Lei Complementar. CBS e IS: Lei Ordinária Federal.
4	**Sobre o que incidirá (competência material)?**	IBS: (i) Operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações onerosas de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços. IS: Bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se	IBS: (i) Qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou (ii) com serviço, inclusive direitos a eles relacionados; e (iii) importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. IS: Importação, produção ou comercialização de cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do tabaco; bebidas alcoólicas; e outros	IBS: (i) Operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja a sua finalidade. CBS: (i) Operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

		limitando a combustíveis fósseis; fumo; e bebidas alcóolicas.	produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.	direitos, (ii) prestações de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja sua finalidade. IS: Produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.
5	**Incidirá sobre exportações?**	Não.	Não.	Não.
6	**Qual órgão será responsável por arrecadar e coordenar a fiscalização do imposto?**	IBS: Conselho Federativo do IBS, administração tributária instituída na forma de autarquia especial, dotada de independência técnica, administrativa e financeira, com estrutura a ser definida em lei complementar, sendo garantida a participação de todos os entes da federação (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) na Assembleia Geral, sua instância máxima de governança. IS: União Federal.	IBS: Prevê apenas que a gestão e a administração compartilhadas do imposto seguirão o disposto em lei complementar. IS: União Federal.	IBS: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será composta por todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios, com votos distribuídos de forma paritária. CBS e IS: União Federal.
7	**A quem será destinada sua arrecadação?**	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.	IBS: Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. CBS: União Federal.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

				IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.
8	**Quais serão suas principais características?**	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. IS: Tributação monofásica, incidência "por fora" e caráter extrafiscal.	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. IS: Possibilidade de tributação monofásica, incidência "por fora", caráter extrafiscal e poderá integrar a base de cálculo do IBS, nas hipóteses estabelecidas em lei complementar.	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. CBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa e incidência "por fora". IS: Caráter extrafiscal, poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e integrará a base de cálculo do IBS e da CBS.
9	**Terá legislação uniforme?**	Sim.	Sim.	Sim.
10	**Terá alíquota uniforme?**	IBS: Sim, a alíquota será uniforme para todos os bens e serviços. IS: Não.	IBS: Sim, a alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços. IS: Não.	IBS: Sim, a alíquota será uniforme para todas as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição (regimes favorecidos). CBS: O substitutivo da PEC 110/2019 não prevê alíquota uniforme para a CBS. No entanto, o PL 3.887/2020 prevê alíquota "geral" de 12%. IS: Não.
11	**Os entes federativos terão autonomia na fixação das alíquotas?**	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a arrecadação	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos.	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

		dos tributos de sua competência que serão substituídos. IS: Sim.	IS: Sim.	arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos. CBS e IS: Sim.
12	**Como funcionará a não-cumulatividade do IBS?**	O aproveitamento do crédito, é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Estabelece que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito. Será garantido o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias.	O aproveitamento do crédito é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. No entanto, é admitida a possibilidade de lei complementar estabelecer hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito não será condicionado à verificação do efetivo recolhimento do IBS. Estabelece que a receita decorrente do imposto recolhido que gere créditos ao adquirente será retida e utilizada somente para (i) compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou (ii) ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte. A lei complementar disporá sobre o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.	O aproveitamento do crédito é vinculado ao imposto cobrado (não ao recolhido) nas operações e prestações anteriores. No entanto, a lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o aproveitamento de créditos seja condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Nesse caso, será assegurada ao adquirente a opção de efetuar o recolhimento do imposto diretamente ao Conselho Federativo do IBS. Estabelece que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito. A lei complementar disporá sobre o prazo para devolução de créditos acumulados pelo contribuinte.
13	**Será permitida a concessão de benefícios fiscais, crédito presumido, reduções de base de cálculo e alíquotas**	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS e CBS: Não, mas são previstas exceções na Constituição (regimes favorecidos). IS: Não se aplica.

	diferenciadas por bem ou serviço?			
14	**Serão permitidos regimes favorecidos?**	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS e CBS: Sim, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas; devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços; e alteração nas regras de creditamento. Embora o substitutivo não liste os beneficiários do favorecimento, a motivação do relator menciona "segmentos socialmente relevantes", a exemplo de: (i) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais; (ii) produtos integrantes da cesta básica de alimentos; (iii) gás de cozinha para uso residencial; (iv) educação básica, superior e profissional; (v) saúde e medicamentos; (vi) transporte público coletivo e regular de passageiros; e (vii) aquisições realizadas por entidades beneficentes de assistência social. IS: Não se aplica.

Texto de 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

15	**Serão permitidos regimes diferenciados?**	IBS: Sim, para bens imóveis e serviços financeiros. IS: Não se aplica.	IBS: Sim, para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis e os lubrificantes. IS: Não se aplica.	IBS: Sim, para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo. CBS: Sim, para instituições financeiras, serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, e serviços de planos de assistência à saúde. IS: Não se aplica.
16	**Contempla previsão de tratamento diferenciado para a população de baixa renda?**	Sim, prevê devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.	Sim, a União Federal cobrará adicional de imposto destinado a financiar programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda.	Sim, prevê devolução total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.
17	**Prevê tratamento diferenciado para compras governamentais?**	Sim, prevê a incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço.	Sim, prevê a possibilidade de a lei complementar definir a (i) a não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores ou (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.	Sim, prevê a possibilidade de a lei complementar definir a (i) a não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores ou (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.
18	**Como será a transição para as empresas?**	A transição será gradual, ao longo de 10 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período será deduzido pelo contribuinte dos valores devidos de COFINS.	A transição será gradual, ao longo de 6 anos. Nos 2 primeiros anos será cobrada apenas a parcela federal do IBS e serão extintas as contribuições ao PIS e à COFINS. A alíquota do IBS será fixada pelo Senado Federal de modo a compensar a arrecadação federal pela extinção das contribuições.	A transição será gradual, ao longo de 7 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período poderá ser compensado pelo contribuinte com os valores devidos de ICMS e ISS.

		Do 3º ao 9º ano, haverá redução progressiva das alíquotas dos tributos substituídos e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos tributos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 10º ano, serão extintos o IPI, o PIS, a COFINS, o PASEP, a Cide-Combustíveis, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	Do 3º ao 5º ano, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 6º ano, serão extintos o IPI, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	Do 3º ao 6º ano, haverá redução progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 7º ano, serão extintos o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS. CBS: Nos 2 primeiros anos após sua instituição, as alíquotas da CBS serão fixadas de modo a compensar a redução da arrecadação do PIS e da COFINS. A lei que instituir a CBS deverá regulamentar essa disposição.
19	**Qual será o tratamento dos saldos credores acumulados dos tributos substituídos após a transição?**	Após a transição, os saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes federativos. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não	Estabelece que lei complementar poderá: (i) dispor sobre a utilização dos saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS, para pagamento do IBS; e (ii) prever a restituição dos saldos credores homologados mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis. Os instrumentos financeiros poderão contar com garantia da União Federal, com contragarantia dos Estados e Distrito Federal. No caso da utilização dos saldos credores para pagamento do IBS, os créditos serão abatidos da parcela do IBS que couber ao respectivo ente federativo.	Após a transição, os saldos credores homologados de ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e Distrito Federal. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC.

		inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC. O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.		O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.
20	**Há previsão de *split payment*?**	Sim, ao possibilitar que o IBS seja devido na liquidação ou pagamento da operação, nos termos da lei complementar.	Sim, ao possibilitar que o IBS seja recolhido na liquidação financeira da operação, nos termos da lei complementar.	Sim, ao possibilitar, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o IBS seja recolhido parcial ou totalmente no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação, nos termos da lei complementar.
21	**A proposta prevê alterações em outros tributos, além daqueles que serão substituídos pelo IBS?**	Não.	Não.	Sim, contempla previsão de progressividade para o ITCMD, estabelece que o IPTU deve ter sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos e modifica o IPVA, para abranger veículos aquáticos e aéreos, estabelecer alíquotas máxima e mínima e possibilitar que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos.
22	**Como serão tratadas as pequenas empresas?**	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS.	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS.	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS e da CBS.

		Não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional.	Não permite a apropriação de créditos do IBS pelo optante do regime unificado Simples Nacional e nem pelo adquirente de seus bens ou serviços. O direito de aproveitamento de créditos acumulados ficará suspenso enquanto a pessoa jurídica for optante do regime unificado.	Permite a transferência de créditos do IBS e da CBS em montante equivalente ao cobrado por meio do Simples Nacional, mas veda a apropriação dos créditos pelas optantes do regime unificado do Simples Nacional.
23	**Qual a fase de tramitação da proposta?**	A PEC Brasil Solidário representou um esforço de consenso entre as ideias defendidas pelo CCiF e pelo COMSEFAZ e auxiliou no debate das demais propostas, mas não foi levado formalmente ao Congresso Nacional.	Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária foi extinta em maio de 2021. A PEC 45/2019 está pronta para pauta na Câmara dos Deputados.	A PEC 110/2019 está pronta para pauta na CCJ do Senado Federal.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a diagramação e revisão

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXII

Reforma da Tributação sobre o Consumo: Visão CCiF 2023

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Fevereiro de 2023
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Reforma da tributação sobre o consumo: Visão CCiF 2023

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e registo

Versão 1

Fevereiro de 2023

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.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Larissa Luzia Longo

Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Texto em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

N.	Tema	Visão CCiF 2023	Justificativa técnica
1	**Tributos a serem criados**	**Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS)**, do tipo IVA, de competência nacional; e **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.	O modelo unificado (IVA nacional) é a melhor opção, pois, comparado à proposta alternativa (IVA dual da PEC 110/2019), apresenta superioridade técnica em relação a todos os princípios defendidos pelo CCiF: simplicidade, transparência, neutralidade, isonomia e segurança jurídica. Além disso, instaura inédito e efetivo cooperativismo federativo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O IVA dual que separa IVA federal e IVA subnacional atende aos interesses políticos de autonomia da administração tributária federal, contudo, gera maior complexidade e insegurança jurídica para os contribuintes, pois instaura a possibilidade de interpretações diversas e regulamentos distintos sobre tributos que possuem a mesma base de incidência. O imposto seletivo (IS) é imposto monofásico e de caráter extrafiscal que deve ser instituído por lei complementar federal e incidirá apenas sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular.
2	**Tributos a serem substituídos**	IPI, PIS, COFINS, PASEP, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS.	Além dos tributos que já seriam substituídos pela PEC 45/2019 e pela PEC 110/2019, a PEC Brasil Solidário inclui o PASEP e a Cide-Combustíveis. Dessa inclusão decorre uma simplificação ainda maior da tributação brasileira do consumo.
3	**Veículo normativo**	IBS: Lei Complementar Nacional. IS: Lei Complementar Federal.	Compete à União, Estados e Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar nacional e uniforme, o IBS. O IS deve ser instituído por lei complementar federal, garantindo maior segurança jurídica para os contribuintes.
4	**Base de incidência**	IBS: (i) Operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações onerosas de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços.	O IBS possui base ampla de incidência, se alinhando aos conceitos jurídicos do direito privado brasileiro e às experiências internacionais de IVA. A redação pretende esclarecer que o IBS incide sobre toda e qualquer operação que tenha por objeto bens

		IS: Bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.	materiais ou imateriais e prestações de serviços. Os direitos estão incluídos dentro do conceito de bens imateriais, seguindo o tratamento dado pelo direito privado brasileiro. Para garantir a segurança jurídica, propõe-se a adoção, como na PEC 110/2019, de uma lista exemplificativa de operações e prestações que constituem fato gerador do imposto. O imposto seletivo tem caráter extrafiscal e, em razão disso, deve incidir sobre bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por questões relacionadas à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a, combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.
5	**Incidência nas exportações**	Não incidirá sobre as exportações	O IBS, na linha das melhores práticas de IVA, segue o princípio do destino. As exportações serão totalmente desoneradas, sendo garantida a imediata devolução dos créditos acumulados pelo Conselho Federativo do IBS, que reterá os recursos de forma a garantir a não-cumulatividade plena para todos os contribuintes do IBS.
6	**Órgão responsável por arrecadar e coordenar a fiscalização do imposto**	IBS: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será a Assembleia Geral composta por representantes de todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), com votos distribuídos de forma paritária. IS: União Federal.	Para garantir a não-cumulatividade mediante a retenção dos créditos devidos aos contribuintes, bem como o exercício de efetivo federalismo cooperativo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, será criado Conselho Federativo do IBS, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. O caráter nacional da entidade é obtido por meio de governança integrada por representantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios em sua instância máxima de deliberação, com votos distribuídos de forma tripartite. O Conselho Federativo do IBS não tem competência para alterar as regras uniformes instituídas por lei complementar nacional, tendo como atribuições: editar as normas infralegais; uniformizar interpretação; arrecadar o imposto; reter sem distribuir aos entes os créditos relativos à garantia da não-cumulatividade;

			efetuar as compensações devidas; distribuir o produto da arrecadação entre os entes; dirimir as questões suscitadas no âmbito de processos administrativos tributários; e coordenar a cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relacionadas ao IBS.
7	**Destinação da arrecadação**	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal.	O IBS será imposto de competência nacional, com arrecadação partilhada entre a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, seguindo o princípio do destino. O IS é de competência federal, de forma que sua arrecadação será destinada à União Federal.
8	**Principais características técnicas**	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e princípio do destino, isto é, os recursos pertencem ao ente onde os bens ou serviços foram consumidos. IS: Tributação monofásica, incidência "por fora" e caráter extrafiscal.	Seguindo os princípios da simplicidade, neutralidade, isonomia e transparência e as melhores práticas internacionais com IVA, o IBS terá não-cumulativa plena, incidência "por fora" e segue o princípio do destino. O imposto seletivo terá incidência por "fora", tributação monofásica e caráter extrafiscal com o objetivo de desestimular o consumo de determinados bens ou serviços.
9	**Legislação uniforme**	Terá legislação uniforme.	A existência de diversos e esparsos atos normativos editados diariamente pelos três níveis de entes tributantes é uma das principais razões da alta complexidade do sistema tributário brasileiro. Como um dos princípios norteadores do IBS é o da simplificação, propõe-se a adoção de legislação uniforme em todo território nacional. Ressalta-se que, por ser imposto de competência nacional, a uniformização da legislação é essencial
10	**Alíquota uniforme**	A alíquota do IBS será uniforme para todos os bens e serviços em cada ente federativo.	A alíquota única positiva corresponde ao melhor desenho do IVA, gerando maior simplicidade, alargando a base de incidência, diminuindo espaço de fraudes tributárias, provas relativas à classificação de bens e serviços, reduzindo abruptamente o contencioso e os custos de conformidade tributária.
11	**Autonomia dos entes federativos na fixação das alíquotas**	Reforçando o princípio federativo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão fixar, por lei ordinária federal,	Respeitando a autonomia financeira, essencial ao pacto federativo, os entes fixarão suas alíquotas próprias

		estadual, distrital e municipal, sua alíquota própria e uniforme para todos bens e serviços.	correspondentes à arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos.
12	**Não-cumulatividade**	Para garantir a não-cumulatividade plena e o fluxo de caixa para a efetiva devolução dos créditos acumulados no âmbito do Conselho Federativo do IBS, o direito ao crédito é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Será garantido o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias.	A não-cumulatividade é elemento central do desenho do IBS, por garantir a neutralidade do imposto e a desoneração da atividade produtiva. A vinculação do aproveitamento do crédito ao recolhimento do imposto garante a devolução de créditos acumulados, reduz fraudes e inadimplência e estimula que as empresas cobrem a conformidade tributária de seus parceiros. Caso não haja a vinculação ao recolhimento, a alíquota do IBS deverá ser maior para contemplar inadimplências.
13	**Concessão de benefícios fiscais e regimes setoriais favorecidos**	Não.	Não serão permitidos benefícios fiscais, créditos presumidos, reduções de base de cálculo, alíquotas diferenciadas por bem ou serviço e regimes favorecidos setoriais. Os benefícios no âmbito do IBS geram complexidade, contencioso, pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário, elevam a alíquota de referência do tributo e aumentam a evasão e a sonegação.
14	**Regimes diferenciados**	Serão previstos regimes diferenciados para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo e bebidas alcóolicas, os quais deverão ser detalhados em lei complementar.	Os regimes diferenciados não possuem o objetivo de favorecer determinados setores, mas permitem a eficiência da tributação considerando peculiaridades de determinadas atividades. Propõe-se, com inspiração na PEC 110/2019, a previsão de tratamentos diferenciados para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo e bebidas alcóolicas.
15	**Tratamento diferenciado da população de baixa renda**	Prevê devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.	A isenção personalizada é a melhor solução para garantir progressividade do imposto sobre o consumo. O ideal é que ela não seja financiada por um ente específico, como proposto pela Comissão Mista da Reforma Tributária, porque o imposto possui competência compartilhada.
16	**Tratamento diferenciado para compras governamentais**	Prevê a possibilidade de a lei complementar definir a: (i) não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a	Como proposto pela Comissão Mista da Reforma Tributária e pela PEC 110/2019, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150,

		manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores e (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.	VI, "a", da Constituição Federal, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público poderão não sofrer a incidência do IBS em suas aquisições ou, caso incida, o IBS pago será destinado ao respectivo ente.
17	**Transição para as empresas e sociedade**	A transição será gradual, ao longo de 10 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período será deduzido pelo contribuinte dos valores devidos de COFINS. Do 3º ao 10º ano, haverá redução progressiva das alíquotas dos tributos substituídos e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos tributos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 10º ano, serão extintos o IPI, o PIS, a COFINS, o PASEP, a Cide-Combustíveis, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	A transição deve ser progressiva, em prazo 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. 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. Como a proposta acabará com diversos benefícios fiscais, a substituição brusca de modelo poderia prejudicar muitas empresas. Propõe-se o prazo de transição de 10 anos, como previsto originalmente na PEC 45/2019, mas, politicamente, o prazo pode ser reduzido – a PEC 110/2019, por exemplo, prevê 7 anos de transição. É importante que haja um período teste não apenas para avaliar o funcionamento do novo imposto, mas também para dimensionar de forma precisa o seu potencial de arrecadação e, consequentemente, a alíquota de referência.
18	**Instituição do IS**	Nos 2 primeiros anos, o IS será cobrado com alíquota reduzida, nos termos da lei complementar que o instituir. O valor arrecadado nesse período será destinado ao orçamento da seguridade social da União e o montante recolhido pelos contribuintes poderá ser deduzido dos valores devidos de COFINS. Nos demais anos, a arrecadação do IS será destinada à União Federal, observadas as	O IS também precisará passar por um período de teste, haja vista possuir base de incidência e contribuintes diferentes do IBS. Propõe que o teste seja feito também nos dois primeiros anos, período no qual sua arrecadação será destinada ao orçamento da seguridade social e as empresas poderão deduzir os valores recolhidos dos valores devidos à título de COFINS. Após esse teste, a arrecadação do IS será destinada ao orçamento geral da União.

		vinculações constitucionais de receita. A lei complementar que instituir o IS estabelecerá o aumento progressivo das alíquotas entre o 3º e o 10º ano da transição.	
19	**Tratamento dos saldos credores acumulados dos tributos substituídos após a transição**	Após a transição, os saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes federativos. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC. O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.	A previsão de tratamento para os saldos credores acumulados dos tributos substituídos ao final da transição é necessária para garantir a segurança jurídica dos contribuintes e dos entes da Federação. Como também previsto pela PEC 110/2019, a substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública, remunerados pela taxa SELIC, com prazo de vencimento não inferior a 20 anos, permite que os entes da federação ressarçam os valores devidos sem afetar de forma traumática suas finanças, além de dar segurança às empresas, possibilitando, inclusive, a negociação dos títulos públicos no mercado.
20	***Split payment***	Possibilita, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o IBS seja recolhido parcial ou totalmente no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação, nos termos da lei complementar.	Atualmente, os impostos incidentes sobre o consumo são devidos com a concretização das transações, independentemente de haver pagamento ou não, como ocorre com vendas a prazo. O *split payment* permitirá a utilização de mecanismos automáticos de retenção do IBS quando da utilização de instrumentos bancários ou eletrônicos para o pagamento de operações comerciais, na forma prevista na PEC 110/2019.
21	**Tratamento das pequenas empresas**	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS.	O regime do Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS.

		Não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional.	O modelo não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional. As empresas do SIMPLES que atuam no meio da cadeia produtiva possuem incentivos para migrem para o regime normal de apuração do IBS.
22	**Tratamento da Zona Franca de Manaus**	Caberá à lei complementar regular a forma e as condições para o tratamento tributário favorecido à ZFM, não se aplicando, nesse caso, a vedação à concessão de benefícios fiscais.	Embora represente uma exceção à vedação de benefícios fiscais, a manutenção da Zona Franca de Manaus é exigência política para aprovação da reforma da tributação do consumo. Por essa razão, é necessário que lei complementar regule o tratamento da ZFM no âmbito do IBS.
23	**Alterações em outros tributos, além daqueles que serão substituídos pelo IBS**	Prevê progressividade para o ITCMD, estabelece que o IPTU deve ter sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos e modifica o IPVA, para abranger veículos aquáticos e aéreos, estabelecer alíquotas máxima e mínima e possibilitar que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos.	A PEC 110/2019 propõe alterações em dispositivos constitucionais relacionados ao ITCMD, IPTU e IPVA. Entendemos que tais alterações, embora não relacionadas à tributação do consumo, são positivas para o sistema tributário brasileiro, pois conferem maior progressividade.

Texto da 1ª Edição em

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXIII

Texto-base da Lei Complementar do IBS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Dezembro de 2022
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Texto-base da Lei Complementar do IBS

Centro de Cidadania Fiscal

A presente nota técnica, ainda em construção, traz uma proposta de redação para o texto-base da Lei Complementar do IBS de que trata a PEC 45/2019.

Contate-nos pelo e-mail ccif@ccif.com.br para o envio de críticas e sugestões.

Versão 1
Dezembro de 2022

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.

Diretores:
Bernard Appy
Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado

Apoio Técnico:
Melina Rocha (consultora externa)
Larissa Luzia Longo
Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:
Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.
Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Edição em ajuste, revisão e registro

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.
Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.
O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Sumário

Introdução 5
1. Base de Incidência 6
1.1. Proposta de redação 6
1.2. Premissas e Justificativa 7
2. Delimitação da Base de Incidência 10
2.1. Proposta de redação 10
2.2. Premissas e Justificativa 10
3. Local do Fato Gerador 12
3.1. Proposta de redação 12
3.2. Premissas e Justificativa 13
4. Momento de ocorrência do Fato Gerador 18
4.1. Proposta de redação 18
4.2. Premissas e Justificativa 18
5. Obrigações do Fornecedor 19
5.1. Proposta de redação 19
5.2. Premissas e Justivicativa 20
6. Responsabilidade de Plataformas 21
6.1. Proposta de redação 21
7. Não-Cumulatividade 24
7.1. Proposta de redação 24
7.2. Premissas e Justificativa 24
8. Base de Cálculo 28
8.1. Proposta de redação 28
8.2. Premissas e Justificativa 28
9. Alíquota 29
9.1. Proposta de redação 29
9.2. Premissas e Justificativa 30
10. Sujeito Ativo 32
10.1. Proposta de redação 32
10.2. Premissas e Justificativa 32
Referências Bibliográficas 34

TEXTO PARA DISCUSSÃO

Nota Técnica: Lei Complementar do IBS

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 Lei Complementar (LC) do IBS para acoplamento e atualização da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019[1].

Esta é uma versão preliminar, aberta para ajustes, e contempla somente as principais regras do modelo do IBS. Os demais detalhes serão necessários para a implementação do IBS, incluindo eventuais tratamentos setoriais, regras de transição e a fórmula para composição das alíquotas de referência serão apresentados em outras Notas Técnicas.

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[2].

A base incidência do IBS foi prevista 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 à base de incidência e ao recolhimento do IBS.

As regras para definição do local e momento da incidência do tributo, bem como as pessoas obrigadas a coletar e a recolher o imposto e alíquotas foram construídas em consonância com o princípio do destino do IBS.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[1] 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.

[2] 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.

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.

A exposição de cada artigo da Lei Complementar seguirá a seguinte lógica:

i) proposta de redação: artigo da proposta de Lei Complementar; e

ii) premissas e justificativa: pressupostos do modelo econômico do IBS que orientaram a criação da regra jurídica, com base nas notas técnicas do CCiF e exposição da metodologia, lógica e termos jurídicos da proposta de texto normativo, com base no direito tributário e privado brasileiro, bem como na experiência e literatura internacionais.

A proposta de redação da Lei Complementar será consolidada no Anexo I.

1. Base de Incidência

1.1. Proposta de redação

Art. 1º O imposto incide sobre operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços, incluindo os seguintes negócios jurídicos, ou outros a eles equiparáveis:

I – alienação;

II – troca ou permuta;

III – locação;

IV – cessão, disponibilização, licenciamento;

V – arrendamento mercantil;

VI – prestação de serviços.

Texto em Discussão

1.2. Premissas e Justificativa

1.2.1. O IBS é imposto do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) que deve incidir sobre toda atividade econômica e, por isso, deverá ter uma base ampla que alcance todas as operações com bens – materiais e imateriais - e prestações de serviços realizadas em cada etapa da cadeia produtiva. Na experiência internacional, as transações tributáveis são definidas como "*supply*"[3].

1.2.2. Assim, a base de incidência do IBS prevista na Lei Complementar deve compreender as operações onerosas com bens materiais e imateriais, compreendidos os direitos, inclusive as locações, licenciamento, disponibilização e cessão de direitos ou uso, e a prestação de serviços[4].

1.2.3. Nesta versão atualizada da LC, optou-se pelo termo "operações" ao invés de "negócios jurídicos", como havia sido proposto na primeira versão da proposta. Esta escolha se deu, primeiramente, por se entender que o termo operações seria mais abrangente que "negócios jurídicos". Além disso, a vinculação da incidência do IBS a negócios jurídicos poderia criar eventuais problemas jurídicos como, por exemplo, a possibilidade de negócios jurídicos inválidos ou realizados por pessoa incapaz.

1.2.4. Entretanto, a definição de "operação" no direito privado e consolidada 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.

---

[3] 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; (fourniture)"* (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 India 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.

[4] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

1.2.5. Para superar esta possível limitação, a redação proposta deixa claro que dentro do conceito geral de "operações" estão incluídos os seguintes negócios jurídicos, ou outros a eles equiparáveis: alienação, troca ou permuta, locação, cessão, disponibilização, licenciamento e arrendamento mercantil.

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).

1.2.7. O direito privado considera direitos como bem móvel. O art. 83 do Código Civil[5], define como bens móveis os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial. A Lei 9.610/98[6] igualmente considera direitos autorais como bens móveis e a Lei 9.609/98[7] dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual de software é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais. Uso, para fins de IBS, também foi considerado como um direito.

1.2.8. Algumas legislações de IVA, como a diretiva da União Europeia[8], 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

[5] 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.
[6] Lei n. 9.610/98 Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.
[7] 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.
[8] "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/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 serviço[9] e, apesar de ter julgado que o licenciamento de software está na base do ISS[10], tal decisão teve por fundamento o papel da Lei Complementar para resolver conflito de competência conforme a redação atual da Constituição.

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. 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 a incidência do IBS é a onerosidade, conceito presente em vários artigos do Código Civil. Será tributada pelo IBS todo a operação em que haja uma contraprestação, seja ou não em dinheiro, aos bens e serviços que são objetos da operação ou prestação. 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. A incidência do IBS deve abranger as importações, tendo em vista que o IBS é imposto que deve ser cobrado no destino. Optou-se, entretanto, nesta versão atualizada da lei complementar, por separar a incidência do tributo sobre a importação em uma parte específica, que será detalhada em uma outra Nota Técnica.

[9] Súmula Vinculante 31: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.".
[10] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

1.2.13. Os critérios relevantes do fato gerador serão: (i) operações, (ii) cujo objeto sejam bens e serviços, (iii) onerosas. 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, arrendamento mercantil e prestação de serviço, mesmo que eles já estejam contemplados pelos critérios relevantes do fato gerador.

2. Delimitação da Base de Incidência

2.1. Proposta de redação

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

II – as prestações de serviços decorrentes de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes;

III – as doações;

IV – as operações que tenham por objeto participação societária.

2.2. Premissas e Justificativa

2.2.1. A base de incidência ampla 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.

2.2.2. Este artigo tem, portanto, o objetivo delimitar as operações tributáveis e esclarecer quais não estão sujeitas ao IBS, o que elimina potenciais controvérsias acerca da abrangência da incidência do imposto.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

2.2.3. A primeira exclusão é a exportação[11], 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 nº 116/2003.

2.2.5. 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.

2.2.6. Esclarece-se, como mencionado na introdução, que na 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.

2.2.7. Apesar de doações igualmente já serem excluídas do fato gerador por não atenderem ao 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, vez que se encontram sujeitas ao ITCMD (art. 155, I, da Constituição Federal).

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[11] 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.

3. Local do Fato Gerador

3.1. Proposta de redação

Art. 3º Para definição da alíquota aplicável e destinação dos recursos do imposto, considera-se ocorrida operações e prestações com:

I – bem móvel material, no local da entrega ou disponibilização do bem;

II – bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente;

III – bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IV – serviço, no local do domicílio do adquirente;

V – serviço executada na presença do tomador, no local da prestação;

VI – serviço relacionada à bem móvel material, no local da prestação;

VII – serviço relacionada à bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente;

VIII – serviço relacionada à bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IX – serviço de transporte de passageiros, no local onde se inicia o transporte;

X – serviço de transporte de carga ou frete, no local da entrega do bem;

XI – serviço de comunicação em que há a transmissão por meio físico, no local da recepção dos serviços;

XII – serviço de comunicação por conexão móvel, no local do domicílio do adquirente.

§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;

II – endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou prestação;

III – endereço do dispositivo utilizado para contratação da operação ou prestação obtido por emprego de método de geolocalização;

IV – endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado para o pagamento da operação ou prestação;

V – localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa utilizado para contratação da operação ou prestação; e

VI – endereço vinculado ao CPF ou CNPJ ou obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação ou prestação.

§2º O Conselho Federativo 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. 3º, o local da operação será aquele previsto para realização da entrega.

3.2. Premissas e Justificativa

3.2.1. Um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[12] do CciF é a adoção do princípio do destino para o IBS, por meio do 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.

3.2.2. 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 e (iii) qual será a destinação dos recursos.

[12] 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.

3.2.3. A definição das regras de local de incidência do IBS teve como premissa que o critério relevante para a definição de cada regra é o objeto da operação e prestação.

3.2.4. Ao se adotar as regras a partir do objeto da operação ou prestação, 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.

3.2.5. Na hipótese de operações que tenham por objeto bens imateriais e a maior parte dos serviços, a regra para determinação 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 imaterial e serviço.

3.2.6. Para a definição do domicílio, estipulou-se que o local será determinado a partir da combinação de ao menos dois dos critérios listados, que não indiquem informação conflitante entre si, com base no modelo da Nova Zelândia e *guidelines* da OCDE. O Conselho Federativo regulará estas regras, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

3.2.7.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 ao 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.

3.2.8. Em razão da possibilidade de que o fato gerador ocorra antes da entrega de bem, foi criado 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 PARA FINS DE LOCAL, MOMENTO, SUJEITO ATIVO E ALÍQUOTA

- 3 objetos da operação ou prestação

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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. Operações/Negócio Jurídico (Art. 166 ss e outros do CC)
  2. Título oneroso (Art. 1393 e outros)

- 7 Modalidades includentes (v) de operações:
  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)

Operações que tenha por objeto bens							
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**			
Casos	**Bem Móvel / Imóvel**	**Bem Material / Imaterial**	**Operações**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**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	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente	Momento da entrega, disponibiliza	Jurisdição (L)	Alíquota (L) do Estado/ Município do

TEXTO PARA DISCUSSÃO

				ou da pessoa que receber ou a quem for disponibiliza do o bem	ção ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibiliza do o bem	domicílio
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibiliza ção ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Operações que tenha por objeto serviços							
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**			
Casos	**Relação com bem**	**Outros critérios**	**Operações**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**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)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	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	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação

TEXTO PARA DISCUSSÃO

					(o que ocorrer primeiro)		
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	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	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Casos especiais de operações que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação						
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			**Soluções Normativas**			
Casos Especiais	**Critérios Relevantes**	**Operação**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**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	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	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex.	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do	Jurisdição (L) do Estado/ Município da	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos

TEXTO PARA DISCUSSÃO

	linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)			pagamento (o que ocorrer primeiro)	recepção dos serviços	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	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

4. Momento de ocorrência do Fato Gerador

4.1. Proposta de redação

Art. 4º O imposto será devido nas operações e prestações:

I – com bens, materiais ou imateriais, no momento da entrega, disponibilização ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

II – de serviços, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

III – com bens, de execução continuada ou fracionada, a cada entrega, disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e

IV – com serviços, de execução continuada ou fracionada, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

4.2. Premissas e Justificativa

4.2.1. No modelo do IBS, o momento da incidência é importante para se definir quando o tributo deve ser pago e recolhido, bem como o momento da emissão do documento fiscal.

4.2.2. O momento da incidência deve ser vinculado ao destino, conforme as regras de local de ocorrência do fato gerador.

4.2.3. Tendo em vista que as regras de local de ocorrência do fato gerador foram construídas com base na adoção do objeto da operação (bem

TEXTO PARA DISCUSSÃO

ou serviço) como critério relevante, as regras de momento igualmente devem partir deste critério.

4.2.4. Para operações com bens, o momento deve ser, em alinhamento com local, o momento em que ocorre a entrega ou disponibilização do bem. Além disso, tendo em vista que o critério relevante escolhido para a incidência é a operação, o pagamento da operação também deve ser eleito como momento da incidência do IBS. Assim, os momentos são: entrega ou disponibilização ou pagamento, o que ocorrer primeiro.

4.2.5. No caso de bens móveis materiais, é feita a ressalva, no capítulo das obrigações do fornecedor, que a emissão do documento fiscal deve ocorrer no momento em que se inicia a entrega (ou seja, na saída do estabelecimento do fornecedor).

4.2.6. No caso de prestação de serviços, o momento de incidência será a conclusão da prestação ou pagamento, o que ocorrer primeiro.

4.2.7. A incidência do IBS ocorre, em se tratando de operação 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; no caso de serviço, incidirá IBS na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

5. Obrigações do Fornecedor

5.1. Proposta de redação

Art. 5º Para fins do disposto nos artigos seguintes, entende-se por:

I – fornecimento: todo e qualquer fornecimento, entrega, cessão ou disponibilização de bens e prestações de serviços, a qualquer título, nos termos do art. 1º.

II – aquisição: toda e qualquer aquisição ou recebimento, inclusive por cessão ou disponibilização, de bens e tomada de serviços, a qualquer título, nos termos do art. 1º.

III – fornecedor: toda pessoa física ou jurídica que, no desenvolvimento de atividade econômica, fornece bens e serviços nos termos do inciso I.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

IV – adquirente: toda pessoa física ou jurídica que adquire bens e serviços nos termos do inciso II.

Art. 6º O fornecedor inscrito ou obrigado a se inscrever:

I – será obrigado a emitir a nota fiscal eletrônica até o momento em que o imposto for devido, nos termos do art. 3º;

II – deverá recolher o imposto ao Conselho Federativo do IBS.

Art. 7º São obrigados a se inscrever no Conselho Federativo aqueles que realizarem operações e prestações, nos termos do art. 1º, em valor superior ao montante de R$ 200.000,00 nos últimos doze meses, que não sejam optantes pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Parágrafo único. Poderão optar por se inscrever no Conselho Federativo aqueles que realizarem operações e prestações:

I – em valor inferior ao montante de R$ 200.000,00 nos últimos doze meses, ou

II – forem optantes pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

5.2. Premissas e Justivicativa

5.2.1. Segundo a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[13] do CCiF, os sujeitos passivos do IBS são todos aqueles que realizam operações com bens e serviços, sejam pessoas naturais ou jurídicas.

5.2.2. Sendo imposto sobre o consumo, ainda que recolhido ao longo da cadeia de produção e comercialização, quem deve pagar o IBS, ou seja, arcar com o ônus econômico do imposto, é o consumidor.

5.2.3. Por ser um importo plurifásico, o sujeito passivo é aquele que recolhe aos cofres públicos o imposto pago pelo adquirente em cada

[13] 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.

operação, pessoa que recebe ou a quem é disponibilizado bem ou pelo tomador do serviço.

5.2.4. Optou-se nesta versão da Lei Complementar por definir os termos "fornecimento", "aquisição", "fornecedor" e "adquirente" para evitar as expressões "sujeito passivo" ou "contribuinte" que, historicamente, têm causado insegurança jurídica e litígios com relação aos atuais tributos incidentes sobre o consumo. A ideia é definir as obrigações legais e administrativas do fornecedor.

5.2.5. Nesta linha, se definiu fornecimento como todo e qualquer fornecimento, entrega, cessão ou disponibilização de bens e prestações de serviços, a qualquer título, nos termos do art. 1º; e aquisição como toda e qualquer aquisição ou recebimento, inclusive por cessão ou disponibilização, de bens e tomada de serviços, a qualquer título, nos termos do art. 1º.

5.2.6. Por outro lado, fornecedor é toda pessoa física ou jurídica que, no desenvolvimento de atividade econômica, fornece bens e serviços; enquanto adquirente é toda pessoa física ou jurídica que, também no desenvolvimento de atividade econômica, adquire bens e serviços.

5.2.7. O fornecedor inscrito ou obrigado a se inscrever deverá emitir a nota fiscal eletrônica até o momento em que o imposto for devido e deverá recolher o imposto ao Conselho Federativo do IBS.

5.2.8. Para cumprir a obrigação de emitir a nota fiscal eletrônica e recolher o IBS, o fornecedor necessita de inscrição junto ao Conselho Federativo. São obrigados a se inscrever no Conselho Federativo aqueles que realizarem operações e prestações em valor superior ao montante de R$ 200.000,00 nos últimos doze meses, que não sejam optantes pelo Simples Nacional.

6. Responsabilidade de Plataformas

6.1. Proposta de redação

Art. 8º As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do imposto relativo às operações e prestações realizadas por

seu intermédio, nas hipóteses em que o fornecedor não seja inscrito, nos termos do art. 7º.

Art. 9º Considera-se plataforma digital aquela:

I - que atua como intermediária em operação ou prestação, de que trata o art. 1º, realizada de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - que controla os elementos essenciais da operação ou prestação, tais como cobrança, pagamento, termos, condições e entrega.

Parágrafo único. Não é considerada plataforma digital aquela que executa 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.

6.2. Premissas e Justificativa

6.2.1. Tal como proposto em publicações da OCDE e como notado em recentes experiências internacionais, as plataformas digitais serão 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.

6.2.2. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em operações ou prestações que constituam fato gerador, realizadas 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

6.2.3. 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 OCDE[14]:

> *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.*

6.2.4. Nesta mesma linha, se atribuiu a responsabilidade aos fornecedores, ou seja, pessoas que realizarem a entrega, cessão ou disponibilização de bens, prestadores de serviços, e às plataformas digitais[15] não residentes ou domiciliadas no exterior somente no caso de importação de bens materiais de pequeno valor, bens imateriais 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 pelo Conselho Federativo.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[14] 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

[15] 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.

7. Não-Cumulatividade

7.1. Proposta de redação

Art. 10. Os fornecedores inscritos poderão tomar crédito do imposto pago e recolhido ao Conselho Federativo relativo às suas aquisições, salvo nas seguintes situações:

I – imposto incidente sobre aquisições destinadas a uso e consumo pessoal:

a) de fornecedor pessoa física; ou

b) de pessoa relacionada a fornecedor pessoa jurídica, tais como sócios, dirigentes ou empregados;

II – no caso em que seus fornecimentos não estejam sujeitos à incidência ou sejam imunes ou isentos, exceto nas hipóteses expressamente previstas no regulamento do IBS;

§1º O Conselho Federativo poderá prever exceções à vedação de que trata o inciso I, na hipótese de bens e serviços de uso e consumo pessoal utilizados no desenvolvimento de atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

§2º Na hipótese do inciso II, o regulamento do IBS deverá definir regras para creditamento proporcional do imposto nos casos em que haja aquisição de bens e serviços para finalidades mistas.

Art. 11. 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.

Art. 12. O direito de aproveitamento dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do recolhimento.

7.2. Premissas e Justificativa

7.2.1. É fundamental contextualizar a incidência do IBS com não-cumulatividade: o IBS deve incidir de forma ampla sobre toda atividade econômica que, ao mesmo tempo, deve ser completamente desonerada

por meio 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).

7.2.2. 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[16].

7.2.3. Optou-se pelo modelo da não-cumulatividade vinculada ao recolhimento ao Conselho Federativo 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[17].

7.2.4. A sistemática de arrecadação vinculada ao efetivo recolhimento deve ser entendida à luz da destinação dos recursos em cada etapa do ciclo econômico. Os recursos arrecadados ao Conselho Federativo serão considerados da seguinte forma: (i) os valores arrecadados relativos a operações intermediárias, quando o adquirente terá direito a crédito, serão registrados como passivos junto aos sujeitos passivos adquirentes, que

[16] 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.

[17] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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.

7.2.5. Desta forma, apenas valores arrecadados relativos a operações finais serão considerados receitas tributárias e transferidos para os entes federativos. Os valores arrecadados relativos a operações intermediárias ficarão retidos no Conselho Federativo até que os adquirentes utilizem esses recursos para saldar seus débitos ou solicitar sua devolução.

7.2.6. 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 milhões de documentos fiscais, trabalhando com granularidade que desce ao detalhe de processar documentos fiscais linha a linha.

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

7.2.8. Com base nas premissas acima descritas, o texto da não-cumulatividade proposto determina que os fornecedores inscritos só poderão tomar crédito do imposto relativo às suas aquisições caso ele seja recolhido ao Conselho Federativo, salvo nas situações expressamente elencadas. Portanto, a redação deixa claro que o direito ao crédito é condicionado ao recolhimento do imposto ao Conselho Federativo e não ao simples pagamento do imposto pelo adquirente/tomador ao sujeito passivo.

7.2.9. 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 fornecedor ou responsável.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

7.2.10. A primeira restrição ao direito de creditamento diz respeito ao IBS incidente sobre bens e serviços que sejam destinados ao uso e consumo pessoal, seja do fornecedor pessoa física ou de pessoas relacionadas a fornecedor 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, mas para fins de consumo final.

7.2.11. O Conselho Federativo poderá prever exceções a esta vedação, na hipótese de bens e serviços de uso e consumo pessoal utilizados no desenvolvimento de atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

7.2.12. A segunda restrição ao direito de creditamento diz respeito aos fornecimentos que não estejam sujeitos à incidência ou sejam imunes ou isentos, exceto nas hipóteses expressamente previstas no regulamento do IBS. Nestes casos, o regulamento do IBS deverá definir regras para creditamento proporcional do imposto nos casos em que haja aquisição de bens e serviços para finalidades mistas.

7.2.13. 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.

7.2.14. Por fim, o direito ao crédito deve ter prazo para extinção que será de 5 (cinco) anos contados 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 anos[18].

TEXTO PARA DISCUSSÃO

[18] 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.

8. Base de Cálculo

8.1. Proposta de redação

Art. 13. A base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação de que trata o art. 1º.

§1º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto.

§2º No caso de operação ou prestação não representada em dinheiro ou entre partes relacionadas, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

§ 3º Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;

c) outros tributos (tais como taxas, TUSD, TUST, seletivo e imposto de importação).

8.2. Premissas e Justificativa

8.2.1. De acordo com a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[19] do CCiF, a base de cálculo do IBS deve refletir a base de incidência ampla e não deve contemplar 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".

8.2.2. 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

[19] 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.

ser única em todo o território nacional e, por essa razão, será fixada exclusivamente por lei complementar.

8.2.3. A base de cálculo deve traduzir em termos quantitativos a hipótese de incidência do IBS – a operação ou prestação que tenha por objeto bens ou serviços ou a importação. Por isso, a base de cálculo deve ser estabelecida como o valor da operação ou prestação de que trata o art. 1º.

8.2.4. 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.

8.2.5. No caso de negócios jurídicos 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.

8.2.6. Por fim, a Lei Complementar prevê que integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado; e outros tributos (tais como taxas, TUSD, TUST, seletivo e imposto de importação).

9. Alíquota

9.1. Proposta de redação

Art. 14. A alíquota do imposto será a soma das alíquotas da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

§1º A alíquota da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, observando o disposto no art. XX da CF/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 de ocorrência da operação ou prestação, nos termos do art. 3º.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

Art. 11. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com a operação ou prestação

9.2. Premissas e Justificativa

9.2.1. 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. 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.

9.2.2. 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.

9.2.3. Conforme recomendado pela experiência internacional em matéria de IVA[20], o IBS terá alíquota única (uniforme) para todos os bens e serviços (art. 152-A, §1º, VI, proposto pela PEC 45/2019).

9.2.4. Segundo a *Nota Técnica: Alíquota única do IBS* do CCiF[21], 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

[20] 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).

[21] 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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 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 autuações 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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

9.2.5. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

9.2.6. A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, a ser tratada na CF/ADCT, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

9.2.7. A alíquota do IBS será determinada conforme as regras do local de incidência do tributo.

9.2.8. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com a operação ou prestação.

10. Sujeito Ativo

10.1. Proposta de redação

Art. 15. Os sujeitos ativos do imposto são:

I - Para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência da operação ou prestação, conforme o art. 3º.

II - Para fins de administração e normatização infralegal do imposto, os Estados, Distrito Federal e Municípios, de forma compartilhada, por meio do CF-IBS.

10.2. Premissas e Justificativa

10.2.1. Como mencionado anteriormente, um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[22] do CCiF é a adoção do princípio do destino para o IBS, por meio

[22] 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 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.

10.2.2. Tendo em vista que os entes federativos são titulares da competência constitucional compartilhada para instituir o IBS, são eles que têm a competência para definir a alíquota e a destinação dos recursos, confirme o local de ocorrência da operação ou prestação.

10.2.3. O IBS será administrado pelo Conselho Federativo, entidade que terá participação paritária dos entes. O Conselho Federativo terá a capacidade tributária ativa para realizar a administração e normatização infralegal do imposto.

10.2.4. Pautada pelo princípio do destino, a determinação do local de ocorrência do fato gerador define quais são os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária. Os sujeitos ativos serão, para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local da incidência do IBS.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição elaborado pelo Grupo de Trabalho do Centro de Cidadania Fiscal

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_nao_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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO

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.

TEXTO PARA DISCUSSÃO
Texto da 1ª Edição

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXIV

Proposta de Operacionalização da Tributação Favorecida para a Zona Franca de Manaus

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Março de 2024
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a diagramação, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Texto da 1ª Edição em consulta, sujeito a ajuste, revisão e melhoria

Proposta de operacionalização da tributação favorecida para a Zona Franca de Manaus aderente à EC 132/2023

Centro de Cidadania Fiscal

Versão 2

Março de 2024

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.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Texto de discussão em consulta, sujeito a ajuste, revisão e registro

Sumário

Introdução 3
1. Definição de Zona Franca de Manaus 3
2. Tratamento favorecido à ZFM foi consolidado na Reforma Tributária 4
3. Novo modelo de tributação sobre o consumo 5
4. Modelagem da tributação favorecida à ZFM 6
4.1. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do IPI 7
4.2. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do PIS/Cofins 9
4.3. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do ICMS 11
4.3.1. Cálculo do Valor Equivalente dos Incentivos de ICMS 14
4.4. Síntese dos Valores Equivalentes dos Incentivos Fiscais 15
5. Resumo da proposta 15
Anexo 1: Fórmula de cálculo do Percentual Equivalente dos incentivos de ICMS 17
Anexo 2: Contrapartidas aos incentivos fiscais de ICMS 20

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a correção e revisão constante

Nota Técnica: Proposta de operacionalização da tributação favorecida para a Zona Franca de Manaus aderente à EC 132/2023

Introdução

Trata-se de atualização da Nota Técnica XXIV – Proposta de operacionalização da tributação favorecida para a Zona Franca de Manaus[1], datada de setembro de 2023, cujo objetivo central é auxiliar na construção de modelo para viabilizar e operacionalizar o tratamento favorecido à Zona Franca de Manaus (ZFM) aderente ao novo sistema IBS/CBS/IPI, considerando o texto da EC 132/2023, de 20 de dezembro de 2023[2].

Quatro princípios fundamentais orientam esta proposta: (a) simplicidade na operação e fiscalização dos incentivos, de modo que os benefícios possam ser aplicados e geridos de forma eficiente; (b) transparência dos gastos tributários, para que a sociedade possa ter controle sobre esses custos; (c) aderência ao modelo geral de arrecadação e fiscalização do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e (d) que a substituição dos atuais benefícios observe o Valor Equivalente de Incentivos Fiscais, ou seja, que a mudança do modelo não altere o impacto econômico dos benefícios hoje concedidos.

1. Definição de Zona Franca de Manaus

Para efeito de tributação favorecida, caracterizam-se como relativas à Zona Franca de Manaus (ou Polo Industrial de Manaus – PIM, seu sinônimo) as operações realizadas: (i) no polígono geográfico da Zona Franca de Manaus, (ii) que tenham Processo Produtivo Básico (PPB) aprovado, e (iii) cujos projetos sejam aprovados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa).

[1] Disponível em: *https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/10/NT_ZFM_09-2023.pdf*. Acesso em 03 mar. 2024.
[2] Disponível em*: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm*. Acesso em 03 mar. 2024.

2. Tratamento favorecido à ZFM foi consolidado na Reforma Tributária

A EC 132/2023 confere tratamento favorecido à ZFM. O artigo 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)[3] assegura o diferencial competitivo da ZFM em carácter geral. A previsão constitucional não impõe a necessidade de que se mantenham exatamente os critérios adotados no contexto dos benefícios atuais. Em razão disso, discute-se a proposição de critérios baseados em: (i) valores médios, (ii) percentagens fixas (para compensar os benefícios de PIS/Cofins), ou até (iii) formulação mais complexa que calibre o valor equivalente aos incentivos atuais específico para cada empresa (para recompor os atuais benefícios de ICMS).

O artigo inserido no ADCT pela EC 132/2023 explicita que o diferencial competitivo da ZFM pode ser assegurado por meio de diversos instrumentos – fiscais, econômicos ou financeiros. O artigo 92-B, em seu §5º (não aplicação do art. 149-B, incisos III e IV do *caput*, da Constituição Federal[4]), destaca, ainda, a possibilidade de que sejam adotadas regras distintas para o IBS e para

[3] ADCT. "*Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*
*§ 1º Para assegurar o disposto no **caput**, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.*
§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.
§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:
I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção;
II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.
§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.
*§ 5º Não se aplica aos mecanismos previstos no **caput** o disposto nos incisos III e IV do **caput** do art. 149-B da Constituição Federal.*
§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas.
*§ 7º O Fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata o **caput** e observará, no que couber, o disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos Estados, e no § 4º.*"

[4] CF/88. "*Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:*
[...] III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV – regras de não cumulatividade e de creditamento."

a CBS no que se refere a regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, não cumulatividade e creditamento, com a finalidade de manter o diferencial competitivo da ZFM.

O artigo 126, inciso III, do ADCT estabelece que, a partir de 2027, o IPI "*terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar*" e não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo (IS).

O comando constitucional, ao manter a incidência do IPI sobre os produtos da ZFM, preserva os atuais benefícios do imposto. Contudo, por delegar a definição dos critérios à lei complementar, o texto não é explícito acerca da forma de operacionalização do modelo. Em razão disso, possibilita a segmentação de duas características: (i) a manutenção das alíquotas do IPI para os bens finais incentivados e (ii) redução a zero das alíquotas de IPI para os bens intermediários incentivados na ZFM, acompanhada de um benefício equivalente na CBS – o que será aprofundado no item 4.1.

3. Novo modelo de tributação sobre o consumo

Em substituição à contribuição ao Programa de Integração Social, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins) e IPI (exceto para os bens incentivados pela ZFM) serão criados a CBS e o IS[5]. Esses três tributos – CBS, IS e IPI (ZFM) – serão arrecadados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF). Já, em substituição ao ICMS e ISS, será instituído o IBS, o qual será arrecadado e administrado pelo Comitê Gestor do IBS (CG-IBS).

A regra geral é que a exportação será desonerada e que haverá incidência na importação para a CBS, o IBS e o IPI (ZFM), com direito a crédito da CBS e do IBS nos casos em que o adquirente for contribuinte.

Nas operações internas, a CBS e o IBS serão não cumulativos. O IS terá incidência monofásica e integrará a base de cálculo da CBS e do IBS, mas não integrará a base do IPI.

[5] Para mais informações sobre o IS, ver artigo 153, VIII.

4. Modelagem da tributação favorecida à ZFM

No modelo favorecido ora proposto, a ZFM será tratada como se fosse um ente estrangeiro, de forma que todas as entradas de bens e serviços na ZFM serão desoneradas de IBS e CBS e, por isso, seus adquirentes não possuirão direito ao creditamento dos tributos. As operações internas dentro do PIM também serão totalmente desoneradas de IBS, CBS e IPI, bem como todas as saídas da ZFM.

Nesta proposta, as mercadorias saem da ZFM desoneradas de IBS e CBS, havendo, porém, a incidência de IBS e CBS, em analogia à importação, no momento da entrada das mercadorias no mercado "doméstico" (todo o mercado nacional, exceto a ZFM)[6]. Nesse caso, será concedido direito ao crédito para o adquirente, caso seja contribuinte dos tributos.

O IPI será limitado aos "produtos finais", garantindo o incentivo à produção na ZFM. Desse modo, toda a importação e a produção nacional de produtos com equivalentes produzidos no PIM, com destino ao mercado interno, com exceção da entrada na ZFM[7], serão tributadas normalmente pelo IPI. Haverá desoneração na saída da mercadoria do PIM, seja para o mercado externo ou nacional.

O regime favorecido descrito acima – desoneração completa na Zona Franca – seria insuficiente para garantir a competitividade atual do PIM. É necessário, portanto, adicionar ao modelo o Valor Equivalente dos Incentivos Fiscais (VE) atuais, que serão extintos simultaneamente com a substituição do PIS/COFINS/IPI e ICMS pela CBS, pelo IPI (ZFM) e pelo IBS.

O VE será igual ao valor de venda na saída (VS) da mercadoria da Zona Franca multiplicado pela Percentagem Equivalente dos Incentivos Fiscais (PE). O que pode ser representado pela seguinte equação:

$$VE = VS \times PE$$

A PE e o VE de cada tributo serão detalhados a seguir, assim como suas respectivas periodicidades de apuração.

[6] Notar que o relacionamento da ZFM com o Estado do Amazonas é igual ao relacionamento com qualquer outro estado da federação.

[7] O IPI continuará isento quando um produto final incentivado for adquirido de outra região do Brasil ou do exterior (suspensão convertida em isenção). O volume de importações do PIM de produtos finais incentivados não deve ser muito expressivo, no entanto, pode ocorrer, como no exemplo de uma fábrica instalada na ZFM adquirir aparelhos de ar-condicionado com origem do exterior ou de outra região do Brasil.

4.1. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do IPI

Os incentivos atuais referentes ao IPI estão sumarizados, abaixo, na Tabela 1. A entrada de insumos de origem nacional tem isenção e toda a saída de bens finais para outros locais do território nacional é isenta. A saída dos bens intermediários da ZFM com destino ao restante do país também é contemplada com isenção e, nesse caso, há concessão do direito ao crédito para o adquirente contribuinte. Além disso, os insumos importados são isentos (suspensão convertida em isenção) e a exportação é imune.

Tabela 1: Incentivos fiscais de IPI na ZFM

Mercado	Entrada na ZFM	Saída da ZFM
Nacional	Isenta. (RIPI – Decreto 7.212/2010, art. 81, I e III; Decreto-Lei 288/1967, art. 9º)	Bem final – Isenta. Bem Intermediário – Isenta, com presunção de crédito para o adquirente. (RIPI – Decreto 7.212/2010, art. 81, II; Decreto-Lei 288/1967, art. 9º; STF, Tema 322 de Repercussão Geral, RE 592.891/SP)
Externo	Suspensão convertida em isenção. Sujeito ao pagamento do imposto quando sair da ZFM para outros locais do território nacional. (RIPI – Decreto 7.212/2010, art. 86; Decreto-Lei 288/1967, art. 3º)	Imune. (RIPI – Decreto 7.212/2010, art. 18, II)

Fonte: Elaboração própria (2024).

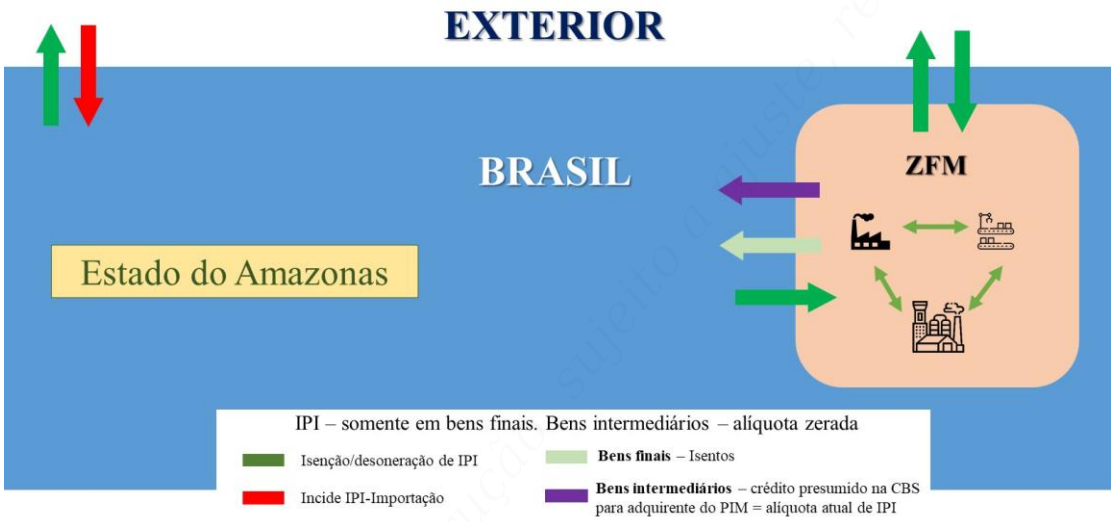
Tendo presente que as regras do IPI relacionadas ao incentivo da ZFM diferenciam os bens intermediários dos bens finais, o modelo de regime favorecido no contexto da EC 132/2023 também deverá contemplar essa distinção. No caso dos bens finais, defendemos a simples solução de manutenção do IPI, assim como ocorre hoje. Ou seja, defende-se que sejam tributados pelo IPI, em todo o país, os bens que tenham produção incentivada na ZFM e, além disso, que saída da ZFM com destino a qualquer localidade do território nacional seja isenta.

Ademais, defende-se que a lei complementar que regulamentará a EC 132/2023 zere a alíquota do IPI dos bens intermediários e conceda crédito presumido de CBS para o adquirente

(contribuinte situado fora da ZFM) na mesma dimensão do crédito do IPI[8]. Nesse contexto, destaca-se que o art. 7º[9] da PEC 45/2019[10], que originou a EC 132/2023, prevê a compensação das receitas vinculadas ao IPI, de modo que não serão necessários ajustes adicionais na partilha das receitas do imposto hoje distribuídas pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Figura 1, a seguir, ilustra o modelo de favorecimento para a ZFM relacionado ao IPI, mantendo equivalência aos benefícios atuais:

Figura 1: Resumo do modelo de tributação favorecida à ZFM equivalente ao IPI



Fonte: Elaboração própria (2024).

[8] Ou seja, se a alíquota do IPI para o produto hipotético Y é de 20% sobre o preço de venda, o valor do crédito presumido na CBS será também de 20%.

[9] PEC 45/2019. "*Art. 7º. A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.*
§ 1º A compensação de que trata o caput:
I - terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada:
a) até 2027, na forma da lei complementar;
b) a partir de 2028, pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, apurada com base na alíquota de referência de que trata o art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e
II - observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal.
§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o caput o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, caput e § 1º, e 212-A, II, da Constituição Federal."

[10] Disponível em: *https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2380280&filename=RDF+1+MESA+%3D>+PEC+45/2019+%28Fase+2+-+CD%29*. Acesso em 03 mar. 2024.

Traduzindo esse modelo de favorecimento de bens intermediários relacionado ao IPI para os conceitos apresentados de Valor Equivalente dos Incentivos Fiscais (VE) e de Percentagem Equivalente dos Incentivos Fiscais (PE), temos que o PE seria igual à alíquota atual do IPI (ou a alíquota do IPI aplicável antes de 2027, ou seja, antes de sua redução a zero). O VE, por sua vez, seria igual ao preço de venda (VS) multiplicado pela alíquota do IPI (Alíq. IPI):

$$VE = VS \times Alíq.IPI$$

4.2. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do PIS/Cofins

A tributação favorecida da ZFM referente ao PIS/Cofins concede benefícios na entrada e na saída dos bens da região, como detalhado na Tabela 2, abaixo. Nas operações com o mercado interno, as entradas dos insumos têm alíquota zero, sem direito à recuperação de créditos. A saída dos bens da ZFM, para os adquirentes que apuram IRPJ na modalidade de Lucro Real, é contemplada com crédito presumido de 1,95%, gerado pela diferença entre a saída do PIM com alíquota de 3,65%, que outorga, ao respectivo adquirente, direito ao crédito de 5,60%. Contudo, não há incentivo fiscal caso o adquirente seja optante do Lucro Presumido ou SIMPLES Nacional. Adicionalmente, há suspensão da tributação na entrada de insumos do exterior.

Tabela 2: Incentivos fiscais de PIS/Cofins concedidos para a ZFM[1]

Mercado	Entrada na ZFM	Saída da ZFM
Nacional	Alíquota zero, sem direito ao crédito. (Lei 10.996/2004, art. 2º)	Alíquota zero nas operações internas. Alíquota diferenciada na saída: PIS – 0,65% e Cofins – 3,00%[2], com crédito para o adquirente de 1% de PIS e 4,6% de Cofins (diferencial de 1,95% de crédito presumido). (Lei 10.833/2003, art. 2º, §5º, e art. 3º, §17; Lei 10.637/2002, art. 2º, §4º, e art. 3º, §12)
Externo	Regime de suspensão do pagamento do imposto. (Lei 10.865, art. 14, §1º, e 14-A)	Não incidência. (Lei 10.833/2003, art. 6º, I; Lei 10.637/2002, art. 5º, I)
Notas: 1 – Empresas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) na modalidade de lucro real. 2 – O diferencial entre a alíquota (entre entrada e saída) de PIS e Cofins nas operações com outros estados brasileiros é de 1,95%, que consiste em um crédito presumido concedido às empresas adquirentes de bens da ZFM.		

Fonte: Elaboração própria (2024).

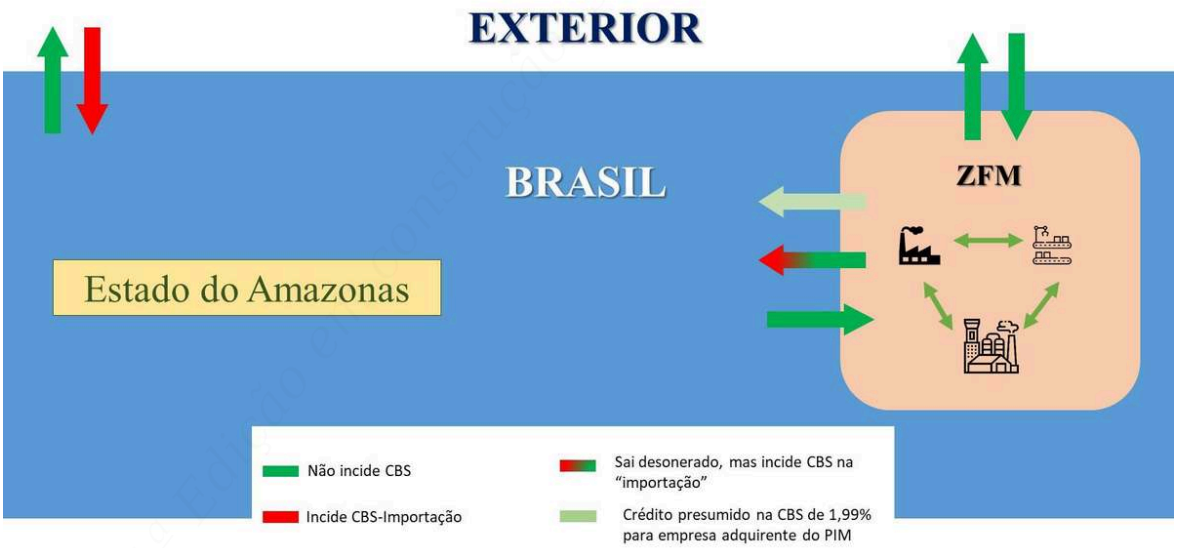
Para que o tratamento favorecido da ZFM compense os benefícios atuais do PIS/Cofins, é necessária, na saída do bem do PIM, a concessão de crédito presumido de CBS equivalente ao diferencial entre o valor recolhido de 3,65%[11] pelo vendedor na ZFM e o crédito diferenciado de 5,60%[12] que o adquirente fora da ZFM recebe. Destaca-se que o valor desse benefício é de 1,95% calculado por dentro. Contudo, como a CBS será calculada por fora, o crédito presumido deve ser de 1,99%[13].

Dessa forma, a Percentagem Equivalente de Incentivos Fiscais (PE) será fixa, sempre de 1,99%. Já o Valor Equivalente dos Incentivos Fiscais (VE) será igual ao valor de saída (VS) da mercadoria vezes a PE, ou seja,

$$VE = VS \times 1{,}99\%$$

A Figura 2 representa, esquematicamente, a proposta sugerida para manutenção do tratamento favorecido da ZFM ao que se refere ao PIS/Cofins.

Figura 2: Resumo do modelo de tributação favorecida à ZFM equivalente a PIS/Cofins



Fonte: Elaboração própria (2024).

[11] 3% de Cofins e 0,65% de PIS (Lei 10.833/2003, art. 2º, §5º; Lei 10.637/2002, art. 2º, §4º).
[12] 4,6% de Cofins e 1% de PIS (Lei 10.833/2003, art. 3º, §17; Lei 10.637/2002, art. 3º, §12).
[13] 1,99% = 1,95% / (1-1,95%).

4.3. Tributação favorecida da ZFM – Modelo para substituição do ICMS

A tributação favorecida no âmbito do ICMS para estímulo da produção na ZFM possui diferentes instrumentos, sendo significativamente mais complexa do que os benefícios relacionados ao IPI e ao PIS/Cofins.

Os benefícios referentes ao ICMS, no caso das importações de insumos, são de dois tipos: (i) a redução da base de cálculo e (ii) o diferimento. Nas operações com o mercado interno, a entrada de insumos é isenta e, ainda assim, o adquirente na ZFM possui direito a crédito presumido de (a) 12%, caso seja oriundo de estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo, ou (b) de 7%, se a origem for do Amazonas ou de estados do Sul e Sudeste, ou (c) de 4%, no caso de insumos que possuem percentual de conteúdo importado superior a 40%, independentemente do estado de origem.

Na saída das mercadorias da ZFM, há aplicação do benefício fiscal denominado de crédito estímulo (CE), o qual reduz o ICMS a pagar, variando entre 55% e 100%. O crédito estímulo possuí quatro faixas de benefícios, sendo duas referentes a bens finais (i) a padrão de 55% e outra, menos comum, (ii) de 75%; além de outras duas relacionadas aos bens intermediários, caso em que (iii) a faixa padrão é de 90,25% e (iv) a faixa de 100% é restrita a poucos bens. Esses benefícios relacionados ao ICMS são concedidos aos contribuintes com vinculação a contrapartidas, como o objetivo de compensar ao estado do Amazonas e viabilizar o financiamento de fundos, em especial, o Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Estado do Amazonas (FTI), o Fundo de Apoio às Micro e Pequenas Empresas e ao Desenvolvimento Social do Estado do Amazonas (FMPES) e o Fundo de Desenvolvimento Humano do Estado do Amazonas (FDH), que custeia a Universidade do Estado do Amazonas (UEA).

A Tabela 3 esquematiza os benefícios fiscais da ZFM no âmbito do ICMS, demonstrando tanto os incentivos relacionados às operações com o mercado externo, quanto aqueles referentes às operações com o mercado interno.

Tabela 3: Incentivos fiscais de ICMS[1] na ZFM

Mercado	Entrada na ZFM	Saída da ZFM
Nacional	Sai dos Estados isentos (equivalente a exportação) e, apesar disso, o adquirente na ZFM registra um crédito presumido de 4% ou 7% ou 12%. (Convênio CONFAZ ICMS 65/1988, cláusula quarta)	Crédito Estímulo de 55% a 100% do ICMS a pagar. (Lei Estadual AM 2.826/2013, art. 12-A)
Externo	(i) Redução da base de cálculo referente a matérias-primas ou materiais secundários, de forma que a carga tributária corresponda a percentuais entre 6,39% e 15%, conforme o caso (Lei Estadual AM 2.826/2013, art. 18, com redação dada pela Lei 5.750/2021 e produção de efeitos a partir de 06 out. 2023). (ii) Diferimento do imposto, no caso de matérias-primas e material secundário para industrialização de bens intermediários e outros específicos (Lei Estadual AM 2.826/2013, art. 14, I).	Não incidência/imunidade. (CF/88, art. 155, X, alínea "a"; LC 87/1996, art. 3º, II).
Notas: 1 – Há contrapartidas exigidas para os incentivos fiscais de ICMS: para o Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Estado do Amazonas (FTI), o Fundo de Apoio às Micro e Pequenas Empresas e ao Desenvolvimento Social do Estado do Amazonas (FMPES) e o Fundo de Desenvolvimento Humano do Estado do Amazonas (FDH), que custeia a Universidade do Estado do Amazonas (UEA). 2 – Aquisição interestadual de insumos que possuem percentual de conteúdo importado superior a 40%.		

Fonte: Elaboração própria (2024).

Para compensar a perda desses benefícios decorrente da extinção do ICMS, o regime favorecido proposto consiste na devolução, para as empresas do PIM, do valor equivalente aos incentivos fiscais existentes hoje. O montante do benefício deverá ser abatido da arrecadação geral do IBS, mantendo inalterada a situação atual, onde o benefício do ICMS direcionado à ZFM é suportado pela totalidade dos estados brasileiros.

Propõe-se que essa devolução seja operacionalizada por meio da concessão de crédito presumido de IBS, no valor equivalente aos incentivos fiscais recebidos hoje no âmbito do ICMS, para as empresas da ZFM. Como todas as saídas da ZFM são desoneradas, as empresas do PIM acumulariam créditos que seriam ressarcidos pelo CG-IBS.

Nesse modelo, o Valor Equivalente (VE) dos incentivos fiscais de cada empresa será calculado mensalmente[14], a partir da multiplicação do Valor das Saídas[15] (VS) pela Porcentagem Equivalente (PE) dos incentivos fiscais. A PE não será fixa e, sim, calculada para cada empresa por meio da fórmula que se encontra detalhada no Anexo 1.

Além disso, sugere-se que as contrapartidas pagas atualmente pelas empresas ao Estado do Amazonas como compensação pelos benefícios fiscais de ICMS recebidos sejam descontadas/retidas automaticamente pelo Comitê Gestor do IBS, o qual as destinará diretamente para o Estado do Amazonas ou aos respectivos fundos (FTI, FMPES ou FDH, UEA).

Importante destacar que nas operações em que os bens saiam da ZFM em direção a outra localidade do país haverá: (i) desoneração na saída do bem; (ii) direito a crédito presumido no IBS, com base no Valor Equivalente de Incentivo Fiscal calculado para a empresa vendedora do PIM; (iii) incidência de IBS-"Importação" na entrada do bem nas demais localidades do mercado nacional; e (iv) concessão de direito ao crédito de igual valor ao IBS-"Importação" incidente, para o adquirente que for contribuinte. Nesse modelo, o custo do benefício é suportado por uma alíquota de referência maior do IBS, de forma que não será suportado por nenhum ente específico, mas, sim, por todas as operações realizadas no Brasil que sofram a incidência do IBS.

A Figura 3, a seguir, ilustra o modelo de devolução para as empresas do Valor Equivalente dos Benefícios fiscais de ICMS proposto no âmbito do IBS, assim como a destinação das contrapartidas para o Estado do Amazonas.

[14] O prazo sugerido de apuração é mensal, no entanto, pode-se fazer essa apuração de forma mais breve, como semanalmente, para diminuir a necessidade de capital de giro.
[15] O Valor das Saídas representa o valor de venda dos produtos na saída da ZFM com destino ao resto do país.

Figura 3: Modelo do tratamento favorecido à ZFM no IBS



Fonte: Elaboração própria (2024).

4.3.1. Cálculo do Valor Equivalente dos Incentivos de ICMS

A fórmula de cálculo do Percentual Equivalente (PE) de incentivos fiscais de ICMS é bastante complexa e, por isso, será detalhada no Anexo 1. Para fins didáticos, com o objetivo de introduzir o assunto, apresenta-se, por ora, sua versão simplificada.

De forma resumida, os benefícios atualmente concedidos no âmbito do ICMS são referentes a créditos presumidos (CP) na aquisição de insumos e ao Crédito Estímulo (CE), que incide na saída dos bens da ZFM, sobre o ICMS a pagar. Desses dois benefícios devem ser subtraídos o valor das contrapartidas (CT), as quais serão retidas e pagas diretamente pelo Comitê Gestor do IBS. Algebricamente, temos:

$$PE = (CP + CE) - CT$$

Onde:

PE = percentagem equivalente dos incentivos fiscais de ICMS

CP = somatório do crédito presumido na entrada dos insumos nacionais na ZFM

CE = somatório do crédito estímulo de ICMS sobre o valor a pagar na saída da mercadoria da ZFM para as demais localidades do Brasil

CT = somatório das contrapartidas pagas pelas empresas ao Estado do Amazonas

4.4. Síntese dos Valores Equivalentes dos Incentivos Fiscais

A Tabela 4, abaixo, sintetiza a Percentagem Equivalente (PE) e o Valor Equivalente (VE) dos Incentivos Fiscais referentes aos tributos IPI (bens intermediários), PIS/Cofins e ICMS, assim como a periodicidade da sua apuração. No caso de IPI dos bens finais, como a proposta é sua manutenção, não consideramos como valor equivalente.

Tabela 4: Síntese da Percentagem e do Valor Equivalente dos Incentivos Fiscais nos diferentes cenários analisados

Tributo	PE	VE	Periodicidade da apuração
IPI – bens intermediários	Alíquota atual (ou aplicável antes de 2027) de IPI	VS * Alíq. IPI	A cada operação
PIS/Cofins	1.99%	VS * 1,99%	A cada operação
ICMS	CP + CE - CT	VS * (CP + CE – CT)	Mensal

Fonte: Elaboração própria (2024).

5. Resumo da proposta

A operacionalização do tratamento favorecido à ZFM proposta teve como fundamento a equivalência dos benefícios atuais e a aderência ao novo modelo de tributação sobre o consumo resultante da EC 132/2023. O desenho dos incentivos fiscais nesta proposta considera, para fins de incidência do IBS e da CBS, a Zona Franca de Manaus como se fosse ente estrangeiro, com todas as entradas e saídas de bens e serviços desoneradas.

Nossa avaliação é que a formulação detalhada na presente Nota Técnica, com base no Valor Equivalente do Incentivo Fiscal, se adequa perfeitamente ao comando constitucional, pois viabiliza, operacionalmente, a manutenção das vantagens competitivas da ZFM atualmente existentes no âmbito do PIS/Cofins e do ICMS (tributos que serão extintos), no arcabouço dos novos tributos (CBS e IBS, que serão implementados de acordo com a EC 132/2023).

Com relação ao IPI, o texto da EC 132/2023, apesar de prever redução a zero das alíquotas do imposto a partir de 2027, disciplina sua manutenção restrita aos bens com equivalentes que

possuam industrialização incentivada na ZFM. Entendemos que a opção pela permanência do IPI como instrumento para viabilizar a manutenção dos benefícios com produção incentivada na ZFM é uma estratégia adequada. Contudo, defendemos que a utilização do IPI deva ser mais limitada, restringindo-se apenas aos bens finais.

No caso dos bens intermediários com produção na ZFM, recomenda-se que a alíquota do IPI seja reduzida a zero a partir de 2027 – como ocorrerá com os demais produtos que não possuam equivalentes com industrialização favorecida na ZFM. Nesse caso, propõe-se a concessão de crédito presumido de CBS, equivalente à alíquota do IPI (alíquota atual ou a aplicável antes de 2027), para as empresas adquirentes de bens intermediários produzidos na ZFM.

A Tabela 5, abaixo, reflete o resumo da proposta de operacionalização do regime favorecido da ZFM, considerando o texto promulgado na EC 132/2023.

Tabela 5: Resumo do tratamento favorecido à ZFM com base na EC 132/2023

Tributo	Benefício	Empresa beneficiada
CBS	Crédito presumido de 1,99%	Empresa adquirente que apura o IRPJ na modalidade de lucro real
	Crédito presumido equivalente a alíquota de IPI	Adquirente de bens intermediários
IPI	Desoneração (bens finais)	Empresa do PIM
IBS	Crédito presumido com percentagem equivalente = CP + CE - CT	Empresa do PIM

Fonte: Elaboração própria (2024).

Texto da 1ª Edição em consulta pública

Anexo 1: Fórmula de cálculo do Percentual Equivalente dos incentivos de ICMS

A fórmula geral desses benefícios já foi apresentada, mas é importante recapitulá-la para poder avançarmos no seu desdobramento:

$$\boldsymbol{PE} = (CP + CE) - CT$$

Onde:

PE = percentagem equivalente dos incentivos fiscais de ICMS

CP = somatório do crédito presumido na entrada dos insumos nacionais na ZFM

CE = somatório do crédito estímulo de ICMS sobre o valor a pagar na saída da mercadoria da ZFM para as demais localidades do Brasil

CT = somatório das contrapartidas pagas pelas empresas ao Estado do Amazonas

Desagregando a fórmula, começando pela parcela referente ao crédito presumido (CP), temos:

$$\boldsymbol{CP} = \frac{(I_{12} + I_7 + I_4)}{VS}$$

Onde:

$\mathbf{I_{12}}$(R$) = somatório do valor de entrada dos insumos de origem do N, NE, CO, ES multiplicados pelo crédito presumido de 12% para o adquirente na ZFM

$\mathbf{I_7}$(R$) = somatório do valor de entrada dos insumos de origem do S, SE, ZFM multiplicados pelo crédito presumido de 7% para o adquirente na ZFM

$\mathbf{I_4}$(R$) = somatório da aquisição interestadual de insumos que possuem percentual de conteúdo importado superior a 40% multiplicados pela alíquota de 4%.

VS (R$) = valor de saída do bem da ZFM para os demais locais do Brasil

O Crédito Estímulo (CE), por sua vez, é um benefício que diminui o montante do ICMS a pagar de acordo com uma alíquota pré-determinada, denominada de faixa de crédito estímulo (FCE). Como apresentado no item 3, existem quatro faixas de crédito estímulo (55%, 75%, 90,25% e 100%). Detalhando a fórmula do CE, temos:

$$\boldsymbol{CE} = FCE \times ICMS_{a\ pagar}$$

Onde:

FCE = faixa do crédito estímulo (55%, 75%, 90,25% e 100%)

$$\boldsymbol{ICMS_{a\ pagar}} = 14{,}15\% - CP - ICMI - I_{outros}$$

14, 15%[16] = alíquota de saída da ZFM para outras regiões do país por fora (pois o IBS é calculado por fora) e com PIS/Cofins na base de cálculo

CP = Crédito Presumido como porcentagem do valor de venda (%) (calculado anteriormente)

$$\boldsymbol{ICMI} = \frac{[(1 - B_{imp}) \times Alíq. \times I_{imp}]}{VS}$$

ICMI = recomposição equivalente ao ICMS importação na aquisição dos insumos importados como proporção do valor de saída (VS)[17]

B_{imp} = percentual do benefício de ICMS importação do produto

Obs.: No caso de diferimento, **B_{imp}** = 100% e **ICMI** = 0%

Alíq. = alíquota do ICMS – Importação

VS (R$) = valor de saída do bem da ZFM para os demais locais do Brasil

I_{outros} = valor do ICMS dos insumos adquiridos localmente (sem diferimento) como proporção do valor de saída ($\frac{\text{Insumos} \times \text{Alíq.}}{\text{VS}}$).

a. Energia Elétrica
b. Fretes
c. CIAP (ativo fixo) e DIFAL (diferencial de alíquota)

[16] 14,15% = 12% / (1-3,65%) / (1-12%).
[17] A recomposição se faz necessária porque no modelo proposto todas as entradas do exterior serão desoneradas.

Desse modo, a fórmula estendida do Percentual Equivalente dos incentivos Fiscais de ICMS (PE) seria:

$$\boldsymbol{PE} = \frac{(I_{12} + I_7 + I_4)}{VS} + FCE \times \left\{14{,}15\% - \frac{(I_{12} + I_7 + I_4)}{VS} - \frac{[(1 - B_{imp}) \times Alíq. \times I_{imp}]}{VS} - I_{outros}\right\} - CT$$

Já o Valor Equivalente (VE) dos incentivos fiscais de ICMS (VS*PE) seria igual a:

$$\boldsymbol{VE} = (I_{12} + I_7 + I_4) + FCE \times \{VS \times 14{,}15\% - (I_{12} + I_7 + I_4) - [(1 - B_{imp}) \times Alíq. \times I_{imp}] - VS \times I_{outros}\} - VS \times CT$$

Por fim, resta modelar as contrapartidas, como ilustradas na Tabela 6 (Anexo 2):

$$\boldsymbol{CT} = FMPES + FDH, UEA + FTI$$

$$\mathbf{FMPES} = 6\%\ \text{CE}$$

$$\mathbf{FDH, UEA} = \text{FDH, UEA}_1 + \frac{\text{FDH, UEA}_2}{VS} + \frac{\text{FDH, UEA}_3}{VS}$$

$\mathbf{FDH, UEA_1}$ = 0%CE (para bens com FCE de 100%)

$\mathbf{FDH, UEA_2}$ = 1,3% × faturamento bruto dentro da ZFM (vendas internas de bens intermediários)

$\mathbf{FDH, UEA_3}$ = 1,5%CE × (saídas fora da ZFM − FDH, UEA_1 − FDH, UEA_2)

$$\mathbf{FTI} = \frac{(\text{FTI}_1 + \text{FTI}_2 + \text{FTI}_3 + \text{FTI}_4 + \text{FTI}_5)}{\text{VS}}$$

$\mathbf{FTI_1} = \text{I}_{\text{imp}} \times 2\%$ (para bens finais)

$\mathbf{FTI_2}$ = VS × 1% (para bens com FCE de 100%)

$\mathbf{FTI_3}$ = Entradas de insumos nacionais × 1% (no caso de bens finais)

$\mathbf{FTI_4}$ = 1% × vendas internas de bens intermediários

$\mathbf{FTI_5}$ = 1,5% × vendas internas de concentrados

Texto do Prof. Edilberto Carlos Pontes Rodrigues, revisado e registrado

Anexo 2: Contrapartidas aos incentivos fiscais de ICMS

Existem diversas compensações que as empresas do PIM devem pagar para o Estado do Amazonas em troca dos benefícios de ICMS que possuem. A Tabela 6, a seguir, elenca as principais contrapartidas exigidas.

Tabela 6: Principais contrapartidas aos incentivos fiscais de ICMS

Fundos	Produtos incentivados c/ Crédito Estímulo (CE) ou diferimento	% S/ CRED ESTÍMULO	% S/ Faturamento	% S/ INSUMOS
FMPES	TODOS OS NÍVEIS de FCE	6%		
FDH, UEA	FCE 100%	10%		
	Bens intermediários venda dentro da ZFM(c/diferimento)		1,3% s/ Faturamento Bruto dentro da ZFM	
	Bens intermediários / Bens finais, c/ CE exceto (FCE) 100%	1,50%		
FTI	Bens finais (exceto celular, monitor, bens de informática)			2% S/ FOB IMPORTAÇÕES
	FCE 100%		1%	
	Bens finais (exceto celular, monitor, bens de informática)			1% S/ INSUMOS NACIONAIS
	Bens intermediários venda dentro da ZFM(c/diferimento)		1% s/ Faturamento Bruto dentro da ZFM	
	Operações com concentrados, extrato de bebidas (exceto diferidas)		1,5% s/Faturamento Bruto (exceto diferimento)	

Fonte: Elaboração própria (2024).

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXV

IBS/CBS Não-Cumulativo e a Garantia de Devolução dos Saldos Credores: Atualização da NT CCiF XII/2020 em Relação ao Texto da EC 132/2023

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Fevereiro de 2024
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e aprimoramento

IBS/CBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores: atualização da NT CCiF XII/2020 em relação ao texto da EC 132/2023

Centro de Cidadania Fiscal

Versão 1

Fevereiro de 2024

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.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Bento Antunes de Andrade Maia

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo/SP – Brasil. **Contato**: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Texto em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Sumário

1. NT CCIF XII/2020: Garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes 4

2. Texto da EC 132/2023: o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo e o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (regra principal) 5

3. Sistematização da competência do legislador complementar para garantir a não-cumulatividade e o efetivo direito à devolução do crédito acumulado pelo contribuinte 6

4. Tipologia de fornecedores e adquirentes 9

5. Modelo proposto 12

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

Nota Técnica – IBS/CBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores: atualização da NT CCiF XII/2020 em relação ao texto da EC 132/2023

1. NT CCIF XII/2020: Garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes

O objetivo desta Nota Técnica (NT) é colocar em perspectiva, analisar e procurar identificar o melhor design legal para realização plena da não-cumulatividade e da neutralidade do IBS/CBS, em conformidade ao texto da EC 132/2023[1].

O CCiF, seguindo seu modelo de governança, fixou entendimento na NT/CCiF XII/2020[2], propondo modelo operacional baseado no tripé: (i) arrecadação centralizada no Comitê Gestor; (ii) emissão de documento fiscal, registro e apuração do imposto em sistema informatizado; e (iii) direito ao crédito vinculado ao efetivo recolhimento do tributo.

Além disso, esta Nota Técnica defende que a não-cumulatividade plena dependeria da verificação de 4 condições (4 CLICKs):

1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;

2ª confirmação da operação pelo adquirente;

3º reconhecimento pelo adquirente que se trata de operação geradora de crédito; e

4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor OU PELO ADQUIRENTE.

Tais operações serão realizadas no ambiente do sistema informatizado do Comitê Gestor, com ampla transparência e acesso dos contribuintes.

[1] Ver premissas e justificativas da NT CCiF XIII/2020: "Texto-base da lei complementar do IBS", em defesa da neutralidade e da não-Cumulatividade plena do modelo IBS/CBS:

[2] Nota técnica: IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores; NT-IBS_nao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf (ccif.com.br).

2. Texto da EC 132/2023: o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo e o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (regra principal)

A EC 132/2023 instalou no art. 145 novos princípios gerais que orientam prescritivamente o desenho da não-cumulatividade do IBS/CBS:

> CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
>
> SEÇÃO I - DOS PRINCÍPIOS GERAL
>
> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)
>
> § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.
>
> § 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

O novo art. 156-A institui a moldura geral da competência para o desenho operacional da não-cumulatividade do IBS/CBS:

> **Seção V-A**
>
> Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Município.
>
> Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
>
> § 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
>
> (...)
>
> VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

O parágrafo 5º do art. 156-A estabelece competência para a o legislador complementar estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação desde que atendidas as condições das alíneas "a" e "b":

> § 5º Lei complementar disporá sobre:
>
> (...)
>
> II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:
>
> a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
>
> b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

Em suma, o legislador constituinte da EC 132/2023 prescreveu que o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo, e que, em regra (principal), o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (i.é, o IBS/CBS "cobrado"), outorgando, competência ao legislador complementar do IBS/CBS para definir hipóteses em que o aproveitamento do crédito possa ficar condicionado ao efetivo recolhimento tributo, desde que: (a) o adquirente possa efetuar o recolhimento; ou (b) o recolhimento possa ocorrer na liquidação financeira da operação.

3. Sistematização da competência do legislador complementar para garantir a não-cumulatividade e o efetivo direito à devolução do crédito acumulado pelo contribuinte

O quadro abaixo sistematiza a moldura de competência dirigida ao legislador complementar e deve ser conjugado com os princípios da neutralidade e não-cumulatividade, transparência, simplicidade e justiça:

Texto da 1ª Edição, em publicação, 5ª Edição, revisada e ampliada

Quadro 1: Modelos de operacionalização da não cumulatividade

	Regra Principal	**Alternativa A**	**Alternativa B.1**	**Alternativa B.2**
EC 132/2023	Art. 156-A, §1º, VIII	Art. 156-A, §5º, II, a	Art. 156-A, §5º, II, b	Art. 156-A, §5º, II, b
Fato Gerador	Operação Onerosa	Operação Onerosa	Operação Onerosa	Liquidação Financeira
Sujeito Passivo	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	adquirente
Responsável	Fornecedor	adquirente	adquirente	adquirente
Regra para creditamento	Destaque na NF	Recolhimento do Tributo	Recolhimento do Tributo	Recolhimento do Tributo
Regra/data de pagamento do tributo	pagamento por transação de forma contínua e/ou apuração periódica	pagamento por transação de forma contínua e/ou apuração periódica	pagamento na data da liquidação comercial	pagamento na data da liquidação comercial

Fonte: CCiF - Elaboração própria

Definições do quadro conforme Código Tributário Nacional:

"Fato gerador": acontecimento fático a ser definido na lei complementar do IBS/CBS que impõe o nascimento da obrigação tributária ex vi Art. 114. "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência";

"Sujeito Passivo": ex vi do Art. 121. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

"Responsável": ex vi do art. 121: "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

"Regra para creditamento": fato jurídico suficiente para o nascimento do direito ao crédito do contribuinte;

Regra/data de "Pagamento": modalidade de extinção da "obrigação tributária" formalizada (crédito tributário do Fisco) ex vi do Art. 156. "Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento";

A EC 132/2023 delineou regra de competência que prevê 4 opções possíveis dentro da moldura constitucional, conforme representado nas colunas do quadro acima.

1ª Regra Principal: é o modelo clássico, em que o direito ao crédito está associado ao destaque do tributo no documento fiscal, tal qual ocorre hoje nos tributos como ICMS, IPI e PIS/COFINS. **Riscos:** enseja a conhecida prática de inadimplência e de emissão de documento fiscal "frio", que podem gerar problemas para o Comitê Gestor na devolução dos legítimos créditos acumulados e consequente aumento da alíquota de referência.

2ª Alternativa A: consagra o adquirente como o responsável pelo recolhimento do tributo e permite que a tomada de crédito esteja associada ao efetivo recolhimento do tributo. Esta alternativa mantém o fornecedor como sujeito passivo, portanto, caso o adquirente não efetue o pagamento do tributo e não aproveite o crédito, mesmo assim o fornecedor terá que fazê-lo. Esse mecanismo se assemelha ao "reverse charge[3]" praticado em vários países é reconhecido como instrumento para combater fraudes, especialmente, a fraude carrossel[4]. **Riscos:** deve-se observar que esse modelo ensejará a criação de saldos credores em alguns tipos de empresa, por exemplo, as varejistas. Isto porque ao adquirir mercadorias recolherá o tributo registrando o crédito, e nas suas vendas (constituindo o débito do tributo), o imposto será recolhido pelo adquirente (consumidor que faz o pagamento por sistema eletrônico). Portanto, no caso da "alternativa A" o sistema informatizado do Comitê Gestor deverá estar preparado para fazer apurações periódicas de saldos a intervalos muito curtos e devolver os saldos credores imediatamente.

3ª Alternativa B1: mantém todos os elementos da alternativa A e altera apenas a regra de recolhimento do tributo associado ao momento da liquidação comercial da operação. **Riscos:** tal vinculação, se por um lado incentiva a operacionalização do "split payment", por outro pode criar dificuldades para administração tributária ao deixar indefinido o prazo para recolhimento dos tributos.

4ª Alternativa B2: radicaliza o modelo, associando o fato gerador com o momento da liquidação da operação, além de transferir para o adquirente a qualidade de sujeito passivo. **Riscos:** esta alternativa é altamente disruptiva, precisa ser testada com antecedência e representa forte mudança em relação aos modelos existentes hoje.

[3] Reverse charge é um mecanismo em que a responsabilidade de recolher o IVA migra do fornecedor para o adquirente.

[4] de la Feria R. 2019. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. EC Tax Review. 28(4), pp. 172-175.

4. Tipologia de fornecedores e adquirentes

Basicamente participam do clube do IBS/CBS os fornecedores de bens serviços e direitos e os adquirentes desses mesmos itens. Para efeito do modelo operacional construímos uma tipologia agregando pessoas físicas/jurídicas com participação/interesses comuns.

Classificação e tipologia dos fornecedores:

RG: Empresas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS, incluindo empresas do Simples que optam por apurar IBS/CBS pelo regime geral;

S1: Empresas do Simples regime único + MEI;

PF1: Pessoas físicas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS que operam com grandes volumes de transação (produtores rurais, comerciantes de bens usados, sucatas etc.);

PF2: Pessoas físicas que operam com baixo volume de transação (produtores familiares, reciclagens etc.).

Classificação e Tipologia dos adquirentes:

RG: Empresas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS, incluindo empresas do Simples que optam por apurar IBS/CBS pelo regime geral.

S1: Empresas do Simples regime único + MEI;

C@: Consumidor final com transação liquidada por meio eletrônico/boleto;

C$: Consumidor final: transação em dinheiro;

GOV: Compras governamentais[5].

[5] As compras governamentais serão tratadas em outra Nota Técnica devido a especificidade da repartição da receita tributária, conforme previsão no artigo 149-c, abaixo:

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

A tabela abaixo sintetiza a relação "fornecedor X adquirente" sob a égide da obrigatoriedade da regra principal dentro das possibilidades da moldura de competência definida pela EC 132

Tabela 1: Identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS (regra principal)

Fornecedor/Adquirente	RG	S1	C@	C$
RG	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
S1	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF1	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte: CCiF - Elaboração própria

A tabela abaixo sintetiza a relação "fornecedor X adquirente" sob a égide da "alternativa A", dentro das possibilidades da moldura de competência definida pela EC 132.

Tabela 2: Matriz de identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS (alternativa A)

Fornecedor/Adquirente	RG	S1	C@	C$
RG	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
S1	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF1	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte: CCiF: Elaboração própria

No caso da alternativa A, todas as transações em que as empresas do regime geral sejam adquirentes, essas deverão ser as responsáveis pelo recolhimento do tributo, não importando a categoria do fornecedor.

Isto porque elas têm interesse em aproveitar o crédito de suas aquisições. Importante destacar que mesmo as aquisições de empresas do Simples (optantes

pelo regime único) darão direito a crédito para as empresas do regime geral[6]. Nas aquisições de pessoas físicas (produtores rurais, por exemplo) o recolhimento pelo adquirente garante o crédito, facilita muito a fiscalização e reduz a burocracia para produtor.

No caso de o adquirente ser empresa do Simples, optante pelo regime único, ele não aproveita o crédito, portanto, o responsável pelo recolhimento nesse modelo é o fornecedor.

Opção pelo uso do Split Payment como técnica de recolhimento do IBS/CBS, na "alternativa A"

O Split Payment consiste em técnica de recolhimento de tributo em que, de forma automática, na hora do pagamento da aquisição de bem ou serviço, o valor correspondente do tributo é separado e recolhido para a administração tributária.

Pressupõe 3 elementos: (i) emissão pelo fornecedor do documento fiscal com destaque do imposto; (ii) adquirente concordar em fazer o pagamento do valor da operação ao fornecedor e o valor do tributo para o Comitê Gestor; e (iii) participação por definição legal da plataforma de pagamento.

Tabela 3: Identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS com split payment (alternativa A)

Fornecedor/Adquirente	**RG**	**S1**	**C@**	**C$**
RG	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
S1	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
PF1	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte CCiF: Elaboração própria

[6] Art. 146. § 3º, Inc. II será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único. (NR)

Esse mecanismo pode ser forma eficiente de recolhimento, porém não deve ser obrigatório para todas as operações, uma vez que ele não é adequado para compras em dinheiro ou operações de permuta ou realizadas no exterior.

No caso em que o adquirente é o consumidor final que efetua o pagamento utilizando qualquer meio de pagamento eletrônico, ele será responsável pelo recolhimento em associação com a responsabilização da empresa que fornece o sistema/plataforma de pagamento.

Nesta hipótese, ocorre o split payment e o valor do tributo será automaticamente separado e recolhido para a administração tributária. Já se o adquirente efetua o pagamento em dinheiro a responsabilidade do recolhimento do tributo permanece com o fornecedor.

5. Modelo proposto

A EC 132/2023 expressamente elegeu o modelo clássico, em que o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (i.é, o IBS/CBS "cobrado").

A "regra principal" tem: por um lado, maior aceitação pelo setor privado e na prática internacional, e por outro (i) maior risco de inadimplência, (ii) risco de aumento da alíquota de referência e (iii) risco de dificultar a devolução de saldos credores.

A "alternativa A" apresenta: (i) maior insegurança do setor privado, (ii) risco de aumentar o volume de saldos credores, mas por outro lado, (iii) reduz a inadimplência e (iv) tende a reduzir a alíquota de referência.

Propõe-se, assim, adotar como referência a "regra principal" com a possibilidade jurídica de aplicação da "alternativa A" para hipóteses específicas com o objetivo de minimizar os riscos de inadimplemento e fraude inerentes ao modelo clássico (regra principal).

Exemplos de hipóteses de aplicabilidade da "alternativa A",

A. adquirentes sensíveis, tais como os exportadores, que reteriam obrigatoriamente o IBS/CBS e fariam o recolhimento ao Comitê Gestor e;
B. fornecedores sensíveis tais como os fornecedores de prestação de serviços que teriam o IBS retido e recolhido pelo adquirente;

C. vendas ao consumidor em que haveria a retenção e recolhimento do IBS no ato da liquidação financeira feito por meio eletrônico (split Payment).
D. Vendas pelas empresas optantes pelo simples (S1) para empresas inscritas no Regime Geral (RG) e, portanto, com direito ao crédito.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXVI

A Estrutura do Comitê Gestor do IBS: Propostas de Aprimoramento ao PLP 108/24

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em novembro de 2024
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Estrutura do Comitê Gestor do IBS – propostas de aprimoramento ao PLP 108/24

Introdução

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) é uma entidade inovadora no arcabouço jurídico administrativo brasileiro que administrará interesses dos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e dos Municípios) e que arrecadará, de forma centralizada, o IBS, e distribuirá os seus recursos a quem o for de direito, seja para o ente federativo (recolhimento da receita), seja para a família de baixa renda via *cashback*, ou para o contribuinte no caso da devolução dos créditos acumulados.

É uma instituição crucial para viabilizar a Reforma Tributária, pois ao garantir a arrecadação centralizada cria as condições operacionais para estabelecer o princípio do destino, o modelo de transição federativa das receitas e para garantir o princípio da não cumulatividade, devolvendo tempestivamente os créditos acumulados aos contribuintes.

Nesta Nota Técnica, analisamos o modelo de gestão do CG-IBS subjacente no capítulo III da estrutura organizacional do CG-IBS do PLP 108/24 em tramitação no Congresso Nacional e propomos melhorias no sentido de garantir o poder político e estratégico do Conselho Superior do CG-IBS e permitir uma atuação mais eficaz desse colegiado.

1. Estrutura do CG-IBS prevista no PLP 108/24

Conforme previsto no artigo 7º PLP 108 os órgãos do Comite Gestor são:

i. Conselho Superior;
ii. Diretoria-Executiva e as suas Diretorias;
iii. Secretária-geral;
iv. Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas;
v. Corregedoria; e
vi. Auditoria Interna.

1.1 **Conselho Superior**

O Conselho Superior, órgão máximo do CG-IBS, conforme previsto, será composto por 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal mais 27 representantes dos Municípios e do Distrito Federal. Os representantes dos Estados e do Distrito Federal serão indicados pelos governadores e os representantes dos Municípios e do Distrito Federal serão indicados pelos prefeitos.

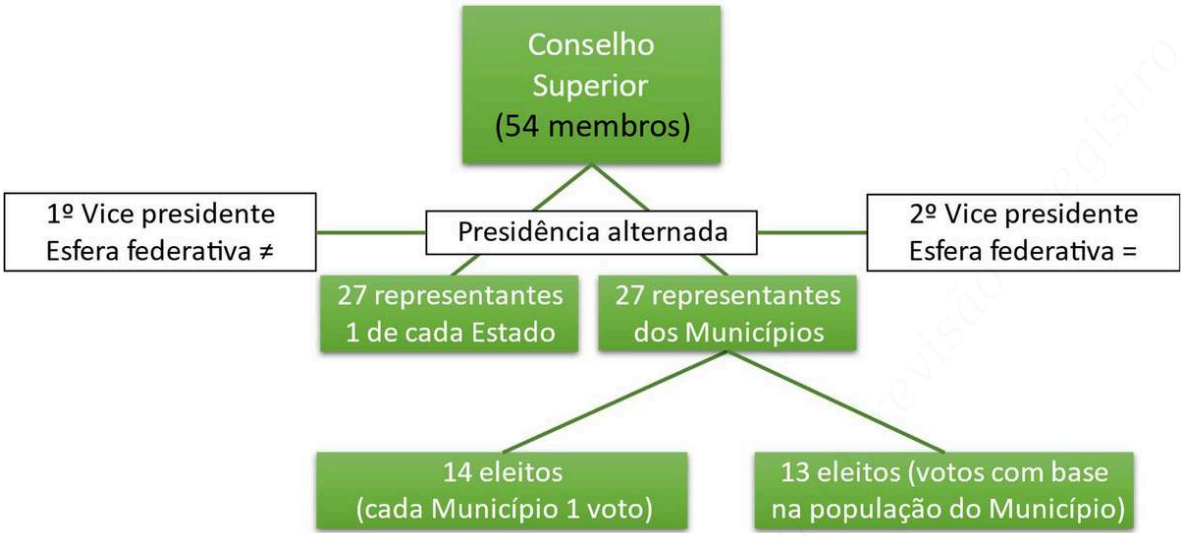
Os representantes dos municípios serão eleitos em duas eleições, por chapas, distintas, sendo uma eleição para 14 membros (mais os suplentes) onde cada Município tem um voto, e a outra eleição, também por chapa, para 13 membros (mais suplentes) onde os votos dos Municípios serão ponderados por sua população.

O processo decisório para deliberações do Comite Gestor (Art. 10) induz a um modelo bicameral. Isto é, as deliberações devem ser aprovadas pela câmara dos Municípios por maioria absoluta de seus membros e aprovada também pela câmara dos Estados e Distrito Federal também por maioria absoluta de seus membros e cumulativamente por representantes que correspondam a mais de 50% da população do país.

A composição do Conselho Superior e o processo decisório estabelecido são instrumentos engenhosos dos entes federativos exercerem o poder político no CG-IBS de forma democrática e paritária. Garantem também que as decisões estratégicas estarão alinhadas com os interesses do conjunto dos entes subnacionais.

A Figura 1, a seguir, sintetiza a formação do Conselho Superior.

Figura 1: Composição do Conselho Superior do CG-IBS



Fonte: Elaborado pelo CCiF a partir do PLP 108/24.

1.2 Órgãos subordinados ao Conselho Superior

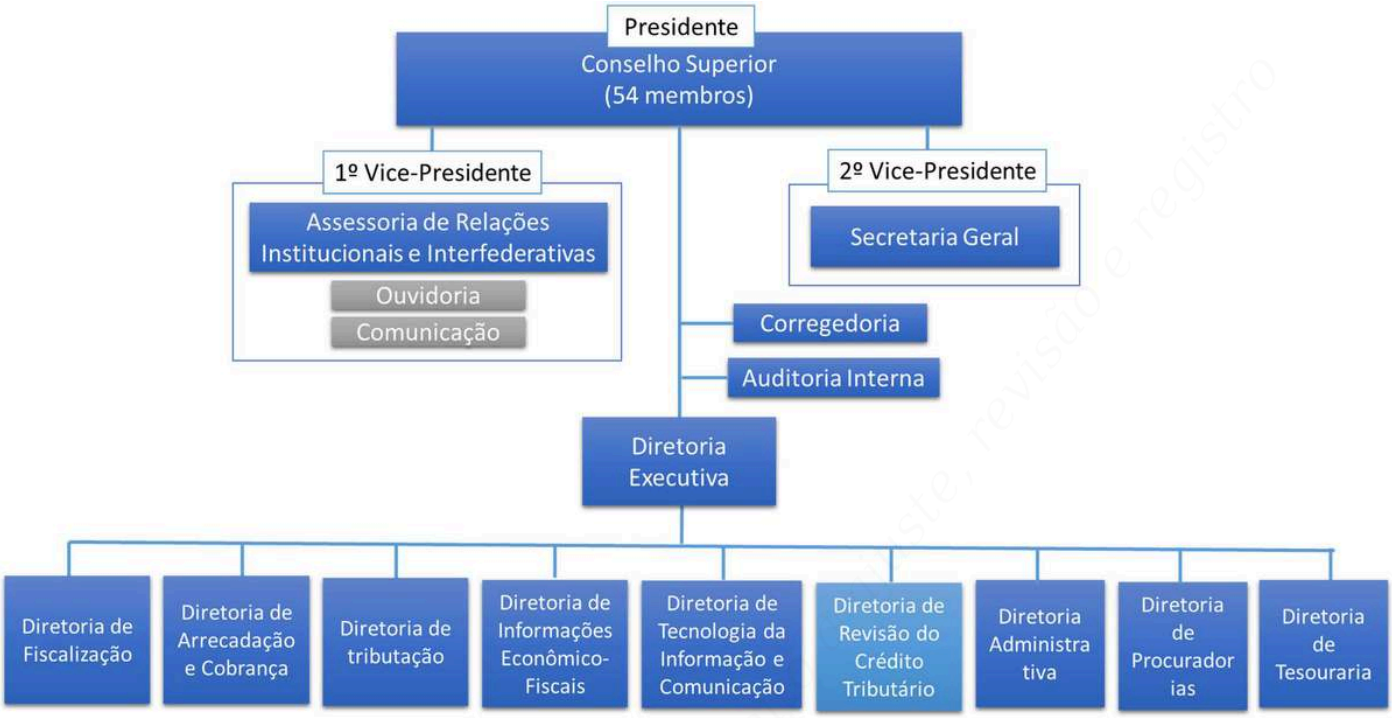
Subordinadas ao Conselho Superior estão a Corregedoria, Auditoria Interna e a Diretoria Executiva formada pelo Diretor Executivo e mais 9 diretores de áreas com atribuições definidas nos artigos 31 a 39.

A Secretaria Geral (Art. 18), subordinada ao Conselho Superior e dirigida pelo Segundo Vice-Presidente, será responsável pelas atividades de apoio técnico-administrativo do Conselho Superior.

A Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas, subordinada ao Conselho Superior do CG-IBS, dirigida pelo Primeiro Vice-Presidente, é responsável pelas atividades de: (i) ouvidoria e (ii) comunicação institucional do CG-IBS com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e com os contribuintes.

O organograma abaixo, sintetiza a estrutura organizacional do Comitê Gestor do IBS.

Figura 2: Estrutura do CG-IBS segundo o PLP 108/24



Fonte: Elaborado pelo CCiF a partir do PLP 108/24.

Importante observar que o conjunto de órgãos subordinados ao Conselho Superior não se coaduna com o modelo decisório. Um colegiado de 54 membros e decisão bicameral, mesmo auxiliado pelos vice-presidentes, terá enormes dificuldades para lidar com decisões quase operacionais requeridas pela Ouvidoria, Corregedoria, Auditoria Interna e pela Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas.

Além disso, o artigo 11 estabelece diversas competências para o Conselho Superior que estão a meio caminho entre decisões estratégicas e decisões operacionais, tais como: eleger, empossar e destituir os titulares dos órgãos subordinados (isto significa entrevistar e avaliar os candidatos para 13 cargos), indicar representantes para o Comitê de Harmonização da Administração Tributária, para o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e para a Comissão Tripartite.

Por outro lado, o artigo 27 atribui competências a Diretoria Executiva de caráter quase estratégico que deveriam passar pelo crivo de uma instância intermediária antes de ir à apreciação do Conselho Superior.

2. Estrutura Organizacional do Comitê Gestor do IBS – proposta CCiF 2024

Neste item será apresentado a proposta do CCiF, de 2024, com relação à estrutura organizacional do CG-IBS.

2.1 Comitê Executivo

A estrutura organizacional do Comitê Gestor proposta nesta Nota Técnica visa garantir a eficácia da gestão do CG-IBS. Nesse sentido, propõe a criação de um órgão intermediário entre o Conselho Superior e a Diretoria Executiva. Esse órgão denominado Comitê Executivo teria a função de: por um lado, liberar o Conselho Superior de atividades rotineiras e quase operacionais e, de outro, planejar e coordenar as ações de todos os outros órgãos, facilitando a submissão das decisões estratégicas ao Conselho Superior.

O Comitê Executivo seria formado por 11 membros, sendo 4 indicados pelos representantes dos Estados e Distrito Federal no Conselho Superior, 4 pelos Municípios – sendo que 2 indicados pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e 2 pela Frente Nacional de Prefeitos (FNP) – e 3 selecionados e nomeados pelo Conselho Superior[1]. O Presidente do Comitê Executivo deve ser indicado pelo Conselho Superior dentre os membros do Comite Executivo.

As competências do Comitê Executivo serão construídas a partir da análise do artigo 11 (competências do Conselho Superior) e do artigo 27 (competências da Diretoria Executiva) e estão detalhadas nos anexos deste estudo.

2.2 Câmara de resolução de conflitos

A Câmara de resolução de conflitos terá como objetivo solucionar pendências/divergências entre os entes federativos (relativas ao IBS) e entre estes e as decisões emanadas pelo Comitê Executivo ou de qualquer órgão administrativo do CG-IBS, evitando a judicialização de temas que podem ser solucionados mediante o diálogo e a cooperação entre os entes federativos.

Destaca-se que a submissão das divergências a Câmara de resolução de conflitos será facultativa.

[1] Há, contudo, várias possibilidades de composição do Comite Executivo, por exemplo, 9 membros, sendo 4 + 4 + 1, ou 5 membros, sendo 2 + 2+ 1, e assim por diante. O importante seria manter a paridade entre Estados e Municípios.

Esta Câmara será composta por 5 Participantes, sendo 2 indicados pelos representantes dos Estados no Conselho Superior e 2 indicados pelos Municípios (1 pela FNP e pela1 CNM) e 1 indicado pelo Conselho Superior do CG-IBS podendo ser o 1º Vice-Presidente do Conselho Superior.

Importante notar que as questões tributárias envolvendo o CG-IBS e os contribuintes não estão no escopo desta Câmara. Esses conflitos serão formalizados na Diretoria de Revisão do Crédito Tributário e, em caso de recurso, poderão ser solucionados pelo Judiciário – mediante sentença ou acordo de mediação, mas sempre no campo do Judiciário.

2.3 Diretoria de Revisão do Crédito Tributário

A Diretoria de Revisão do Crédito Tributário tem a competência de planejar, gerir, coordenar e executar as atividades inerentes à revisão do lançamento de ofício do IBS, por meio dos órgãos de julgamento administrativo, além de prover apoio técnico-administrativo aos órgãos de julgamento.

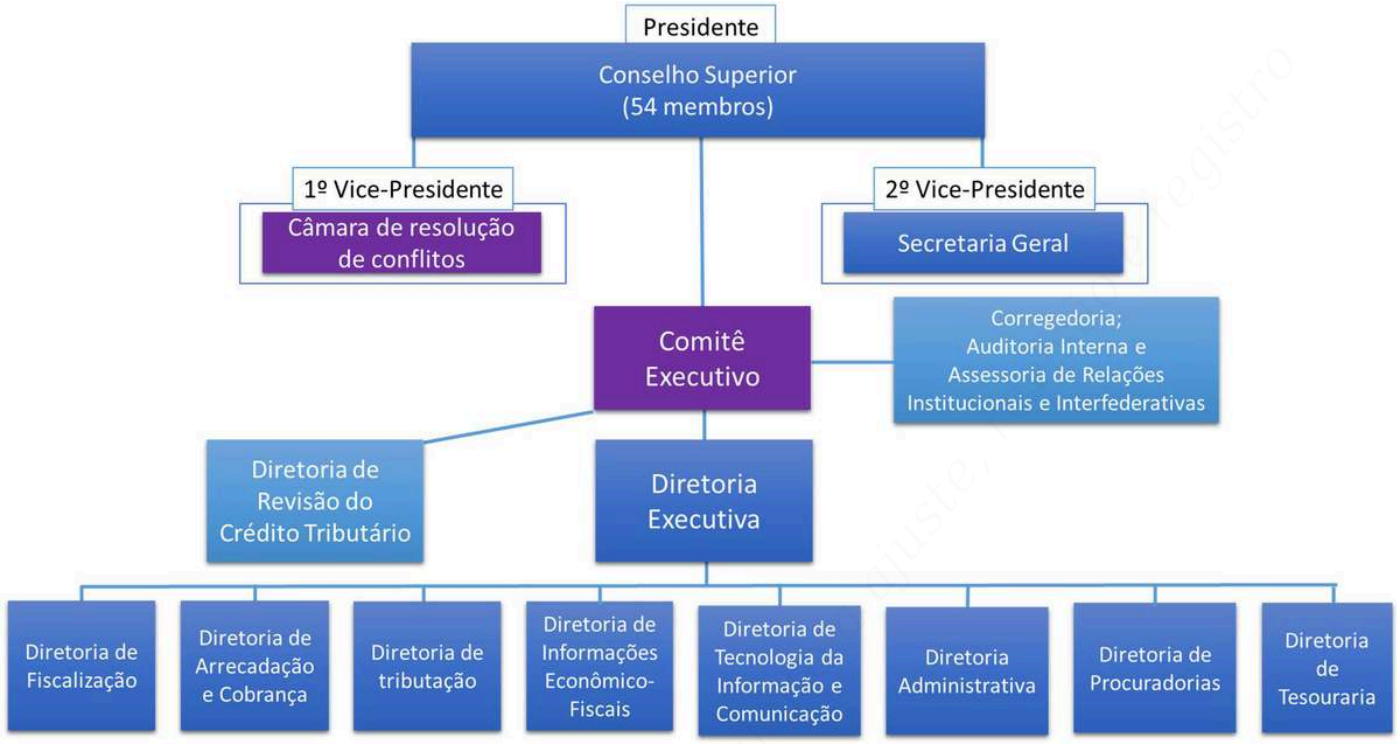
Nesse sentido, essa diretoria deveria ser apartada dos órgãos de administração tributária (fiscalização, cobrança etc.). No PLP 108/24 essa diretoria foi subordinada, originalmente, à Diretoria Executiva, contudo, a proposta agora é subordiná-la diretamente ao Comitê Executivo.

2.4 Diretorias subordinadas a Diretoria Executiva

O PLP propõe 9 diretorias subordinadas à Diretoria Executiva e, sabiamente, determina que o Conselho Superior do CG-IBS poderá extinguir, fundir ou criar Diretorias, bem como redistribuir as competências, conforme a necessidade, nos termos do regimento interno, que disciplinará sua organização e seu funcionamento. Em função disso, esta Nota Técnica se abstém de propor alterações neste tópico.

A estrutura organizacional do CG-IBS pode ser vista na figura abaixo:

Figura 3: Proposta de estrutura organizacional do CG-IBS



Fonte: Elaborado pelo CCiF (2024).

ANEXO I – Competências do artigo 11.

As atribuições do Conselho Superior foram elencadas no artigo 11 do PLP 108/24 e estão listadas na primeira coluna da tabela abaixo. Na coluna do meio, estão alocadas as competências que o Conselho Superior deveria ter, segundo esta proposta e, na última coluna, as atribuições que o Comitê Executivo deveria herdar do Conselho Superior.

Tabela 1: Alocação das Competências do Art. 11

PLP 108/24	Proposta CCiF	
Conselho Superior	**Conselho Superior**	**Comitê Executivo**
I – eleger, empossar e destituir os titulares: a) da Diretoria-Executiva; b) da Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas; c) da Corregedoria; e d) da Auditoria Interna	eleger, empossar e destituir os titulares do **Comitê Executivo e da Câmara de Resolução de Conflitos**	eleger, empossar e destituir os titulares: a) da **Diretoria-Executiva**; b) da **Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas**; c) da **Corregedoria**; e d) da **Auditoria Interna**

III – aprovar o regimento interno do CG-IBS	aprovar o regimento interno do CG-IBS	
IV – aprovar ato normativo com vistas a uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS	aprovar ato normativo com vistas a uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS	
V – aprovar as propostas dos atos normativos conjuntos com o Poder Executivo federal, em matéria de interesse comum do IBS e da CBS	aprovar as propostas dos atos normativos conjuntos com o Poder Executivo federal, em matéria de interesse comum do IBS e da CBS	
VI – propor e aprovar o orçamento anual do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos nesta Lei complementar	**aprovar o orçamento** anual do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos no PLP 108/24	**propor o orçamento** anual do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos no PLP 108/24
VII – aprovar o plano de cargos e salários de seus empregados públicos, contratados sob regime celetista, mediante concurso público, observado o disposto no art. 37, caput, inciso XI, da Constituição		aprovar o plano de cargos e salários de seus empregados públicos, contratados sob regime celetista, mediante concurso público, observado o disposto no art. 37, caput, inciso XI, da Constituição
VIII – dispor sobre vantagens remuneratórias ou indenizatórias aos membros do Conselho Superior e aos servidores de carreira cedidos ao CG-IBS	dispor sobre vantagens remuneratórias ou indenizatórias aos **membros do Conselho Superior e do Comitê Executivo**	dispor sobre vantagens remuneratórias ou indenizatórias aos **servidores de carreira cedidos ao CG-IBS**
IX – aprovar as contas relativas à execução contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos recursos próprios do CG-IBS, bem como a prestação de contas relativa à gestão financeira dos recursos de terceiros sob sua guarda, pertencentes aos entes federativos e aos contribuintes do IBS	aprovar as contas relativas à execução contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos recursos próprios do CG-IBS, bem como a prestação de contas relativa à gestão financeira dos recursos de terceiros sob sua guarda, pertencentes aos entes federativos e aos contribuintes do IBS	
X – aprovar a metodologia e o cálculo da alíquota de referência e daquelas constantes nos regimes específicos nas hipóteses previstas na lei complementar que institui o IBS e a CBS	aprovar a metodologia e o cálculo da alíquota de referência e daquelas constantes nos regimes específicos nas hipóteses previstas na lei complementar que institui o IBS e a CBS	

XI – divulgar as alíquotas relativas aos regimes específicos nas hipóteses previstas na lei complementar que institui o IBS e a CBS		divulgar as alíquotas relativas aos regimes específicos nas hipóteses previstas na lei complementar que institui o IBS e a CBS
XII – indicar representantes das carreiras das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para atuarem, respectivamente, no Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e no Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias		indicar representantes das carreiras das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para atuarem, respectivamente, no Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e no Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias
XIII – indicar representantes das carreiras das administrações tributárias, para compor a Comissão Tripartite responsável pela análise dos projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos Municípios ou do Distrito Federal		indicar representantes das carreiras das administrações tributárias, para compor a Comissão Tripartite responsável pela análise dos projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos Municípios ou do Distrito Federal
XIV – aprovar a avaliação quinquenal de que trata o art. 2º, §1º, inciso V	aprovar a avaliação quinquenal de que trata o art. 2º, §1º, inciso V	
XV – aprovar, nos termos do regimento interno do CG-IBS, a criação ou extinção de diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas a que se refere o art. 2º, § 2º	aprovar, nos termos do regimento interno do CG-IBS, a criação ou extinção de diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios	
XVI – aprovar a aplicação de sanção disciplinar ou o afastamento preventivo de empregado público		aprovar a aplicação de sanção disciplinar ou o afastamento preventivo de empregado público
XVII – aprovar os planos elaborados pela Diretoria Executiva para o exercício das atividades sob sua responsabilidade, acompanhar a sua execução e avaliar os resultados alcançados, conforme periodicidade definida no Regimento Interno	**aprovar os planos** elaborados pela Diretoria Executiva para o exercício das atividades sob sua responsabilidade, conforme periodicidade definida no Regimento Interno	**acompanhar a execução** dos planos elaborados pela Diretoria Executiva para o exercício das atividades sob sua responsabilidade **e avaliar os resultados** alcançados, conforme periodicidade definida no Regimento Interno

XVIII – aprovar a indicação de servidores a que se refere o art. 2º, § 1º, inciso XX **(das administrações tributárias e das procuradorias e outros)**, para atuarem no CG-IBS		aprovar a indicação de servidores a que se refere o art. 2º, § 1º, inciso XX (das administrações tributárias e das procuradorias e outros), para atuarem no CG-IBS
XIX – deliberar sobre outras matérias relacionadas ao IBS e de harmonização com a CBS	deliberar sobre outras matérias relacionadas ao IBS e de harmonização com a CBS	

Fonte: Elaborado pelo CCiF a partir do PLP 108/24.

ANEXO II – Competências do artigo 27.

As atribuições da Diretoria Executiva foram listadas no artigo 27 do PLP 108/24 e estão destacadas na primeira coluna da tabela a seguir. Na segunda coluna, estão alocadas as competências que o Comitê Executivo deveria assumir da Diretoria Executiva e, por fim, na terceira coluna, as atribuições que deveriam permanecer com a Diretoria Executiva. Destaca-se que no inciso IV a recomendação seria de alocar essa competência sob alçada da Diretoria de Revisão de Crédito Tributário.

Tabela 2: Alocação das Competências do Art. 27

PLP 108/24	Proposta CCiF	
Diretoria Executiva	**Comitê Executivo**	**Diretoria Executiva**
I - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas à elaboração, à interpretação e à divulgação da legislação tributária relativa ao IBS, especialmente no que concerne ao regulamento único do IBS e aos atos normativos editados conjuntamente com o Poder Executivo federal e com os seus órgãos	**Aprovar o planejamento** das atividades relativas à elaboração, à interpretação e à divulgação da legislação tributária relativa ao IBS, especialmente no que concerne ao regulamento único do IBS e aos atos normativos editados conjuntamente com o Poder Executivo federal e com os seus órgãos	**planejar e gerir** a execução das atividades relativas à elaboração, à interpretação e à divulgação da legislação tributária relativa ao IBS, especialmente no que concerne ao regulamento único do IBS e aos atos normativos editados conjuntamente com o Poder Executivo federal e com os seus órgãos
II - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas à arrecadação do imposto, às retenções, às compensações e à distribuição do produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios	**Aprovar o planejamento** das atividades relativas à arrecadação do imposto, às retenções, às compensações e à distribuição do produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios	**planejar e gerir a execução** das atividades relativas à arrecadação do imposto, às retenções, às compensações e à distribuição do produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

III - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao cadastro de contribuintes do IBS e aos sistemas de emissão de documentos fiscais, podendo implementar soluções integradas com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao cadastro de contribuintes do IBS e aos sistemas de emissão de documentos fiscais, podendo implementar soluções integradas com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
IV - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao		(Diretoria de revisão do crédito)
V - estabelecer diretrizes operacionais e regras para o registro e o controle administrativo das atividades sujeitas à tributação		estabelecer diretrizes operacionais e regras para o registro e o controle administrativo das atividades sujeitas à tributação
VI - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao atendimento ao público externo, inclusive sujeitos passivos e entes federativos, bem como realizar estudos e pesquisas com base nas informações tributárias e econômicas		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao atendimento ao público externo, inclusive sujeitos passivos e entes federativos, bem como realizar estudos e pesquisas com base nas informações tributárias e econômicas
VII - estabelecer diretrizes relativas à cobrança a ser exercida pelos entes federativos, abrangendo as diversas modalidades de pagamento, parcelamento, autorregularização, protesto, arrolamento administrativo de bens, inscrição em cadastro de inadimplentes e de proteção ao crédito e tratamento de devedores contumazes		estabelecer diretrizes relativas à cobrança a ser exercida pelos entes federativos, abrangendo as diversas modalidades de pagamento, parcelamento, autorregularização, protesto, arrolamento administrativo de bens, inscrição em cadastro de inadimplentes e de proteção ao crédito e tratamento de devedores contumazes
VIII - estabelecer diretrizes para as atividades administrativas relacionadas às hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário		estabelecer diretrizes para as atividades administrativas relacionadas às hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário
IX - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas aos atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas aos atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único

X - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas à		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas à
XI - preparar e encaminhar para aprovação do Conselho Superior do CG-IBS os atos decisórios que lhe competirem	preparar e encaminhar para aprovação do Conselho Superior do CG-IBS os atos decisórios que lhe competirem	
XII - coordenar a execução de planos, programas, projetos, operações e ações relacionadas ao controle fiscal sobre as atividades econômicas sujeitas à tributação, bem como o desenvolvimento de métodos, técnicas e procedimentos para o monitoramento e o controle fiscal de setores ou atividades econômicas, inclusive por meio de auditoria digital		coordenar a execução de planos, programas, projetos, operações e ações relacionadas ao controle fiscal sobre as atividades econômicas sujeitas à tributação, bem como o desenvolvimento de métodos, técnicas e procedimentos para o monitoramento e o controle fiscal de setores ou atividades econômicas, inclusive por meio de auditoria digital
XIII - coordenar a execução das atividades relacionadas à padronização dos procedimentos de fiscalização e análise dos pedidos de restituição		coordenar a execução das atividades relacionadas à padronização dos procedimentos de fiscalização e análise dos pedidos de restituição
XIV - planejar, gerir e promover os intercâmbios entre as administrações tributárias e procuradorias estaduais, distrital e municipais, bem como com órgãos externos, tais como o Ministério Público, a União e o Poder Judiciário, com vistas ao combate aos crimes contra a ordem tributária		planejar, gerir e promover os intercâmbios entre as administrações tributárias e procuradorias estaduais, distrital e municipais, bem como com órgãos externos, tais como o Ministério Público, a União e o Poder Judiciário, com vistas ao combate aos crimes contra a ordem tributária
XV - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades pertinentes à uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do IBS		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades pertinentes à uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do IBS
XVI - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades descritas no art. 2º, § 1º, ou ainda, quando necessário, prepará-las e submetê-las à aprovação do Conselho Superior do CG-IBS		planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades descritas no art. 2º, § 1º, ou ainda, quando necessário, prepará-las e submetê-las à aprovação do Conselho Superior do CG-IBS

XVII - supervisionar a elaboração e submeter à aprovação do Conselho Superior do CG-IBS a estimativa de receita anual do IBS, acompanhada da memória de cálculo, das premissas utilizadas e do modelo matemático de cálculo e suas alterações	**avaliar e submeter à aprovação** do Conselho Superior do CG-IBS a estimativa de receita anual do IBS, acompanhada da memória de cálculo, das premissas utilizadas e do modelo matemático de cálculo e suas alterações	**supervisionar** a elaboração da estimativa de receita anual do IBS, acompanhada da memória de cálculo, das premissas utilizadas e do modelo matemático de cálculo e suas alterações
XVIII - supervisionar a elaboração e submeter à aprovação do Conselho Superior do CG-IBS dos planos nacionais e regionais de ações integradas relacionadas à orientação, à arrecadação, ao monitoramento, à fiscalização, ao lançamento e à aplicação de métodos de solução adequada de litígios e cobrança do imposto	**avaliar e submeter à aprovação** do Conselho Superior do CG-IBS dos planos nacionais e regionais de ações integradas relacionadas à orientação, à arrecadação, ao monitoramento, à fiscalização, ao lançamento e à aplicação de métodos de solução adequada de litígios e cobrança do imposto	**supervisionar** a elaboração dos planos nacionais e regionais de ações integradas relacionadas à orientação, à arrecadação, ao monitoramento, à fiscalização, ao lançamento e à aplicação de métodos de solução adequada de litígios e cobrança do imposto
XIX - coordenar as atividades relacionadas à elaboração, para fins de aprovação pelo Conselho Superior do CG-IBS: a) dos demonstrativos periódicos de resultados gerenciais do CG-IBS; b) da proposta orçamentária do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos nesta Lei Complementar; e c) da proposta de fixação do percentual da arrecadação do IBS destinado à manutenção do CG-IBS	**avaliar e submeter à aprovação** pelo Conselho Superior do CG-IBS: a) dos demonstrativos periódicos de resultados gerenciais do CG-IBS; b) da proposta orçamentária do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos nesta Lei Complementar; c) da proposta de fixação do percentual da arrecadação do IBS destinado à manutenção do CG-IBS	**coordenar as atividades** relacionadas à elaboração, para fins de avaliação do Comitê Executivo e aprovação pelo Conselho Superior do CG-IBS: a) dos demonstrativos periódicos de resultados gerenciais do CG-IBS; b) da proposta orçamentária do CG-IBS, obedecidos os parâmetros estabelecidos nesta Lei Complementar; c) da proposta de fixação do percentual da arrecadação do IBS destinado à manutenção do CG-IBS
XX - supervisionar a elaboração e submeter à aprovação do Conselho Superior do CG-IBS a prestação de contas relativa à execução contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos recursos próprios do CGIBS, bem como a prestação de contas relativa à gestão financeira dos recursos de terceiros sob sua guarda, pertencentes aos entes federativos e aos sujeitos passivos do IBS	**avaliar e submeter à aprovação do Conselho Superior** do CG-IBS a prestação de contas relativa à execução contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos recursos próprios do CGIBS, bem como a prestação de contas relativa à gestão financeira dos recursos de terceiros sob sua guarda, pertencentes aos entes federativos e aos sujeitos passivos do IBS	**supervisionar a elaboração** e a prestação de contas relativa à execução contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos recursos próprios do CGIBS, bem como a prestação de contas relativa à gestão financeira dos recursos de terceiros sob sua guarda, pertencentes aos entes federativos e aos sujeitos passivos do IBS

XXI - propor a indicação de servidores a que se refere o art. 2º, § 1º, inciso XX (das administrações tributárias e das procuradorias), para atuarem no CG-IBS, providenciando a solicitação aos entes de origem após a aprovação do Conselho Superior do CG-IBS		propor a indicação de servidores a que se refere o art. 2º, § 1º, inciso XX (das administrações tributárias e das procuradorias e outros), para atuarem no CG-IBS, providenciando a solicitação aos entes de origem após a aprovação do Comitê Executivo do CG-IBS
XXII - acompanhar e propor manifestação sobre o mérito dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que versem sobre matérias de interesse do CG-IBS, especialmente administração tributária, tributação, fiscalização, arrecadação, finanças públicas, crédito tributário e cobrança		acompanhar e propor manifestação sobre o mérito dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que versem sobre matérias de interesse do CG-IBS, especialmente administração tributária, tributação, fiscalização, arrecadação, finanças públicas, crédito tributário e cobrança
XXIII - promover a interlocução com as administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional		promover a interlocução com as administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
XXIV - definir as estratégias e diretrizes para melhoria dos resultados e solução de problemas	**avaliar e aprovar** as estratégias e diretrizes para melhoria dos resultados e solução de problemas	**estudar e propor** estratégias e diretrizes para melhoria dos resultados e solução de problemas
XXV - propor e encaminhar para aprovação do Conselho Superior, nos termos do regimento interno do CG-IBS: a) planos, diretrizes e estratégias elaboradas para o exercício das atividades sob sua responsabilidade, especificando os resultados pretendidos; b) a criação, alteração ou extinção de Diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas a que se refere o art. 2º, § 2º	**avaliar e aprovar**, nos termos do regimento interno do CG-IBS: a) planos, diretrizes e estratégias elaboradas para o exercício das atividades sob sua responsabilidade, especificando os resultados pretendidos; b) a criação, alteração ou extinção de Diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas a que se refere o art. 2º, § 2º (exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias)	**propor e encaminhar** para aprovação do Comitê Executivo, nos termos do regimento interno do CG-IBS: a) planos, diretrizes e estratégias elaboradas para o exercício das atividades sob sua responsabilidade, especificando os resultados pretendidos; b) a criação, alteração ou extinção de Diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas a que se refere o art. 2º, § 2º (exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias)

XXVI - em relação à devolução do IBS às pessoas físicas integrantes de famílias de baixa renda:		em relação à devolução do IBS às pessoas físicas integrantes de famílias de baixa renda:
a) propor a normatização e coordenar, controlar e supervisionar a execução das atividades correspondentes;		a) propor a normatização e coordenar, controlar e supervisionar a execução das atividades correspondentes;
b) definir os procedimentos para determinação do montante e a sistemática de pagamento dos valores devolvidos; e		b) definir os procedimentos para determinação do montante e a sistemática de pagamento dos valores devolvidos; e
c) elaborar relatórios gerenciais e de prestação de contas relativos aos valores devolvidos		c) elaborar relatórios gerenciais e de prestação de contas relativos aos valores devolvidos
XXVII - executar outras atividades definidas pelo Conselho Superior do CG-IBS ou pelo Diretor-Executivo	executar outras atividades definidas pelo Conselho Superior do CG-IBS	executar outras atividades definidas pelo Conselho Superior do CG-IBS, pelo Comitê Executivo ou pelo Diretor-Executivo

Fonte: Elaborado pelo CCiF a partir do PLP 108/24.

Texto do 1º Edição em construção, sujeito a ajustes

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXVII

Multas e Infrações do IBS: Propostas de Aperfeiçoamento ao PLP 108/24

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Publicada no site do CCiF em novembro de 2024
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica CCiF n. XXVII:

Multas e Infrações do IBS – propostas de aprimoramento ao PLP 108/24

Introdução

O PLP 108/2024 prevê as penalidades aplicáveis ao descumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias) relacionadas ao IBS, **prescrevendo em seu artigo 59 um total de 37 condutas ilícitas** que, caso praticadas pelo contribuinte, levam à aplicação de sanções diversas.

Nesta Nota Técnica analisamos a compatibilidade das infrações relacionadas no PLP 108/2024 com as obrigações tributárias mencionadas no PLP 68/2024, que institui o IBS e a CBS, bem como a lógica das sanções previstas.

Em sua atuação, desde 2015, o CCiF registra em suas notas técnicas[1] que "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".[2]

[1] https://ccif.com.br/notas-tecnicas/
[2] Cf. Eurico Santi e Nelson Machado, Imposto sobre Bens e Serviços Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023 Anexo textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinativa de Plenário da PEC 45 2 a Edição Revista e Ampliada, 2023, Max Limonad.

Importante destacar que os princípios que orientaram as notas técnicas do CCiF foram assimilados pelo legislador constituinte da EC 132/2023, tornando-se "Princípios Gerais" do Sistema Tributário Nacional:

> CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
> Seção I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS
> Art. 145.
> § 3º O Sistema Tributário Nacional **deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente**.

O novo Sistema Constitucional **foi inspirado no princípio da simplicidade[3], mediante legislação única, alíquota uniforme, documento fiscal único, não-cumulatividade plena, fato gerador amplo com o mínimo de hipóteses de classificação e diferenciação, justamente para evitar a expansão de obrigações acessórias que geram complexidade, demandam novas provas e as correspectivas sanções, ensejando alto custo de conformidade tributária**: o desenho de 37 hipóteses de infração destoa desta racionalidade, sendo que a própria EC 132/2023 veda a "concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais" *ex vi* do inciso X do Art. 156-A, **prescrevendo apenas 13 hipóteses de regimes diferenciados** de tributação *ex vi* dos Incisos I a XIII do Art. 9º da EC 132/2023.

Portanto, a criação de 37 hipóteses de infrações propostas no PLP 108 é incompatível com o novo desenho constitucional da EC 132/2023 e com o novo direito material proposto no PLP 68: revela patente

[3]Cf. Relatório da Comissão Mista da Reforma Tributária PEC 45 e PEC 110.

confronto com os princípios constitucionais e pressupostos que orientaram a Reforma Tributária do Brasil.

O objetivo desta proposta é colaborar com o desenho das infrações/sanções do PLP 108, propondo aos competentes formuladores desta lei, a oportunidade de outorgar maior racionalidade, equilíbrio e simplicidade ao sistema de penalidades CBS/IBS, bem como conferir razoabilidade e proporcionalidade às multas previstas, com o objetivo de compatibilizar o design estruturante das infrações/sanções previsto na atual versão do PLP 108, ao novo modelo constitucional da EC 132/2023 e ao direito material (deveres/obrigações) veiculado no PLP 68.

1. Análise crítica do desenho atual das multas nos PLPs 108 e 68

Neste item serão apresentados os pontos que foram considerados, na análise do CCiF, potencialmente danosos os princípios da simplicidade e transparência, bem como à coerência do modelo sistêmico CBS/IBS com relação às multas e obrigações previstas nos PLPs 108.

O PLP 108 prevê, no artigo 59, 37 hipóteses de infrações relacionadas ao descumprimento de obrigações/deveres do IBS. De pronto, se verifica apego ao paradigma do crime que orienta a legislação vigente, e que confronta as melhores práticas internacionais, consoante demonstrado no relatório de pesquisa das Escolas de Direito e Economia da FGV (2023)[4].

Boa parte das infrações relacionadas no PLP 108 não correspondem às obrigações/deveres previstos no PLP 68. Neste ponto, verifica-se clara desconexão entre o PLP 68 e o PLP 108: há um hiato entre o reduzido número

[4]APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em 01 de novembro de 2024

de obrigações/deveres exigidos no direito material (PLP 68) e as 37 hipóteses de infrações e multas criadas no PLP 108.

Tal distanciamento entre as normas primárias (PLP 68) e as normas secundárias (PLP 108) induz complexidade e demanda racionalidade entre as condutas elencadas como ilícitas e as respectivas penalidades. Há penalidades que tornam ilícitas condutas que não estão previstas no PLP 68 e que sequer geram prejuízo ao fisco. Além disso, com frequência, as penalidades possuem base de cálculo elevada (como valor da operação, por exemplo) e em face do número excessivo de tipos não é possível a sistematização eficiente dos 37 critérios normativos de modo a prever e ajustar as múltiplas possibilidades de cumulação de penalidades[5].

Verifica-se detalhamento excessivo de "tipos penais" e de condutas relacionadas à intenção que criam problemas de tipificação, classificação e prova, além de apego excessivo à dosimetria das penas, sob influência direta do Direito Penal, o que torna o sistema mais complexo e menos transparente. Muitas condutas do mesmo tipo, que geram consequências semelhantes no sistema, possuem penalidades discrepantes.

É preciso conferir racionalidade e simplicidade a este sistema, vez que estes são os atributos que irão estimular a aderência dos contribuintes ao

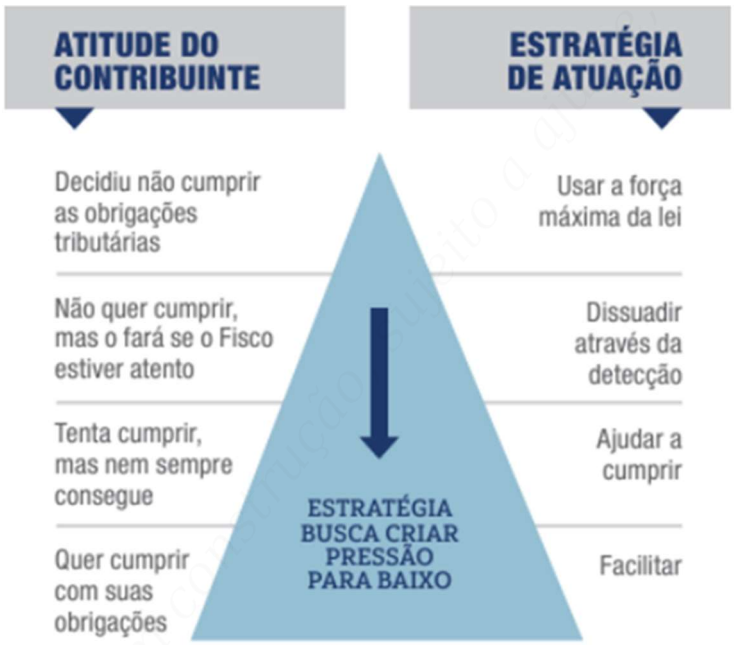
[5]Considerando a combinação de 37 hipóteses de critérios normativos que podem ocorrer ou não-ocorrer (base binária), a tabela verdade que sistematiza tais critérios, segundo a metodologia do Normative Systems, teria 2^n casos possíveis, sendo n=37 hipóteses, 2^{37} = **137.438.953.472 (cerca de 137 bilhões) de casos possíveis**, conforme ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 1ª Ed. Ciudad de Buenos Aires: Editorial ASTREA, 1975. **Nossa proposta e reduzir de 37 hipóteses para 5 hipóteses (falta de Inscrição/Cadastro, omissão de dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, não pagamento do imposto devido, creditamento indevido, e embaraço à fiscalização), reduzindo essa combinatória para um sistema com 5 variáveis, n=5, 2^5 = 32 casos possíveis.**

cumprimento das regras, permitindo assim estabilidade na arrecadação, o que colabora para que as finanças públicas estejam sempre equalizadas[6].

2. Diretivas para proposta estruturante das penalidades do IBS

Neste item será apresentada a proposta do CCiF, de 2024, com relação à estruturação do sistema de penalidades do IBS.

2.1. Ruptura do "paradigma do crime" rumo ao "paradigma da Conformidade"



Fonte: FGV (2023)

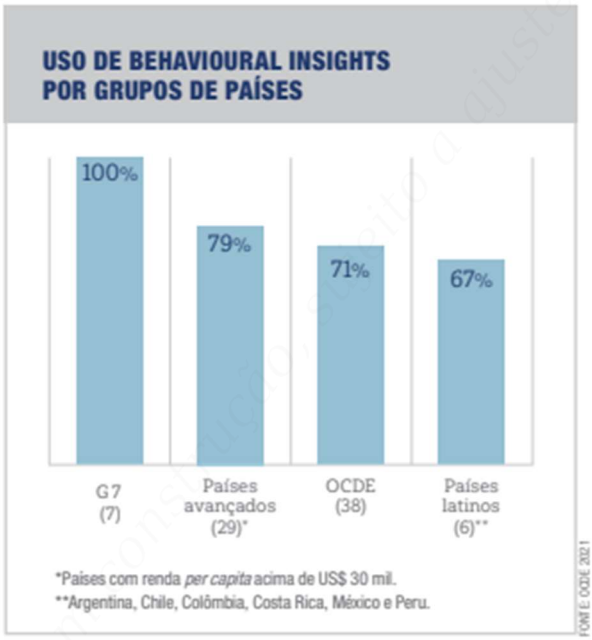
A rede de pesquisas das Escolas de Direito e Economia da FGV, em relatório divulgado em novembro de 2022, concluiu que as melhores práticas internacionais demonstram que adotar sanções cada vez mais rigorosas não é a melhor estratégia para promover a conformidade tributária. Estudos e

[6]DE OLIVEIRA, Julio M.; DOS SANTOS, Maria Andréia Ferreira; SCARAFIZ, Marília Coletti. **Novo Desing das sanções tributárias em sinergia com o IBS/CBS**. Editora Max Limonad, 2024.

organismos como a OCDE e o FMI recomendam métodos mais eficientes, como postura colaborativa, simplificação de procedimentos e reforços positivos[7].

Verificou-se ainda que estímulos à conformidade tributária, baseados em ciência comportamental, são adotados por 100% dos países do G7, 79% dos países avançados e 71% dos membros da OCDE, mas ainda são raros no Brasil[8], como demonstra a Figura abaixo.:

Estímulos à conformidade tributária baseado em ciência comportamental



Fonte: FGV (2023)

Tanto o alto volume de condutas ilícitas previstas, quanto a base de cálculo elevada das sanções imputadas, demonstram que o modelo de penalidades estabelecido no PLP 108 vai contra tais conclusões. O modelo brasileiro de combater desvios criando mais normas e sanções gera complexidade

[7]APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em 01 de novembro de 2024
[8] Ibid., p. 3.

tributária. Nosso PIB per capita poderia ser 6,2% maior se tivéssemos o nível médio de complexidade fiscal do México, da Colômbia e da África do Sul, de acordo com exercício econométrico realizado pela FGV (2023)[9].

É preciso se distanciar dos conceitos adotados pelo direito penal, com a "tipificação das infrações" e "dosimetria das multas" para que seja possível romper com o "paradigma do crime", e construir um novo caminho rumo ao "paradigma da conformidade": a legislação tributária deve ser escrita para os bons contribuintes e não para os maus-contribuintes.

Para que seja possível promover a conformidade é essencial retirar da norma critérios subjetivos, como o dolo e a intenção[10], que não possam ser diretamente comprovados por prova objetiva e concreta, como reincidência, utilização de documentos falsos e artificialidade de operações.

Ainda, o modelo do sistema de multas do IBS deve estabelecer sanções graduais com base em critérios objetivos a respeito do comportamento do contribuinte, com atenuantes para os bem intencionados e penas mais duras aos maus pagadores, tratando os contribuintes bem-intencionados de forma mais simples e colaborativa e adotando estratégias no campo da ciência comportamental para promover a conformidade tributária.

[9] Ibid., p. 3.
[10] Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, LÓGICA JURÍDICA E SISTEMA DO DIREITO: CASO DA PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL, 2024, Max Limonad, 2024 (no prelo): "Lacunas de conhecimento são problemas de prova: casos individuais, que, por falta de conhecimento das propriedades do fato, não se sabe se pertencem ou não a uma classe determinada de casos (casos genéricos). Para resolver o problema das lacunas de conhecimento, o direito criou dois expedientes: (i) as presunções legais, que desempenham papel importante na prática jurídica, permitindo ao aplicador do direito (juiz) suprir sua falta de conhecimento dos fatos e atuar como se conhecesse o fato relevante do caso; e (ii) o princípio geral do ônus da prova, segundo o qual todo aquele que afirma a existência de um fato deve prová-lo. Com vistas a suprir a falta de conhecimento empírico sobre os casos individuais, as presunções legais e o princípio geral do ônus da prova formam um conjunto de regras que auxiliam na determinação da "existência" jurídica dos factos, que não necessariamente é coincidente com a realidade material."

2.2. Conexão entre os PLPs 68/108 e simplificação das 37 hipóteses de infrações/multas, eliminado incoerências, abusividades e cumulatividade das penalidades

Na análise das infrações elencadas no PLP 108, é possível verificar que há um extenso número de condutas que, na verdade, intencionam coibir a mesma prática do contribuinte, como se observa, por exemplo, nos incisos destacados a seguir:

59, XXII	acobertar mais de uma vez o trânsito de bem com o mesmo documento fiscal	20% do valor da operação
59, XXIII	prestar mais de uma vez serviço de transporte com utilização do mesmo documento fiscal	20% do valor do serviço de transporte prestado
59, XXXI	deixar de emitir documento fiscal referente a aquisição de bem ou serviço, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação do IBS	30% do valor da operação
59, XXXII	cancelar documento fiscal ou informação eletrônica do registro da operação após a ocorrência do fato gerador	20% do valor da operação

Através da identificação do antecedente normativo das 37 infrações elencadas no PLP 108, é possível classificar todas as condutas previstas em 5 categorias relacionadas com os deveres/obrigações do PLP 68:

1. Inscrição/Cadastro CBS/IBS, por exemplo, art. 21 (PLP 68);
2. Dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, por exemplo, art. 13 (PLP 68);
3. Não pagamento do imposto devido, por exemplo, art. 44 (PLP 68);
4. Creditamento indevido, por exemplo, art. 28 (PLP 68);
5. Embaraço à fiscalização, por exemplo, art. 59, VIII (PLP 108).

Cada categoria está vinculada à previsão legal da obrigação tributária correspondente. Assim, por exemplo, no PLP 108 estará prevista a penalidade cabível no caso de descumprimento da obrigação de Inscrição no Cadastro da CBS/IBS, regulamentada no artigo 21 do PLP 68.

Através da classificação das infrações do PLP 108 em 5 categorias, objetivou-se não apenas vincular as condutas consideras ilícitas às obrigações tributárias efetivamente previstas no ordenamento, mas também simplificar o sistema de penalidade do IBS, para que este seja mais claro e compreensível ao contribuinte, além de reduzir o potencial de cumulação das penalidades.

Assim, através da utilização de 5 tipos abrangentes, é possível abarcar as mesmas condutas previstas anteriormente[11].

Também é necessário, ao estabelecer as sanções atreladas aos tipos previstos, fixá-las seguindo um racional de gravidade da infração, com base no potencial de lesão ao fisco e ao modelo de tributação do IBS e da CBS. Por fim, deve-se retirar do ordenamento penalidades que tenham clara finalidade arrecadatória, criminalizando condutas que não são lesivas ao fisco e ao modelo de tributação do IBS[12] e da CBS.

2.3. Conformidade Tributária e Contencioso Administrativo da CBS/IBS

A conformidade fiscal é o caminho a ser buscado rumo à estabilização da arrecadação, e consequentemente, a equalização das finanças públicas. Nesse

[11] Reitere-se a nota de rodapé n.5, acima: **a proposta é reduzir de 37 hipóteses para 5 hipóteses (falta de Inscrição/Cadastro, omissão de dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, não pagamento do imposto devido, creditamento indevido, e embaraço à fiscalização), reduzindo essa combinatória para um sistema com 5 variáveis, n=5, 2^5 = 32 casos possíveis.** Em oposição, considerando o atual PLP 108, a combinação de 37 hipóteses de critérios normativos que podem ocorrer ou não-ocorrer (base binária), a tabela verdade que sistematiza tais critérios, segundo a metodologia do Normative Systems, teria 2^n casos possíveis, **sendo n=37 hipóteses, 2^{37} = 137.438.953.472 casos possíveis**, conforme ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 1ª Ed. Ciudad de Buenos Aires: Editorial ASTREA, 1975.

[12] Note-se que a maioria das multas por descumprimento de obrigação acessória previstas no artigo 59 do PLP 108/24 está estipulada no patamar de 20% a 30% do valor da operação ou da nota fiscal. Assumindo que, de acordo com estimativas, a alíquota de referência do IBS será de aproximadamente 18%, o PLP acaba por propor sanções que superam o montante do próprio imposto.

contexto, é preciso considerar que um sistema complexo, com um alto número de penalidades para condutas que não são dolosas ao fisco, vai na contramão deste objetivo. Pelo contrário, o PLP 108 reflete o sistema atual, onde enfrentamos problemas com a finalidade arrecadatória das multas em decorrência da impossibilidade da conformidade[13].

Já em um contexto de simplicidade e transparência, o que se presume é a busca da conformidade tributária pelo próprio contribuinte, que será constantemente monitorado e orientado pelo Poder Público, de forma a mitigar os riscos de incorrer em infrações[14].

É importante também considerar que, em se tratando de um IVA-Dual, para que seja possível a manutenção do modelo, é necessário unificar a fiscalização, lançamento e contencioso administrativo, bem como os programas de conformidade do IBS e da CBS.

A possibilidade de interpretações díspares para fatos geradores idênticos em se tratando de IBS e CBS é uma ameaça ao modelo de IVA-Dual. Para garantia da segurança jurídica, da simplicidade e da transparência, é preciso que os critérios objetivos utilizados na fiscalização, lançamento e contencioso administrativo do IBS sejam os mesmos adotados para a CBS.

Por fim, também é importante destacar que os julgadores do IBS e da CBS devem ser especialmente capacitados para julgar temas relacionados aos novos tributos. A Reforma Tributária no Brasil representa uma quebra do paradigma anterior. Nesse sentido, é preciso que todos os agentes do Estado – tanto no que diz respeito às atividades administrativas de fiscalização e lançamento, quanto no que diz respeito à análise e decisão relacionadas aos

[13] DE OLIVEIRA, Julio M.; DOS SANTOS, Maria Andréia Ferreira; SCARAFIZ, Marília Coletti. **Novo Desing das sanções tributárias em sinergia com o IBS/CBS**. Editora Max Limonad, 2024, p. 15
[14] Ibid., p. 29.

tributos inseridos no ordenamento – devem estar preparados para atuar de acordo com esta mudança de racionalidade no modelo de tributação brasileiro.

3. Conclusões

A análise do PLP 108, no que diz respeito às infrações pelo descumprimento de obrigação tributária relacionada ao IBS, traz consigo vícios do modelo de tributação anterior, superado pelas premissas e princípios da atual Reforma Tributária do Brasil.

A previsão de diversas condutas ilegais, minuciosamente descritas na norma – e que muitas vezes não guardam relação com uma obrigação anteriormente prevista no PLP 68 –, bem como a falta de clareza na conexão entre o tipo de penalidade e a infração cometida, criam um sistema de normas excessivamente complexo, que impossibilita a conformidade tributária por parte dos contribuintes.

Com base na análise do antecedente normativo das infrações previstas, é possível resumí-las em 5 tipos abrangentes, o que traz simplicidade e transparência ao sistema, sem deixar de penalizar as condutas que sejam lesivas ao fisco ou ao modelo de tributação do IBS. Isso garante a compreensão das regras do sistema pelos contribuintes, facilitando assim o seu cumprimento. Consequentemente, aumenta-se a estabilidade na arrecadação, assegurando-se a equalização das finanças públicas.

É preciso também estabelecer um racional de gravidade da infração, com base no potencial de lesão ao fisco e ao modelo de tributação do IBS e da CBS, para fixar as penalidades ao tipo proposto, de modo que haja equilíbrio e justiça na aplicação das sanções previstas.

Além disso, é preciso caminhar rumo à da unificação CBS/IBS do regulamento, infrações/sanções, da fiscalização, lançamento e contencioso administrativo, bem como dos programas de conformidade do IBS e da CBS. Isto porque, em

se tratando de modelo de IVA-Dual, tal qual especificamente adotado pelo art. 149-B da EC 132/2023[15], - se fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos são os mesmos para CBS/IBS – também, a segurança jurídica (princípio da "justiça tributária" *ex vi* do § 3º do Art. 145 da EC 132/2023), exige para própria estabilidade do sistema de tributação que os critérios objetivos sejam compartilhados pela CBS/IBS, em nome do interesse maior dos contribuintes da CBS/IBS, agora, claramente, identificados neste novo modelo transparente de tributação sobre o consumo: 220 milhões de cidadãos, brasileiros, eleitores e consumidores em todo território nacional.

Enfim, o princípio "da cooperação" *ex vi* do § 3º do Art. 145 da EC 132/2023), determina que, para além da integração necessária entre Receita Federal e Comitê Gestor (juntos União, Estados e Municípios), os 3 níveis de entes federados e suas respectivas administrações tributárias devem trabalhar de forma cooperativa também com os contribuintes regularmente inscritos que formam o que o Prof. Vasco Guimarães[16], chama de "Clube do IVA", separando o "joio do trigo", mediante programas nacionais de conformidade que afastem práticas legais vetustas ainda "aprisionadas" ao "paradigma do crime", - como por exemplo, a lógica exposta na atual versão do PLP 68 do Regime Especial de Fiscalização (REF) *ex vi* dos Arts. 337 e seguintes que pretende penalizar o contribuinte para alcançar a conformidade (as multas são duplicadas durante o período de aplicação do REF, além de outras penalidades, como o recolhimento diário do IBS/CBS): é hora de romper com o passado e aderir

[15] "Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:
I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
II - imunidades;
III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.
Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º."

[16] Evento do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP: https://www.youtube.com/live/sFgB26Gd9rM?si=vDZnXxZfvXiYE85Q

às boas práticas internacionais, segundo as quais a melhor estratégia é fisco e contribuintes inscritos CBS/IBS trabalharem juntos de forma positiva e colaborativa contra o efetivo e identificado inimigo comum (o sonegador).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXVIII

Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Dezembro de 2024
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Nota Técnica XXVIII: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Dezembro de 2024

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.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

José Barroso Tostes Neto (consultor externo)

Bento Antunes de Andrade Maia

Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332-000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Nota Técnica: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)[1]

1. Introdução

A proposta de Reforma Tributária sobre bens e serviços, consubstanciada na EC 132/2023, busca fundamentar-se nos princípios de simplificação, transparência, neutralidade e equidade, tanto horizontal quanto vertical.

A substituição de dois tributos federais (PIS e COFINS), um imposto estadual (ICMS) e um imposto municipal (ISS), por um sistema dual unificado — composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal — visa proporcionar avanços substanciais em termos de simplificação tributária.

Os principais benefícios projetados por essa reforma incluem:

- **Simplificação e Redução da Burocracia**: A unificação de quatro tributos em um IVA Dual objetiva simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, promovendo a integração dos sistemas de arrecadação e fiscalização, o que permitirá reduzir redundâncias e ampliar a eficiência administrativa.
- **Maior Segurança Jurídica**: Com a implementação do IVA Dual, espera-se uma redução das disputas judiciais, devido à unificação e uniformização das regras de incidência, que serão padronizadas para o IBS e a CBS.
- **Melhoria do Ambiente de Negócios:** O novo sistema tem potencial para incentivar investimentos, ao tornar a tributação mais compreensível e aplicável, oferecendo maior acessibilidade e previsibilidade ao sistema tributário.

A Reforma Tributária configura uma oportunidade ímpar para a modernização do sistema tributário brasileiro, demandando, contudo, esforços substanciais de adaptação por parte de todos os agentes envolvidos. Para assegurar uma transição eficiente e mitigação dos riscos inerentes, serão indispensáveis o planejamento estratégico o diálogo contínuo entre os *stakeholders*, investimentos robustos em tecnologia, programas de capacitação e uma comunicação eficaz e transparente.

Para que a almejada simplificação se concretize, é essencial garantir uma aplicação uniforme e harmonizada da legislação tributária nos âmbitos federal, estadual e municipal, o que demandará coordenação eficaz entre as Administrações Tributárias desses entes.

O desafio é de grande envergadura: integrar e fomentar a cooperação entre todas as administrações tributárias no Brasil, que incluem 5.570 municípios, 27 unidades federadas e a administração federal. Para enfrentar essas dificuldades, as

[1] O Sumário Executiva desta Nota Técnica encontra se disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/12/Sumario-Executivo-SINAFI.pdf.

Administrações Tributárias deverão operar de maneira coordenada, integrada e colaborativa, atuando como um organismo unificado nos processos de fiscalização e arrecadação.

A expectativa com a unificação é que haja uma simplificação dos processos fiscais não apenas para empresas que operam em diversas unidades federativas, mas também para aquelas localizadas em uma única unidade federativa, mas que serão submetidas aos controles fiscais de diferentes entes federativos (União, Estado e Município).

A Reforma Tributária sobre bens e serviços representa um esforço significativo para simplificar o sistema tributário, uniformizar os procedimentos e reduzir a carga administrativa sobre os contribuintes.

No entanto, a implementação bem-sucedida deste modelo dependerá, dentre outras questões, de um sistema de fiscalização coeso e da implementação de aprimoramentos operacionais que garantam a atuação harmônica e eficiente das administrações tributárias em cada esfera de governo.

As fiscalizações tributárias dos três entes deverão se adaptar para trabalhar de maneira integrada, uma vez que a implementação do IBS e da CBS requer uma coordenação efetiva entre as unidades federativas.

Esta Nota tem como objetivo analisar as principais disposições contidas na EC 132/2023 e nos Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e nº 108/2024, com foco na operacionalização dos procedimentos de fiscalização e lançamento do IBS e da CBS. Serão examinados os aspectos críticos suscetíveis de gerar conflitos, divergências e litígios, além da apresentação da proposta de criação do Sistema Nacional de Fiscalização Integrada (SINAFI) do IBS e da CBS como uma solução inovadora e necessária para consolidar o modelo ideal de fiscalização adequado às profundas mudanças na estrutura tributária sobre bens e serviços aprovada pela EC 132/23.

2. Modelo proposto para a integração da fiscalização e do lançamento

A Reforma Tributária proposta pela EC 132/2023 e regulamentada pelos Projetos de Lei Complementar 68/2024 e 108/2024[2] introduz um modelo integrado para a fiscalização e lançamento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Esse modelo visa a criação de um sistema de fiscalização e arrecadação, baseado na harmonização e cooperação entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que agora deverão atuar de forma coordenada, sem comprometer a autonomia de cada ente.

[2] Esta análise foi realizada com base nos textos dos Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e nº 108/2024, atualmente em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e, portanto, ainda passíveis de alterações.

2.1. Comitê Gestor, Comitê de Harmonização e Fórum de Harmonização

O Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) desempenhará um papel central na coordenação das atividades administrativas do IBS, incluindo fiscalização, lançamento e cobrança.

Esse comitê será responsável por integrar os esforços fiscais dos entes federativos, bem como pelo compartilhamento de informações fiscais dos dois tributos com a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e a harmonização de normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos para a administração do IBS e da CBS. Há ainda a previsão de soluções integradas para a administração e cobrança a serem implementadas conjuntamente.

A harmonização do IBS e da CBS será realizada por meio do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Cada um deles desempenha funções específicas para assegurar a uniformidade de normas e procedimentos e prevenir conflitos de competência.

a. **Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT):** Composto por representantes da RFB, Estados, Distrito Federal e Municípios, o comitê é responsável por uniformizar a regulamentação e interpretação da legislação do IBS e da CBS em matérias comuns, além de deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos fiscais. Suas resoluções, após publicadas, vinculam todas as administrações tributárias envolvidas, garantindo uma atuação coordenada em prol da redução de conflitos.
b. **Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (FHJP)**: Formado por representantes da PGFN e das Procuradorias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o Fórum exerce uma função consultiva junto ao Comitê de Harmonização, abordando questões jurídicas relevantes e controversas sobre o IBS e a CBS. O objetivo do Fórum é assegurar a coerência nas decisões e reduzir o contencioso tributário, criando um ambiente de maior segurança jurídica. As resoluções desse Fórum, uma vez publicadas, vinculam as Procuradorias, promovendo uma abordagem jurídica padronizada para os tributos.

Esses órgãos colegiados, que exigem quórum qualificado e decisões unânimes, elaboram atos conjuntos que, após publicação oficial, devem ser observados em todos os atos administrativos, normativos e decisórios das Administrações Tributárias e Procuradorias, consolidando a uniformidade e segurança jurídica na gestão do IBS e da CBS.

2.2. Compartilhamento de Informações e Plataforma Unificada

Para garantir a eficácia do modelo integrado, as informações fiscais relativas ao IBS e à CBS serão compartilhadas entre os entes federativos, facilitando o monitoramento e o cruzamento de dados em tempo real.

A criação de uma plataforma unificada para a administração e o pagamento dos tributos permitirá a gestão compartilhada entre o CG-IBS e a RFB, promovendo uma visão integrada das obrigações tributárias dos contribuintes.

Esse sistema unificado também garantirá que os documentos fiscais eletrônicos sejam padronizados e acessíveis a todos os entes no momento de sua emissão ou recepção, o que aprimora a fiscalização e reduz redundâncias.

2.3. Competências de Fiscalização e Lançamento

A competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário do IBS será das autoridades fiscais dos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS será fiscalizada pelo Auditor Fiscal da RFB.

O compartilhamento de fundamentos e provas entre os entes federativos permitirá que, em casos de fiscalizações simultâneas, os mesmos elementos probatórios sejam utilizados por diferentes entes, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa dos contribuintes. Além disso, o sistema comum de registro e monitoramento das fiscalizações facilitará a coordenação e evitará duplicidades.

2.4. Delegação de Competências e Fiscalização Conjunta

Os entes federativos poderão firmar convênios de delegação mútua para fiscalizações, aumentando a flexibilidade e a eficiência do processo.

Em casos de interesse comum, onde mais de um ente subnacional deseje fiscalizar o mesmo contribuinte, no mesmo período e com relação aos mesmos fatos geradores, a fiscalização do IBS deverá ser realizada de forma conjunta e integrada, coordenada e regulamentada pelo CG-IBS.

Esse procedimento evitará a sobreposição de fiscalizações e permitirá o rateio dos custos e a distribuição de receitas decorrentes de multas entre os entes participantes.

2.5. Regime Especial de Fiscalização (REF)

O modelo também prevê a instituição o Regime Especial de Fiscalização (REF) que engloba um conjunto de medidas extraordinárias para o controle do cumprimento de obrigações tributárias pelo sujeito passivo, aplicáveis pela RFB e pelas Administrações Tributárias estaduais e municipais. Esse regime é acionado em situações que indicam risco de não conformidade fiscal, como obstruções à fiscalização, operações sem cadastro, reincidência de infrações tributárias, e indícios de crimes contra a ordem tributária.

O REF permite a adoção de diversas medidas, incluindo fiscalização ininterrupta no estabelecimento, redução dos prazos de apuração e recolhimento da CBS e IBS, obrigatoriedade de controle eletrônico das operações e exigência de recolhimento diário dos tributos. Estas medidas visam intensificar o monitoramento das atividades do contribuinte para assegurar a conformidade tributária.

A aplicação do REF é fundamentada em relatório elaborado pela autoridade fiscal e deve ser aprovada por autoridade hierarquicamente superior. O regime tem prazo máximo de duração, renovável apenas mediante novo despacho fundamentado, caso persistam as condições que motivaram sua imposição.

O REF não exime o sujeito passivo de outras sanções legais, e as infrações cometidas durante sua vigência estão sujeitas a multas de ofício com percentual dobrado. Esse regime visa assegurar a integridade da arrecadação tributária em situações de risco elevado de descumprimento das normas fiscais.

2.6. Documentação Fiscal e Intimações Eletrônicas

Para simplificar o processo de intimação, será adotado o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) como meio oficial de comunicação entre a administração tributária e o contribuinte, garantindo celeridade e segurança jurídica.

Em casos excepcionais, intimações poderão ser realizadas por via postal ou edital. As documentações fiscais e contábeis do contribuinte também deverão estar acessíveis para auditorias, com a possibilidade de manutenção digital, o que facilita a fiscalização e reduz os custos operacionais.

A estrutura de fiscalização e lançamento, com plataformas unificadas, compartilhamento de informações e padrões uniformes, visa à redução de conflitos, ao aumento da segurança jurídica e à promoção de um sistema fiscal mais justo e previsível para contribuintes e para a administração pública.

3. Inquietações

Não obstante os dispositivos voltados para a harmonização do IBS e da CBS no modelo descrito, em alguns pontos, as regras propostas para o modelo de fiscalização e lançamento dos dois tributos unificados apresentam lacunas que podem comprometer a coordenação eficiente e a equidade do sistema fiscal, além de levantar diversas preocupações sobre a operacionalização e coordenação do novo sistema entre os entes federativos.

Questões como a possibilidade de fiscalizações concomitantes do IBS, o compartilhamento de provas financeiras, a integração dos critérios de fiscalização e a proteção dos direitos dos contribuintes no Auto de Infração exigem regulamentação detalhada para evitar conflitos e promover uma Administração Tributária mais integrada e segura para os contribuintes.

À seguir, descreve-se as principais inquietações:

3.1. Fiscalizações Concomitantes

a. **Possibilidade de Fiscalizações Concomitantes do IBS por Estados e Municípios**

O Art. 3º, § 1º do PLP 108/2024, prevê que, quando dois ou mais entes federativos tiverem interesse em realizar fiscalizações do IBS sobre o mesmo contribuinte, no mesmo período e com relação aos mesmos fatos geradores, essas fiscalizações deverão ocorrer de forma conjunta e integrada, coordenadas pelo CG-IBS. Entretanto, não está claro se fiscalizações concomitantes de diferentes entes subnacionais podem ser realizadas quando tratam de fatos geradores distintos ou de períodos não coincidentes. Essa indefinição pode causar sobreposição de fiscalizações e gerar conflitos de interesse entre os entes, gerando riscos de duplicidade de esforços e custos administrativos adicionais para os contribuintes.

b. **Diligências Fiscais Concomitantes entre Estados e Municípios e a RFB**

O Art. 328 do PLP 68/2024 permite que ações como monitoramento e procedimentos exploratórios mediante diligências aos estabelecimentos possam ocorrer de forma concomitante entre diferentes entes federativos, inclusive entre Estados, Municípios e RFB. No entanto, a ausência de regulamentação específica pode resultar em excesso de intervenções simultâneas e desnecessárias sobre o mesmo contribuinte, prejudicando a eficiência da fiscalização e elevando os custos de conformidade tributária para os contribuintes.

3.2. Compartilhamento de Provas e Informações

O Art. 324, inciso I do PLP 68/2024, estabelece que os entes federativos poderão utilizar provas e fundamentações obtidas em fiscalizações de outros entes para seus próprios lançamentos.

Entretanto, persiste uma assimetria quanto ao acesso a informações massivas de movimentação financeira, que atualmente é prerrogativa exclusiva da RFB. Estados e Municípios, por não deterem competência para acessar tais dados em massa, podem obter apenas informações individuais vinculadas a casos específicos que estejam sob ação fiscal. Assim, torna-se necessária a regulamentação do compartilhamento de provas utilizadas em lançamentos tributários fundamentados nesse tipo de informação.

A ausência de clareza sobre a necessidade ou não de autorização judicial para o compartilhamento desses dados massivos de movimentação financeira pode gerar disparidades na capacidade de fiscalização entre os entes federativos, afetando a equidade no processo fiscalizatório e aumentando a possibilidade de contenciosos.

3.3. Registros de Início e Resultados de Fiscalização

Embora o Art. 324, inciso II do PLP 68/2024, preveja um ambiente compartilhado para registro do início e dos resultados das fiscalizações do IBS e da CBS, não está especificado se esse ambiente integrará também um sistema de gestão de riscos de cumprimento fiscal, com compartilhamento dos critérios, parâmetros de seleção e informações do preparo da ação fiscal.

A falta dessa integração pode enfraquecer a coordenação entre os entes, reduzir a eficiência da fiscalização e potencialmente criar redundâncias que comprometem a efetividade da Administração Tributária e aumentam os custos para os entes federativos.

3.4. Conteúdo do Auto de Infração e Proteção dos Direitos do Contribuinte

O Art. 329, parágrafo único, Incisos I a VII do PLP 68/2024 especifica os itens obrigatórios a serem incluídos no Auto de Infração, mas não contempla uma descrição completa dos direitos dos contribuintes, conforme sugerido pelas boas práticas internacionais[3].

Segundo essas boas práticas, é recomendável que os auditores informem claramente os contribuintes sobre os ajustes realizados, as razões para a aplicação de sanções e os direitos de contestação, além dos procedimentos que o contribuinte poderá adotar para resolução de conflitos após a auditoria.

A ausência de tais informações no Auto de Infração pode resultar em falta de transparência e dificuldades para os contribuintes exercerem seus direitos, aumentando a incidência de litígios tributários e o sentimento de insegurança jurídica. Dessa forma, é necessária a explicitação dos direitos do contribuinte no Auto de Infração.

4. Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

A função de auditoria, verificação e investigação avalia a precisão e integridade das informações declaradas pelos contribuintes. Embora essa função seja tradicionalmente realizada por meio de auditorias fiscais de campo, há uma tendência geral nas Administrações Tributárias do aumento no uso de verificações eletrônicas automatizadas, validações e cruzamento de dados do contribuinte[4].

As Administrações Tributárias modernas desenvolvem estratégias e planos de auditoria no contexto de uma gestão de conformidade que busca equilibrar atividades de fiscalização com a assistência aos contribuintes[5].

---

[3] TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool).
[4] OCDE, 2023. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.
[5] Junqueira-Varela, Raúl Félix e Lucas-Mas, Cristian Óliver. Revenue Administration HANDBOOK, 2024. World Bank Group.

A execução e visibilidade dessas ações de conformidade são fundamentais para promover a adesão voluntária, influenciando as percepções de justiça do sistema tributário e criando um efeito dissuasório.

De um lado, a Administração Tributária deve maximizar a adesão voluntária dos contribuintes por meio de programas de assistência e educação fiscal. De outro, deve contar com estratégias eficazes de fiscalização para dissuadir, detectar e corrigir casos de não conformidade[6].

Essas estratégias de fiscalização devem ser fundamentadas em abordagens de gestão de riscos de conformidade incluindo o uso de grandes e integrados conjuntos de dados, sendo a intensidade das atividades de auditoria proporcional ao nível de risco para a arrecadação, associado aos segmentos de mercado em que tais riscos ocorrem.

4.1. Situação atual x situação futura

Atualmente, a fiscalização tributária no Brasil opera de forma independente entre os três níveis de governo (União, Estados e Municípios). Cada ente federativo adota legislações específicas, sistemas próprios, rotinas e procedimentos distintos. Essa fragmentação resulta em fiscalizações isoladas e pouca integração ou compartilhamento de dados entre as Administrações Tributárias. Como consequência, o acompanhamento das obrigações tributárias é fragilizado, dificultando uma visão integrada do contribuinte e aumentando o risco de redundâncias, omissões e ineficiências no processo fiscalizatório.

Com a Reforma Tributária introduzida pela EC 132/23, projeta-se um futuro modelo de fiscalização pautado na colaboração e integração entre as Administrações Tributárias dos três níveis federativos. Essa abordagem colaborativa prevê o compartilhamento pleno de dados e a uniformização de procedimentos, especialmente nas áreas de auditoria de créditos tributários e controle de débitos. Para viabilizar essa transformação, será essencial a implementação de uma infraestrutura comum de dados e o estabelecimento de práticas uniformes que promovam a coordenação entre os entes federativos.

Para assegurar a implantação desse novo modelo de fiscalização propõe-se a instituição do **Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI**), voltado ao acompanhamento e controle do IBS e da CBS de forma a promover a integração das Administrações Tributárias dos três níveis de governo, garantindo a uniformidade de procedimentos e o compartilhamento de informações em tempo real.

[6] Junqueira-Varela, Raúl Félix e Lucas-Mas, Cristian Óliver. Revenue Administration HANDBOOK, 2024. World Bank Group.

4.2. Objetivos do SINAFI

O SINAFI será um sistema integrado de fiscalização tributária, baseado em uma infraestrutura tecnológica robusta e em práticas uniformes. Entre seus principais objetivos, destacam-se:

4.2.1. Integrar a gestão de Dados e Informações

a. Centralizar a gestão segura dos dados fiscais entre as Administrações Tributárias;
b. Criar uma base de dados comum, alimentada por todas as Administrações Tributárias, com informações sobre obrigações tributárias, créditos fiscais, débitos e perfis dos contribuintes;
c. Compartilhar de modo contínuo esses dados entre União, Estados e Municípios, garantindo a visão integrada do contribuinte e permitindo a atuação fiscal coordenada.

4.2.2. Coordenar as fiscalizações do IBS e da CBS

a. Uniformizar os procedimentos por meio do desenvolvimento de manuais, protocolos e rotinas padronizadas para auditoria de créditos, fiscalização de débitos e verificação de conformidade tributária;
b. Estabelecer diretrizes nacionais para inspeções e auditorias, eliminando redundâncias e assegurando critérios objetivos.

4.2.3. Reduzir duplicidades e custos decorrentes

a. Eliminar as fiscalizações repetitivas e procedimentos redundantes nos processos fiscalizatórios;
b. Atuar de maneira coordenada, com foco nas competências específicas, mas utilizando informações e análises compartilhadas.

4.2.4. Aumentar a eficiência da fiscalização

a. Implantar módulos integrados de gestão de riscos e planejamento fiscal que permitam identificar e priorizar os contribuintes ou setores econômicos com maior potencial de inconsistências fiscais em relação ao IBS e à CBS;
b. Priorizar as ações fiscais para as áreas com maior potencial de riscos tributários identificados, otimizando os recursos da fiscalização e evitando redundância entre os tributos.

4.2.5. Ampliar a integração prevista no Art. 324 do PLP 68/2024 (Inciso I e § 2º)

a. Organizar e realizar fiscalizações conjuntas entre as administrações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, com equipes mistas e uso compartilhado de recursos;
b. Desenvolver protocolos padronizados para a fiscalização do IBS e da CBS, alinhando métodos de auditoria, critérios de avaliação e formas de aplicação das sanções tributárias.

4.3. Princípios norteadores do Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

A definição de um modelo de fiscalização e lançamento integrados requer a observância de princípios fundamentais que assegurem uma gestão tributária moderna e eficaz.

A fiscalização tributária e o lançamento, enquanto etapas essenciais do ciclo de gestão tributária, desempenham um papel estratégico tanto na dissuasão do descumprimento das obrigações tributárias quanto na garantia da justiça fiscal. A ação fiscalizatória, ao identificar e corrigir possíveis irregularidades, cumpre uma função preventiva, desestimulando comportamentos inadequados e assegurando um ambiente de cumprimento voluntário.

Os princípios que devem nortear o **Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)** e o lançamento do IBS e da CBS são especialmente:

4.3.1. Princípio da Eficiência e Eficácia da Fiscalização

O princípio da eficiência e da eficácia na fiscalização exige que os recursos tributários e administrativos sejam aplicados de forma a maximizar a efetividade do sistema fiscal.

Uma fiscalização eficiente reduz a evasão fiscal com o uso inteligente de tecnologia e metodologias avançadas de inteligência artificial, análise de dados, *machine learning* e *big data* para identificar inconsistências fiscais, automatizar análises e aprimorar a detecção de fraudes. Esses recursos possibilitam a implantação de sistemas de cruzamento de informações fiscais e monitoramento em tempo real, que podem identificar inconsistências nas declarações, direcionando os esforços fiscais para as áreas e contribuintes de maior risco e favorecendo a realização de ações fiscais tempestivas.

Uma fiscalização eficaz se traduz em resultados práticos que garantam o recolhimento dos tributos devidos. A eficácia significa uma coordenação de esforços entre os fiscos federal, estaduais e municipais para garantir o cumprimento das obrigações fiscais e reduzir a evasão. Essa integração permite o compartilhamento de dados em tempo real, padronização de informações e cruzamentos mais precisos, promovendo maior segurança jurídica para os contribuintes. Além disso, reduz a duplicidade de fiscalizações e custos administrativos.

Com regras mais claras e processos menos burocráticos, essa abordagem também fortalece a prevenção e orientação aos contribuintes, alinhando-se a práticas de conformidade cooperativa. O resultado esperado é um sistema mais transparente, com maior arrecadação tributária, redução do contencioso e fortalecimento do ambiente de negócios, promovendo equidade fiscal e dificultando fraudes e informalidade.

O princípio da eficiência e eficácia da fiscalização garante que os recursos humanos, financeiros e o tempo investidos nas atividades de fiscalização sejam efetivamente justificados pelos resultados concretos alcançados, assegurando a funcionalidade e a racionalidade do processo fiscalizatório.

4.3.2. Princípio do Respeito ao Contribuinte

O respeito ao contribuinte é essencial para garantir um relacionamento de confiança e cooperação entre os entes arrecadadores e os cidadãos e empresas. Esse princípio envolve a observância de direitos fundamentais do contribuinte, como o direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como a adoção de práticas que garantam transparência e clareza nas ações fiscais.

Destaca-se ainda a necessidade de que a fiscalização seja realizada de modo a minimizar os transtornos e os impactos sobre as atividades do contribuinte, garantindo que o processo seja conduzido de forma menos invasiva e evitando a imposição de custos desnecessários.

Este princípio exige que os procedimentos de fiscalização sejam planejados e executados com racionalidade, utilizando ao máximo tecnologias e metodologias que reduzam a intervenção direta e promovam a eficiência.

Por exemplo, a utilização de ferramentas de análise de dados permite à Administração Tributária direcionar suas ações para contribuintes com indícios de irregularidades, ao invés de realizar fiscalizações extensivas e indiscriminadas.

Esse enfoque, além de preservar a rotina do contribuinte, contribui para a economia de recursos, tanto para a administração quanto para o setor privado. A realização de auditorias remotas, a utilização de informações previamente fornecidas e a coordenação entre os diferentes entes para evitar duplicidades são práticas recomendadas que refletem esse compromisso com a redução de impactos desnecessários.

Outro exemplo prático seria a criação de canais de comunicação direta, onde o contribuinte possa esclarecer dúvidas sobre possíveis divergências, evitando conflitos desnecessários. O tratamento justo e ético assegura um ambiente de cumprimento voluntário e colabora para reduzir o contencioso tributário.

Esse princípio visa, portanto, um equilíbrio entre a efetividade da fiscalização e a preservação da capacidade operacional do contribuinte, assegurando que a conformidade fiscal seja alcançada sem sobrecarregar os contribuintes com obrigações administrativas excessivas ou custos adicionais, a não ser aqueles estritamente indispensáveis ao cumprimento das normas tributárias.

4.3.3. Princípio do Respeito à Autonomia Federativa

Com a Reforma Tributária, torna-se essencial respeitar a autonomia dos entes federativos, ou seja, a capacidade de União, Estados e Municípios atuarem de

acordo com suas competências e interesses específicos, dentro da nova racionalidade de ambiente do federalismo cooperativo e da fiscalização integrada.

Este princípio reconhece as particularidades de cada ente e evita que a atuação conjunta na fiscalização comprometa a independência decisória de qualquer esfera de governo.

A criação de um comitê nacional de supervisão da fiscalização, que integre as três esferas de governo com representatividade equitativa, pode garantir que cada ente mantenha sua autonomia ao mesmo tempo em que atua em consonância com um modelo fiscal integrado.

4.3.4. Princípio da Integração, Harmonização e Cooperação

A integração e harmonização dos processos de fiscalização entre União, Estados e Municípios visam construir uma atuação coordenada, que evite a sobreposição de esforços e reduza o impacto das fiscalizações múltiplas sobre o contribuinte.

A cooperação entre os entes federativos assegura que a troca de informações e o alinhamento de práticas se tornem padrões no sistema tributário. Um exemplo prático seria a criação do SINAFI, ao qual todos os entes federativos tivessem acesso, promovendo uma visão holística das obrigações do contribuinte e reduzindo redundâncias no processo fiscalizatório.

A cooperação interinstitucional, em última análise, permite o fortalecimento do sistema fiscal, assegurando que todos os entes trabalhem em prol de um objetivo comum.

4.3.5. Princípio da Transparência

A transparência nas atividades de fiscalização e lançamento é fundamental para o fortalecimento da confiança do contribuinte no sistema tributário. Esse princípio implica a divulgação clara das normas, dos procedimentos e dos critérios adotados pela Administração Tributária, bem como a publicação de relatórios de desempenho e resultados de fiscalização.

A transparência permite ao contribuinte compreender as razões por trás das ações fiscais, reduzindo assim o risco de litígios e promovendo uma postura colaborativa. Por exemplo, uma plataforma pública com dados consolidados sobre a atuação fiscal das Administrações Tributárias pode fornecer informações claras sobre os padrões e os resultados alcançados.

4.3.6. Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade visa garantir que as ações de fiscalização e lançamento sejam adequadas e proporcionais às possíveis infrações cometidas. Isso significa que a intensidade das sanções aplicadas deve ser compatível com a gravidade das violações.

Uma atuação desproporcional pode levar ao aumento do contencioso e ao desestímulo ao cumprimento voluntário. Por exemplo, uma pequena empresa que incorra em erro de cálculo em uma declaração de baixo impacto financeiro pode ser orientada a corrigir a falha antes de sofrer penalidades severas. Esse princípio assegura que o sistema tributário seja justo e equilibrado, levando em consideração as características de cada caso.

A criação de um modelo integrado de fiscalização e lançamento, conforme proposto na EC 132/2023, exige a adoção de uma abordagem que contemple todos esses princípios em uma estrutura coesa. A implementação de um sistema tributário pautado pela eficiência, respeito ao contribuinte, autonomia federativa, integração, transparência e proporcionalidade assegura não apenas a justiça fiscal, mas também a sustentabilidade do sistema no longo prazo.

4.4. Diretivas propostas para o Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

4.4.1. Integração e Harmonização da Fiscalização pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT)

Atribuir ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT), composto por representantes das Administrações Tributárias da União, Estados e Municípios, a responsabilidade de coordenar a harmonização das normas e práticas fiscais é essencial para a implementação eficaz do IBS e da CBS.

O CHAT, com base nas competências estabelecidas no Art. 320 do PLP 68/2024, uniformizaria a regulamentação e a interpretação da legislação, prevenindo litígios ao alinhar as obrigações acessórias e os procedimentos comuns relativos as fiscalizações dos dois tributos. Suas resoluções, vinculativas para todos os entes, garantiriam um padrão uniforme na fiscalização, evitando divergências interpretativas e criando uma base sólida para a gestão compartilhada.

Será importante também estabelecer incentivos adequados para que o valor correspondente às penalidades lançadas seja destinado aos entes federados que promoverem a fiscalização no âmbito do ambiente integrado e cooperativo. Essa medida é essencial para alinhar os interesses entre os diferentes níveis de governo, garantir a eficácia do modelo colaborativo e deve ser implementada com base em critérios claros, objetivos e transparentes, levando em consideração:

a. **Execução da Fiscalização**: O ente federativo que liderar ou executar a fiscalização que resulte na identificação de irregularidades e aplicação de penalidades deve receber parte ou a totalidade do valor correspondente às multas.
b. **Participação em Ações Conjuntas**: Nos casos de fiscalizações conjuntas realizadas por mais de um ente, o valor das penalidades pode ser distribuído proporcionalmente ao esforço e aos recursos alocados por cada participante.

c. **Indicadores de Desempenho**: A destinação das penalidades pode ser condicionada ao cumprimento de indicadores de desempenho previamente definidos, como número de fiscalizações realizadas, recuperação de créditos tributários ou eficiência nas ações conjuntas

Essas competências deverão ser atribuídas ao CHAT por meio de acréscimos no texto do Art. 320 do PLP 68/24[1].

4.4.2. Normas e Procedimentos de Auditoria Uniformes

Para assegurar um processo de fiscalização mais eficiente e coeso, é recomendável que os PLPs 68/2024 e 108/2024 incluam diretrizes para a padronização de normas e procedimentos de auditoria entre os entes federativos.

A uniformização de práticas, incluindo métodos de coleta e análise de dados, tipos de fiscalização, manuais e roteiros de auditoria minimizaria o risco de interpretações divergentes e reduziria possíveis inconsistências no lançamento do IBS e da CBS.

Com a adoção de um procedimento padrão, a fiscalização se torna mais previsível e transparente para o contribuinte, promovendo maior conformidade e segurança jurídica.

A padronização obrigatória de normas e procedimentos de auditoria poderá ser inserida no Art. 324 do PLP 68/24[2].

4.4.3. Acesso e Compartilhamento de Provas e Informações Sensíveis

Criar um protocolo regulamentado de acesso e compartilhamento de provas e informações sensíveis entre os entes federativos, com requisitos específicos de sigilo e autorização é necessário para a segurança e proteção das informações sensíveis.

Dado o uso de informações sensíveis, especialmente dados de movimentação financeira dos contribuintes, é crucial que o acesso entre Estados, Municípios e a RFB seja devidamente regulamentado para garantir a segurança e evitar conflitos e contencioso fiscal. Recomenda-se a criação de um protocolo que defina os seguintes aspectos:

a. **Critérios de Acesso Controlado:** Restringir o acesso a essas informações apenas a agentes fiscais autorizados, seguindo critérios de necessidade e relevância fiscal.

b. **Necessidade de Autorização Judicial:** Estabelecer as condições nas quais os entes estaduais e municipais poderão ter acesso a dados financeiros compartilhados pela RFB, esclarecendo quando e se uma autorização judicial é obrigatória.

c. **Registro de Acesso e Auditoria:** Implementar um sistema de registro e auditoria para o monitoramento do acesso a informações sensíveis, com

vistas a prevenir o uso inadequado e vazamentos de dados, reforçando o sigilo fiscal.

d. **Sanções para Quebra de Sigilo:** Definir sanções para o descumprimento dos protocolos de acesso e sigilo, assegurando que a integridade dos dados dos contribuintes seja preservada.

Esse protocolo contribuirá para uma prática fiscal mais justa e equilibrada, assegurando que todos os entes atuem com as mesmas condições de acesso às informações, o que também reduz a probabilidade de contenciosos.

O compartilhamento entre a RFB e as Administrações Tributárias dos Estados e Municípios de provas decorrentes do processo administrativo de lançamento está previsto no Inciso I, Art. 324 do PLP 68/24, porém não há regras para assegurar e preservar o sigilo do intercâmbio de informações sensíveis. Essas regras poderão ser estabelecidas no próprio Art. 324 do PLP 68/24.

4.4.4. Programa de Conformidade Tributária Nacional

A criação de um Programa de Conformidade Tributária, prevista no § 12 do Art. 2º do PLP 108/2024[3] para o IBS, poderá ser ampliada para integrar também a CBS por meio de um regulamento unificado. É uma iniciativa destinada a orientar, incentivar e dar suporte aos contribuintes que busquem a conformidade tributária.

Não faz sentido estabelecer obrigações distintas para os contribuintes que desejam aderir a um programa de conformidade tributária, conforme se tratar do IBS ou da CBS.

O Programa Nacional de Conformidade Tributária poderá oferecer autorregularização e tratamento diferenciado para contribuintes que demonstrem histórico de cumprimento, incentivando um comportamento fiscal positivo e simplificando a fiscalização para contribuintes de baixo risco. Além de melhorar a relação fisco-contribuinte, essa abordagem ajuda a direcionar os recursos fiscais para contribuintes de maior risco.

O § 7º do Art. 2º do PLP 108/24[4] estabelece a possibilidade de soluções integradas para a administração e cobrança do IBS e da CBS que poderão ser implementadas pelo CG-IBS, a RFB e a PGFN e o Programa de Conformidade Tributária Nacional poderá ser incluído no mesmo Art. 2º do PLP 108/24.

4.4.5. Treinamento e Capacitação Conjunta: Escola Fazendária Nacional

Implementar a Escola Fazendária Nacional para realizar programas de treinamento e capacitação unificados para os auditores fiscais de todos os entes federativos e promover a formação contínua e o alinhamento técnico entre as administrações tributárias. Esses treinamentos seriam focados, entre outros temas, na legislação e aplicação das normas e protocolos padronizados para IBS e CBS, no uso da plataforma digital integrada e nas técnicas avançadas de análise de risco e auditoria tributária.

A capacitação conjunta aprimora o conhecimento técnico, o intercambio de melhores práticas e a compreensão uniforme das normas e procedimentos, facilitando a implementação harmoniosa do IBS e da CBS e promovendo a integração dos agentes fiscais. Adicionalmente fomentará a cultura de cooperação e alinhamento técnico entre os entes federados.

Será necessária uma ampla mudança de cultura nos quadros fiscais especializados em PIS, COFINS, ICMS e ISS e que necessitarão capacitar-se em IBS e CBS. Isso só será possível com um amplo programa de capacitação coordenado por uma escola especializada.

Não obstante haver a previsão no Inciso XXIV do Art. 2º do PLP 108/24[5] da competência do CG-IBS de promover, supervisionar ou financiar o desenvolvimento de estudos, pesquisas e programas educacionais, esta competência é relativa aos servidores do CG-IBS e aos servidores das administrações tributárias e financeiras nas Procuradorias dos Estados e Municípios. A criação de uma Escola Fazendária Nacional estará melhor inserida no texto do PLP 68/24 por meio de um novo artigo[7].

4.4.6. Direitos do Contribuinte no Conteúdo Obrigatório do Auto de Infração

Revisar e ampliar o conteúdo obrigatório do Auto de Infração para incluir uma seção específica que informe claramente os direitos do contribuinte, conforme as boas práticas internacionais.

Para melhorar a transparência e assegurar que o contribuinte compreenda integralmente suas opções de contestação, o Auto de Infração deve ser revisado para incluir:

a. **Explicação sobre Ajustes e Motivações:** Descrever detalhadamente os ajustes feitos às obrigações tributárias, bem como as razões que justificam a aplicação de sanções.

b. **Informação sobre Direitos de Contestação:** Incluir uma seção que informe de forma clara e precisa os direitos do contribuinte em relação à contestação do Auto de Infração, os procedimentos de revisão e as instâncias disponíveis para recurso.

c. **Orientações sobre Procedimentos de Resolução de Conflitos:** Incluir informações sobre como o contribuinte pode acessar os canais de resolução de conflitos, incluindo contatos e prazos específicos para impugnação.

[7] Por iniciativa da FEBRAFITE foi protocolada a emenda número 1721 ao PLP 68/2024 pelo Senador Plínio Valério que permite a criação da escola nacional de administração fazendária pelo CG-IBS e o Ministério da Fazenda.

d. **Declaração de Garantia do Direito de Defesa:** Incluir uma declaração de que o contribuinte tem assegurado o direito ao contraditório e ampla defesa durante todo o processo.

Esse aperfeiçoamento no Auto de Infração visa garantir maior transparência e proteger os direitos dos contribuintes, reduzindo, consequentemente, a insegurança jurídica e a probabilidade de litígios.

As informações obrigatórias que devem constar do auto de infração do IBS e da CBS estão previstas no parágrafo único do Art. 329 do PLP 68/24[6] onde essas novas informações sobre os direitos dos contribuintes deverão ser acrescentadas.

4.4.7. Diretivas para a coordenação e integração da fiscalização do IBS pelo Comitê Gestor do IBS

4.4.7.1. Fundamento constitucional para a coordenação do exercício da competência administrativa compartilhada

a. O novo paradigma instituído pela EC 132 supera e inviabiliza a existência dos atuais "conflitos de competência"

A EC 132/23 elimina a necessidade de resolver conflitos de competência entre tributos como o ICMS e o ISS, que até então demandavam regulamentação específica por lei complementar, conforme previsto no art. 146, inciso I, da CF/88. O novo modelo cria um imposto unificado (IBS), substituindo tributos com regimes e competências distintos por uma estrutura simplificada e integrada. Essa mudança reduz a fragmentação normativa e aumenta a segurança jurídica.

b. A EC 132 elimina as múltiplas fontes do direito tributário e estabelece a competência compartilhada

Ao instituir o IBS a EC 132/23 consolida uma única fonte normativa para sua regulamentação, baseada no conceito de "competência compartilhada" entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa inovação elimina as disputas entre fontes normativas que atualmente geram conflitos de competência, criando um modelo único e coordenado de tributação sobre bens e serviços.

c. Identidade de regras entre IBS e CBS

A EC 132/23 assegura a uniformidade de regras materiais entre o IBS (art. 156-A) e a CBS (art. 149-B). Isso significa que ambos os tributos seguem os mesmos princípios de incidência, base de cálculo e obrigações acessórias, promovendo simplicidade e alinhamento normativo. Essa identidade de regras facilita a integração e a coordenação das administrações tributárias, permitindo ações conjuntas e eficientes.

d. Novos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional

A EC 132/23 introduz os princípios de **simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação** no art. 145 da CF/88. Esses princípios orientam a estrutura do sistema tributário, priorizando regras mais claras, acessíveis e equitativas. Além disso, o princípio da cooperação fomenta a integração entre as administrações tributárias, base essencial para o funcionamento do SINAFI.

e. Dever de integração das administrações tributárias

O art. 37, inciso XXII, da CF/88, estabelece o dever de as Administrações Tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios atuarem de forma integrada. Esse dever implica o compartilhamento de informações, a padronização de procedimentos e a realização de ações fiscais coordenadas, consolidando a base para o SINAFI.

f. Competência administrativa exercida de forma integrada pelo Comitê Gestor do IBS

O caput do art. 156-B da CF/88 determina que a competência administrativa sobre o IBS será exercida exclusivamente pelo CG-IBS, que reunirá representantes dos entes federativos. Essa gestão centralizada é essencial para garantir a uniformidade e a eficiência na fiscalização, arrecadação e aplicação das regras tributárias, evitando conflitos entre os entes.

g. Competência do Comitê Gestor do IBS para coordenar atividades integradas

O inciso V do art. 156-B da EC 132/23 prescreve que o CG-IBS tem a atribuição de coordenar, "com vistas à integração entre os entes federativos", atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, e representação administrativa e judicial. Essa disposição reforça o papel do Comitê como o núcleo estratégico para promover a harmonia e a eficiência nas ações fiscais, garantindo que o SINAFI opere de forma alinhada e integrada.

Os fundamentos constitucionais estabelecidos pela EC 132/23 criam um arcabouço jurídico robusto para a eliminação dos conflitos de competência e o fortalecimento do princípio da cooperação entre os entes federativos. Formam também a base para uma administração tributária moderna, eficiente e integrada. O Comitê Gestor desempenha um papel central na operacionalização desse modelo, promovendo a coordenação de todas as atividades fiscais de forma uniforme e colaborativa.

4.4.7.2. Vedação às Fiscalizações Concomitantes e Concorrentes (IBS)

Para evitar a sobrecarga e a duplicidade de esforços fiscais pelos entes subnacionais e custos desnecessários aos contribuintes, é recomendável vedar as fiscalizações concomitantes e concorrentes entre entes federativos subnacionais sobre o mesmo contribuinte. Caso seja inevitável realizar auditorias simultâneas, deve-se garantir que estas sejam feitas de forma conjunta e integrada.

Será mais produtivo e racional a realização, como regra, de fiscalizações conjuntas entre as Administrações Tributárias estaduais e municipais, com equipes mistas e uso compartilhado de recursos. As fiscalizações conjuntas reduzirão custos operacionais, aumentarão a eficiência do processo e evitarão múltiplas fiscalizações sobre o mesmo contribuinte.

A vedação da fiscalização concomitante, ou a obrigação de fiscalizações conjuntas para o IBS, reduziria a interferência excessiva e transtornos inconvenientes sobre o contribuinte e garantiria um uso mais eficiente dos recursos administrativos.

Esta vedação poderá ser incluída no Art. 3º do PLP 108/24 e no Art. 328 do PLP 108/24[7].

5. Conclusão

A proposta de criação do SINAFI e a coordenação e integração do exercício de fiscalização pelo Comitê Gestor do IBS buscam mitigar pontos de controvérsia e potencial conflito nas regras de fiscalização e lançamento do IBS e da CBS. Suas implementações são medidas que facilitarão o compartilhamento seguro e eficiente dos dados fiscais dos contribuintes e permitirão a coordenação eficiente das fiscalizações do IBS e da CBS, reduzindo duplicidades e sobrecargas administrativas. Essas medidas promoverão a integração entre os entes federativos, e irão melhorar a segurança jurídica e garantir um modelo tributário moderno e sustentável.

A integração da fiscalização e lançamento do IBS e CBS, conforme detalhada, representa um avanço estratégico na modernização do sistema tributário brasileiro, buscando simplificar procedimentos e fortalecer a cooperação entre os entes federativos. O modelo proposto, ao privilegiar princípios como transparência, eficiência e respeito ao contribuinte, visa a assegurar um sistema fiscal harmonizado e menos oneroso, com normas uniformes e plataformas de dados integradas.

Entretanto, para alcançar esses objetivos, será crucial superar desafios operacionais e regulamentares, especialmente em relação à coordenação entre União, Estados e Municípios.

A implementação do SINAFI é fundamental para evitar duplicidade de esforços e custos desnecessários para os contribuintes. Entre os benefícios que o SINAFI poderá proporcionar, se destacam:

- **Fortalecimento da fiscalização**: A visão integrada permitirá identificar com mais eficiência inconsistências e evasões fiscais.
- **Redução de custos administrativos**: A coordenação de esforços reduzirá redundâncias e desperdícios de recursos, otimizando o trabalho fiscal.

- **Aumento da segurança jurídica**: A uniformidade de procedimentos garantirá previsibilidade aos contribuintes e reduzirá conflitos interpretativos.
- **Melhoria do ambiente de negócios**: A simplificação e modernização dos processos fiscais criarão um cenário mais atrativo para investidores e empresas.
- **Maior justiça tributária**: A fiscalização mais eficiente e coordenada contribuirá para reduzir desigualdades na arrecadação.

Todas as diretivas propostas para o SINAFI e para a coordenação e integração do exercício de fiscalização pelo CG-IBS, se aplicadas de forma integrada e eficiente, têm o potencial de transformar positivamente o cenário tributário brasileiro, favorecendo tanto a Administração Tributária quanto o contribuinte.

---

[1] **PLP 68/24**
Art. 320. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias:
I - uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns;
II - prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e
III - deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS.
Parágrafo único. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

[2] **PLP 68/24**
Art. 324. A RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
I - poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo;
II - compartilharão, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS.
§ 1º O ambiente a que se refere o inciso II do *caput* terá gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB.
§ 2º Ato conjunto do Comitê Gestor e da RFB poderá prever outras hipóteses de informações a serem compartilhadas no ambiente a que se refere o inciso II do *caput*.
§ 3º A utilização das fundamentações e provas a que se refere o inciso I do *caput*, ainda que relativas a processos administrativos encerrados, não dispensa a oportunidade do contraditório e da ampla defesa pelo sujeito passivo.

[3] **PLP 108/24**
Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS.
...
§ 12. O regulamento único do IBS preverá regras uniformes de conformidade tributária, de orientação, de autorregularização e de tratamento diferenciado a contribuintes que atendam a programas de conformidade do IBS estabelecidos pelos entes federativos.

[4] **PLP 108/24**
Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS:
...

§ 7º O CG-IBS, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão implementar soluções integradas para a administração e a cobrança do IBS e da CBS.

[5] **PLP 108/24**

Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS:

...

XXIV - promover, supervisionar ou financiar o desenvolvimento de estudos, pesquisas e programas educacionais, nas modalidades de aperfeiçoamento, de atualização, de reciclagem e de especialização, inclusive por meio de cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, com vistas à obtenção de níveis de excelência no desempenho de suas atribuições institucionais:

a) dos servidores em exercício no CG-IBS; e

b) dos servidores em exercício nas administrações tributárias e financeiras e nas Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

[6] **PLP 68/24**

Art. 329. Para a constituição do crédito tributário decorrente de procedimento fiscal, por lançamento de ofício, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ou a autoridade fiscal das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão lavrar auto de infração.

Parágrafo único. O auto de infração conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal;

VI - a assinatura do autuante, a indicação do cargo e o número de matrícula;

VII - a identificação do ente federativo responsável pelo lançamento, em se tratando de auto de infração relativo ao IBS.

[7] **PLP 68/24**

Art. 3º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério.

§ 1º Na hipótese de haver 2 (dois) ou mais entes federativos interessados no desenvolvimento de atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, mesmo período objeto da fiscalização e mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada, e caberá ao CG-IBS disciplinar a forma de organização e gestão dos trabalhos, o rateio dos custos e a distribuição do produto da arrecadação entre os entes responsáveis pela fiscalização e lançamento relativo às multas punitivas e aos juros de mora sobre elas incidentes.

PLP 108/24

Art. 328. Não caracteriza o início do procedimento fiscal a realização das seguintes ações, que poderão ocorrer de maneira concomitante por mais de um dos entes federativos:

...

II - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, individualmente ou por setor econômico, mediante controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ou obtidos pelas administrações tributárias ou pelo Comitê Gestor do IBS, inclusive mediante diligências ao estabelecimento;

III - procedimento exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário do sujeito passivo, individual ou por setor econômico, mediante diligências aos estabelecimentos, verificação de documentos e registros, identificação de indícios e programas de comunicação sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores.

Parágrafo único. Outras ações que não caracterizem o início do procedimento fiscal poderão ser regulamentadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXIX

O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: Julho de 2025
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS

Centro de Cidadania Fiscal

Julho de 2025

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

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.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332- 000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Nota Técnica: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS

Introdução

Não há texto sem contexto.

É fundamental compreender a gênese da PEC 45/19, que se converteu na EC 132/23, fundamento de validade da LC 214/25 que instituiu o Sistema IBS/CBS no Brasil, para interpretar os novos dispositivos atinentes à tributação sobre o consumo. Sem compreender o processo que culminou na EC 132/23 e na LC 214/25, é impossível interpretar os textos destes veículos normativos. Não é possível entender a literalidade das normas que instalam o Sistema IBS/CBS (enunciados) sem compreender a enunciação enunciada amplamente registrada nas notas técnicas publicadas desde 2015 no site do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, bem como os respectivos relatórios do deputado Aguinaldo Ribeiro e do Senador Eduardo Braga.

§ 1. Em direito público (direito constitucional, administrativo e tributário) tudo o que não estiver expressamente permitido é proibido

A PEC 45/19 aprovada na CCJ da Câmara dos Deputados, veda a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS:

> (IBS) Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)
>
> § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
>
> (...) IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, IV e VIII, **155, II, 156, III, e 195, I, "b", IV e V**, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (...)

> (CBS) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (...) V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.
>
> (...) § 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, **155, II, 156, III**, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

Vem causando celeuma e injustificada insegurança jurídica a tese "fake" - sem qualquer consistência lógica e sem fundamento jurídico - levantada por intérpretes reféns do Sistema Tributário anterior à EC 132/23 (as viúvas do sistema ICMS/ISS) que ficam alarmados sobre a possibilidade de inclusão do IBS/CBS na base de cálculo do ISS e do ICMS em razão da simples ausência expressa da exclusão destes tributos no texto final da EC 132/23.

O fato gerador do ICMS/ISS é aquele previsto no sistema anterior à EC 132/23. Sem autorização constitucional expressa na nova ordem constitucional instituída pela EC 132/23 é JURIDICAMENTE IMPOSSÍVEL a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS.

§ 2. A LC 214/25 meramente repete os dispositivos constitucionais: não oferece qualquer fundamento para a tese aloprada de "deus ex machina" inserir o IBS/CBS na base de cálculo do ICMS/ISS superados pela EC 132/23

A LC 214/25, em plena harmonia com a EC 132/23, simplesmente repete os dispositivos constitucionais supracitados.

> Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei

> Complementar.
>
> (...) § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:
>
> (...) V - o montante incidente na operação dos tributos a que se referem o inciso II do caput do art. 155, o inciso III do caput do art. 156 e a alínea "b" do inciso I e o inciso IV do caput do art. 195 da Constituição Federal, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) a que se refere o art. 239 da Constituição Federal, de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032.

O fato de que atualmente a Contribuição ao PIS e a COFINS compõem a base de cálculo do ICMS tão apenas tem fundamento no Sistema anterior à EC 132. No novo sistema da EC 132/23 imperam JURIDICAMENTE os princípios da Simplicidade, Transparência, Neutralidade e Não-cumulatividade plena.

A EC 132/23 instaurou *ex vi* do princípio da justiça tributária novo sistema em que a legalidade importa: não há tributo sem lei prévia que o autorize. Direito e Economia dialogam mediante "cópulas estruturais" (cf. Luhmann) que necessariamente devem respeitar procedimentos e regras constitucionais.

Argumentos econômicos apelando para a falácia "Ad misericordian" não podem romper os limites do "império do direito". O argumento econômico, de acordo com o qual é preciso inserir – sem respeitar as regras e procedimentos do direito - o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, é falacioso porque pretende convencer com base em uma alegada perda arrecadatória do Estado de aproximadamente 8% do valor da base de cálculo (relativo à Contribuição ao PIS e à COFINS, que serão extintos a partir de 2027).

Nem a modificação da Lei Kandir (LC 87/96), nem a modificação da LC 116/03, pode avançar sobre a nova ordem constitucional instalada pela EC 132.

A solução jurídica para Estados e Municípios manterem seus níveis arrecadatórios está no simples exercício da legalidade: basta aumentar, mediante as respectivas legislações estaduais e municipais as respectivas alíquotas do ICMS/ISS para compensar esta perda. Aliás, com o objetivo de aumentar a alíquota de referência, esse fato já vem se tornando uma prática dos estados e municípios nestes primeiros anos que antecedem a vigência da LC 214/25.

Além disso, compete aos estados e municípios resolverem suas disputas internas de poder e trabalharem juntos a lógica do novo federalismo fiscal *ex vi* do Princípio Constitucional da Cooperação (art. 145 § 3º da EC 132/23, para juntos encontrarem soluções institucionais, dentro da legalidade e da nova ordem constitucional, sem apelar para a manipulação de teses interpretativas criativas e inconsistentes que tão-somente retroalimentam a indústria do Contencioso Tributário[1], criando custos desnecessários, inundando o Poder Judiciário e correndo altos e irresponsáveis riscos de sucumbência para uma solução que só virá daqui a dez ou vinte anos com a decisão final do STF. Trata-se, sim, de caminho arriscado e irresponsável por parte das administrações tributárias dos estados e municípios.

§ 3. "Os 10 mandamentos do IVA" escritos pelo Profeta Isaias Coelho

Recentemente, a editoria JUSPODIVM solicitou-me a produção de uma espécie de "Bíblia da CBS/IBS", apelido fantasia, que já foi produzida, editada e lançada nesse mês de julho/2025, sob o título "Reforma Tributária do Brasil". Referida obra reúne artigos elaborados por mais de 70 autores protagonistas da concepção, sistematização e edição da EC 132/23, da LC 214/25 e do PLP 108/24. Ora, tratando-se de uma "Bíblia", não poderíamos

[1]Ver Capítulo 3 do livro SANTI, Eurico. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*: *exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

olvidar dos "Manuscritos do Mar Morto". Foi assim que solicitei ao profeta e professor Isaias Coelho que escrevesse o genial texto de abertura do livro, "Capítulo 1 - OS 10 MANDAMENTO DO IVA", quais sejam:

1º Mandamento. Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária.

2º Mandamento. Não tributarás a produção.

3º Mandamento. Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição.

4º Mandamento. Não onerarás o investimento em bens de capital.

5º Mandamento. Não esconderás o tributo.

6º Mandamento. Não complicarás o que é simples.

7º Mandamento. Tratarás com brandura os pequenos negócios.

8º Mandamento. Honrarás a pronta devolução do indébito.

9º Mandamento. Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo.

10º Mandamento. Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto.

No budismo, mestre é uma pessoa que orienta os discípulos a viverem de forma digna e a alcançar a felicidade. *Mutatis mutandis*, no direito tributário e no trajeto da reforma tributária (PEC 45/19, PEC 110/19, EC 132/23 e LC 214/25), gozei do privilégio de compartilhar o saber e a visão de mundo do Prof. Isaias Coelho, Doutor em Economia pela *University of Rochester* (1984), ex-Secretário Adjunto da Receita Federal, ex-secretário especial da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda durante o trâmite das PECs 45/19 e 110/19, Coordenador do NEF/FGV e diretor da Divisão de Política Tributária do FMI por 20 anos, tendo realizado missões para assistência técnica a reformas tributária em Angola, Argentina, Azerbaijão, Belarus, Bolívia, Chile, Chipre, Colômbia, Costa Rica, Egito, El Salvador, Etiópia, Federação Russa, Filipinas, Guiné-Bissau, Honduras, Hungria, Myanmar, Nicarágua, Paraguai, Peru, República do Quirguistão, São Tomé e Príncipe, Tailândia, Tajiquistão, Turquia, Uruguai, Uzbequistão e Vietnã.

No citado texto "OS 10 MANDAMENTOS DO IVA", o Professor Isaias adverte que "O objetivo do IVA é substituir velhos impostos por um imposto melhor e

mais inteligente. Não é expediente para aumentar a carga tributária. A receita do IVA deve ser a mesma, em porcentagem do PIB, que a dos tributos que ele substitui. A aceitação do IVA no Brasil muito deveu-se à promessa de uma reforma neutra do ponto de vista de arrecadação; o governo não se aproveitaria da reforma para enfiar a mão mais fundo no bolso do consumidor".

Segundo o profeta e professor do NEF/FGV, "As reformas anteriores carregavam um propósito arrecadador: todas as reformas encetadas no último meio século aumentaram a carga tributária (a carga tributária brasileira passou de 15,8% em 1947-63 para 24,1% em 1964-84, para 29% em 1990-2009 e para 32,5% em 2010-23). A presente reforma busca melhorar a qualidade da tributação, mantendo a carga tributária anterior. O Senado Federal estabelecerá alíquotas de referência (CF88, art. 130) capazes de assegurar a neutralidade arrecadatória. A partir dessas alíquotas de referência, estados e municípios poderão adotar alíquotas-padrão que reduzam ou elevem a carga tributária em suas jurisdições (LC214, art. 14). Aqui a moderação tributária ou a sanha arrecadatória se manifestará no processo democrático".

A neutralidade da carga tributária da transição da Reforma Tributária foi condição necessária para a sua aprovação. Sem esta condição, a reforma tributária (i) não seria aprovada na CCJ, em 2019; (ii) não seria aprovada na Comissão de trabalho, liderada pelos Deputados Reginaldo Lopes e Aguinaldo Ribeiro, em maio de 2023; (iii) não seria aprovada na votação do primeiro turno na câmara dos Deputados, em julho de 2023, (iv) não seria aprovada na votação do plenário do Senado Federal, em dezembro de 2023 e (v) não seria promulgada pelo Congresso Nacional, em 22/12/2023.

O texto original da PEC 45/19, redigido inicialmente pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), a pedido de Rodrigo Maia (então presidente da Câmara dos Deputados), trouxe:

> "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 relatório do Deputado João Roma à PEC 45/19, na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), confirma o mandamento de que "Não haverá aumento da carga tributária" na transição da Reforma Tributária

> "Pelo texto, as alíquotas de referência do IBS serão fixadas, em cada ano da transição, de modo a repor a perda de receita dos tributos cujas alíquotas serão reduzidas – mantendo, portanto, a carga tributária constante. (...) Pela proposta, cabe ao Senado Federal fixar, para cada um dos anos da transição, as alíquotas de referência (...) com base em estudos técnicos elaborados pelo Tribunal de Contas da União".

O relatório do Grupo de Trabalho liderado pelos Deputados Aguinaldo Ribeiro e Reginaldo Lopes, levado ao Plenário para votação em 1º turno da PEC 45/19, também afirma:

> "4.3.8. Transição para o novo modelo: A transição dos tributos atuais para o novo modelo deverá ser feita ao longo de alguns anos, tendo por referência as propostas constantes das PECs nºs 45 e 110, que contemplam uma mudança mais rápida para o PIS e a Cofins e uma alteração gradual para o ICMS e o ISS. A transição será feita de modo a manter a arrecadação dos tributos atuais como proporção do PIB. Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária".

Enfim, o relatório do Senador Eduardo Braga que subsidiou a aprovação da PEC 45/19 no Senado Federal reitera:

> "O art. 130 do ADCT introduziu uma espécie de trava tributária de forma a manter a carga tributária do IBS e da CBS como proporção do PIB em relação aos tributos que irá substituir. Se, em 2027 e 2028, a alíquota de referência da CBS implicar aumento de carga tributária da União comparativamente ao período 2012-2021, a alíquota de referência será revista para baixo em 2030, de forma a não aumentar a carga tributária."

§ 4. A pretensão de manipular a EC 132/23 afronta 8 dos mandamentos que informaram a nova ordem constitucional: (i) Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária; (ii) Não tributarás a produção; (iii) Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição; (iv) Não onerarás o investimento em bens de capital; (v) Não esconderás o tributo; (vi) Não complicarás o que é simples; (ix) Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo e (x) Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto

O CCiF apoia, ainda que entenda que seja juridicamente desnecessário, o projeto de lei em tramitação na Câmara dos Deputados, que tem por objeto a vedação expressa da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS, ISS e IPI[2].

O projeto ajuda as autoridades tributárias em termos de educação fiscal, mas trata-se de mero exercício explicitador do princípio lógico da idempotência do conjuntor.

Enfim, na EC 132/23 não há autorização para inclusão de outros tributos na base de cálculo do ISS[3], nem do ICMS.[4]. Portanto, a inclusão do IBS e da

---

[2] PLP 16/2025, de autoria do deputado Gilson Marques (NOVO-SC) propõe alterações na LC 87/1996 (Lei Kandir, do ICMS) e na LC 214/2025 (Lei Complementar do IBS, CBS e IS).
[3] A LC 116/2003 determina o "preço do serviço" como base de cálculo do ISS.
[4] Lei Kandir, art. 13, §1º.

CBS na base de cálculo desses tributos demandaria alterações na Lei Kandir, na LC 116/03 e nas respectivas legislações ordinárias estaduais e municipais.

Ademais, a inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS/ISS viola princípios fundamentais do sistema tributário nacional.

De um lado, viola os princípios da neutralidade (artigo 156-A, § 1º, da Constituição) e da não cumulatividade (artigo 156-A, § 1º, inciso VIII, da Constituição).

Viola a não cumulatividade porque o IBS e a CBS são tributos que devem incidir sobre o valor agregado a cada etapa da cadeia produtiva, de modo a não interferir nas decisões econômicas dos consumidores ou fornecedores de bens e serviços. Assim sendo, o IBS e a CBS não podem ser calculados "por dentro" e também não podem incidir sobre o valor de outros tributos. Do mesmo modo, não devem compor a base de cálculo do ICMS/ISS.

Viola a neutralidade tributária porque gera um efeito em cascata, incidência cumulativa (tributo sobre tributo) e resíduo tributário. Tudo isso aumenta indevidamente a carga tributária efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, afetando a concorrência e economia nacional.

De outro lado, viola os princípios da simplicidade e transparência, inseridos no ordenamento tributário brasileiro no § 3º do artigo 145 da Constituição, sendo aplicáveis a todos os tributos nela previstos. Tais princípios configuram mandamentos de otimização que devem ser observados na maior medida possível, de modo a transformar um sistema complexo, com multiplicidade de regras e incongruências sistêmicas, que provocam instabilidade e insegurança jurídica, em um sistema simples, consistente e que promova maior segurança jurídica.

Nesse sentido, tão teratológica tese de que o IBS e a CBS compõem a base de cálculo do ICMS/ISS viola a simplicidade porque adiciona uma camada de complexidade ao sistema tributário, que dificulta a apuração dos tributos, aumentando o custo de conformidade dos contribuintes, bem como a própria fiscalização por parte da administração tributária.

Viola a transparência porque a incidência de tributos que se aplicam sobre si mesmos ou sobre outros tributos paralelos por vezes impede que o consumidor possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, sendo uma técnica utilizada justamente para esconder do consumidor o peso do tributo[5].

Ainda, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, além de ser inconstitucional por violar a neutralidade, não cumulatividade, simplicidade e transparência, tem o potencial de gerar um volume substancial de contencioso administrativo e judicial, aumentando, consequentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário.

Além disso é bom advertir que, em 2017, o STF julgou o RE 574.706 e determinou que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Desse entendimento surgiram diversas teses que defendem a exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos, algumas que já possuem decisão de corte superior, e outras que ainda estão sendo debatidas judicialmente[6].

Em suma, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS – do mesmo modo que a inclusão destes tributos na base de cálculo do IBS e da CBS – viola a neutralidade, a não cumulatividade, a simplicidade e a transparência do sistema tributário, gerando insegurança jurídica e instabilidade, com potencial de aumentar em demasiado o contencioso tributário.

Conclusões

C1. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS gera efeito cascata e resíduo tributário, o que aumenta indevidamente a carga tributária

[5]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. COELHO, Isaías. et al. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 20-21.

[6] Cite-se, como exemplos, a exclusão do PIS e da COFINS de suas próprias bases, a exclusão de outros tributos, como o ISS, CPRB, IRPJ e CSLL da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, comprometendo a neutralidade, princípio que informa o IBS e a CBS.

C2. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS dificulta a apuração dos tributos, aumenta o custo de conformidade dos contribuintes, e dificulta a fiscalização por parte da administração tributária, violando o princípio da simplicidade, que informa todo o sistema tributário nacional.

C3. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS esconde do consumidor o peso do tributo ao impedir que este possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, violando o princípio da transparência, que informa todo o sistema tributário nacional.

C4. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS tem o potencial de gerar um volume substancial de contencioso administrativo e judicial, aumentando, consequentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário, em razão do julgamento do RE 574.706, que fez surgir diversas teses acerca da exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos.

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a revisão e incorporação

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXX

Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS: Imperativo Constitucional e Vedação de Sistemas Autônomos Paralelos

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 3 de junho de 2026
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Nota Técnica CCiF:
Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS: Imperativo Constitucional e Vedação de Sistemas Autônomos Paralelos

São Paulo, 03 de junho de 2026

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

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.

Diretores-fundadores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Bruno Marques Santo
Diego Strobel Bernardi Gonzalez
Giovanna Campos Agualuza
Rodrigo Caldas de Sá
Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332- 000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Sumário Executivo

Esta Nota Técnica demonstra que a integração tecnológica dos sistemas de administração da CBS e do IBS não é uma opção de gestão — é um imperativo constitucional. A EC 132/2023 e a LC 214/2025 conceberam CBS e IBS como um IVA dual de legislação única, fato gerador único, base de cálculo única e regras de não-cumulatividade uniformes. Dois sistemas informatizados autônomos e paralelos — um da Receita Federal do Brasil (RFB) para a CBS, outro do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) para o IBS — violam frontalmente esse design constitucional.

A tese central é direta: o motor de regras que interpreta a LC 214/2025, a calculadora tributária que apura CBS e IBS, o banco de dados de alíquotas e o sistema de conformidade nacional devem ser um único sistema informatizado integrado, construído e mantido conjuntamente pela RFB e pelo CG-IBS. Não há amparo constitucional, legal ou técnico para qualquer outra arquitetura.

A nota está organizada em seis seções: (i) o design constitucional do IVA dual como imperativo de integração; (ii) as seis inconstitucionalidades dos sistemas paralelos; (iii) a arquitetura técnica do sistema integrado CBS/IBS; (iv) o lançamento por declaração 3.0 como modelo de gestão fiscal do século XXI; (v) as obrigações institucionais da RFB e do CG-IBS à luz da Constituição e da OCDE Tax Administration 3.0; e (vi) as propostas concretas para a implementação do sistema único integrado.

TESE CENTRAL: Um único motor de regras. Uma única calculadora tributária. Um único sistema de conformidade. Um único documento fiscal eletrônico para cada operação. Isso é o que a Constituição determina. Isso é o que a LC 214/2025 entrega. Arquitetura diversa é inconstitucional.

1. O Design Constitucional do IVA Dual como Imperativo de Integração

A EC 132/2023 aprovou a reforma tributária sobre o consumo a partir dos princípios fundantes desenhados pelo Centro de Cidadania Fiscal desde 2015: simplicidade, transparência, neutralidade, não-cumulatividade plena e cooperação federativa. A LC 214/2025 regulamentou o Sistema CBS/IBS com uma única legislação nacional para os três entes federados — União, estados e municípios.[1] O resultado é que CBS e IBS, embora

[1] CCiF. Nota Técnica n. 1/2015 — Princípios Fundantes do Sistema CBS/IBS. CCiF. Nota Técnica n. 1/2019 — Regras Fundantes (PEC 45/2019). DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Sete diretivas para a reforma do sistema tributário'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sete-diretivas-reforma-sistema-tributario-2019.
Idem. 'É hora da reforma da qualidade na tributação sobre o consumo'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-hora-da-reforma-da-qualidade-na-tributacao-sobre-o-consumo.

formalmente dois tributos de competências distintas (federal e estadual/municipal), são materialmente um único imposto sobre valor agregado de base ampla. Compartilham o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo, as mesmas hipóteses de não incidência, os mesmos sujeitos passivos, as mesmas imunidades, os mesmos regimes específicos e as mesmas regras de não-cumulatividade e creditamento. O artigo 149-B da CF/88 é explícito.

Art. 149-B CF/88	A CBS observará as mesmas regras definidas em lei complementar para o IBS em relação aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não-cumulatividade e de creditamento.

Essa identidade normativa não é acidental — é constitucional. Ela foi projetada para garantir exatamente o que a reforma prometeu: um único conjunto de regras para o setor produtivo navegar. Um único regulamento. Um único procedimento de apuração. Documento fiscal único para cada operação.

Portanto, a pergunta que esta Nota responde é estrutural: se CBS e IBS são materialmente um único imposto com legislação, fato gerador e base de cálculo comuns, como é possível — constitucional, legal ou tecnicamente — que sejam administrados por sistemas informatizados autônomos e paralelos?

A resposta é inequívoca: não é possível. É inconstitucional. É antieconômico. É antijurídico.

2. A Moldura Constitucional da Integração

A obrigação constitucional de integração dos sistemas de administração do CBS e do IBS decorre de quatro pilares normativos que se reforçam mutuamente:

Art. 37, XXII CF/88	As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Idem. 'Reforma da tributação de bens e serviços'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-da-tributacao-de-bens-e-servicos.
Idem. 'Nossa reforma tributária'. JOTA, 2023. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/nossa-reforma-tributaria.

Art. 145, §3º CF/88 (EC132/23)	O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.
Art. 156-A, §1º, I CF/88 (EC 132/23)	O IBS e a CBS terão fato gerador, base de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos uniformes, definidos em lei complementar.
Art. 156-B,§2º, V; §§6º e 7º, CF/88 (EC 132/23)	Compete ao Comitê Gestor do IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial do IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Compete ao Comitê Gestor, à administração federal a harmonização de obrigações acessórias, procedimentos e soluções integradas de adminstração e corbrança do IBS e da CBS.

Esses quatro pilares formam um mandato constitucional inequívoco: integração das administrações tributárias, integração dos cadastros e informações fiscais, uniformidade das regras materiais e coordenação das atividades de fiscalização pelo CG-IBS. Esse mandato é incompatível com sistemas informatizados autônomos e paralelos.

3. O IVA Dual Brasileiro é, na Prática, um IVA Igual

O conceito de 'IVA dual' designa a estrutura de competências: CBS é federal, IBS é estadual e municipal. Mas o design normativo brasileiro vai além — a EC 132/23 garantiu que CBS e IBS sejam uniformes em tudo que importa para o contribuinte. Por força do artigo 149-B, ambos os tributos compartilham os mesmos critérios material, espacial, temporal, sujeito passivo e base de cálculo.

CBS e IBS diferem apenas quanto aos sujeitos ativos (União vs. estados/municípios) e às alíquotas. Em tudo mais, são o mesmo imposto. O contribuinte que emite uma NFe não está praticando dois fatos geradores distintos — está praticando um único fato gerador que dá origem simultaneamente à CBS e ao IBS.[2]

[2] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. '7 mitos sobre o IVA'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/7-mitos-sobre-o-iva.

Idem. 'PEC 45, IBS — mitos e o pacto federativo'. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo

Essa realidade normativa torna tecnicamente impossível — e juridicamente vedada — a existência de dois sistemas paralelos de apuração que podem produzir diferentes resultados para o mesmo fato gerador. Se a lei é uma só, a interpretação deve ser uma só. Se o fato gerador é um só, a calculadora tributária deve ser uma só. Se a NFe é um documento único, o sistema que a gera deve ser único.[3]

> O IVA dual brasileiro é, na prática, um IVA igual. A dualidade é de competência (quem recebe a receita), não de regras (como se calcula o tributo). Dois sistemas paralelos de apuração para um único conjunto de regras é uma contradição em termos — e uma violação constitucional.

4. As Seis Inconstitucionalidades dos Sistemas Autônomos Paralelos

A coexistência de dois sistemas informatizados autônomos — um da RFB para CBS e outro do CG-IBS para IBS — constitui inconstitucionalidade material por seis razões distintas e cumulativas, todas derivadas diretamente do texto da EC 132/2023 e dos princípios estruturantes do Sistema CBS/IBS.

1	**Violação do Princípio da Simplicidade (Art. 145, §3º, CF/88)** A existência de dois sistemas paralelos cria obrigações acessórias desnecessárias., para cumprir interpretações potencialmente divergentes da mesma lei. A reforma eliminou cinco tributos com cinco legislações para simplificar — dois sistemas paralelos reinstalam a complexidade pelo caminho da tecnologia.

Idem. 'Desvendando o futuro do sistema da CBS'. JOTA, 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desvendando-o-futuro-do-sistema-da-cbs.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías. Reforma Tributária e Neutralidade do IVA. São Paulo: Max Limonad, 2023. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0

[3] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2026/05/sete-desafios-da-reforma-tributaria-law-love-is-in-the-air.shtml
Ver, também, 'The Law is in the Air — O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil
Ainda em, 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor

2	**Violação do Princípio da Transparência (Art. 145, §3º, CF/88)** A existência de interpretações divergentes da LC 214/2025 pelos dois sistemas torna o sistema opaco para o contribuinte. A transparência exige que o contribuinte saiba — antes de praticar o fato gerador — qual é a alíquota, quais são as regras de creditamento e quais são as hipóteses de não incidência. Dois motores de regras distintos produzem incerteza, não transparência.
3	**Violação dos Princípios da Neutralidade e da Não-Cumulatividade (Art. 156-A, §1º, VI e VII, CF/88)** Interpretações divergentes sobre créditos aproveitáveis entre CBS e IBS geram distorções econômicas que afetam as decisões de negócio — violando a neutralidade. Créditos calculados diferentemente pelos dois sistemas comprometem a não-cumulatividade plena que a EC 132/23 garante constitucionalmente.
4	**Violação do Princípio da Cooperação e do Federalismo Cooperativo (Art. 145, §3º e Art. 156-B, §2º, V; §§6º e 7º CF/88)** O Comitê Gestor do IBS tem competência constitucional para coordenar as atividades de fiscalização 'com vistas à integração entre os entes federativos'. Há também obrigação para harmonização de normas, obrigações acessórias e procedimentos, bem como para implementação de soluções integradas de administração e cobrança. Um sistema autônomo paralelo ao da RFB é a negação operacional da coordenação, harmonização e solução integrada. O federalismo cooperativo exige que RFB e CG-IBS trabalhem sobre a mesma plataforma tecnológica, não em plataformas separadas.
5	**Violação da Justiça Tributária — Onera Desproporcionalmente as PMEs (Art. 145, §3º, CF/88)** Duas interfaces de conformidade, dois motores de regras, dois sistemas de interpretação — o custo de conformidade recai desproporcionalmente sobre empresas de pequeno e médio porte, que não têm departamentos jurídicos e contábeis para navegar ambiguidades interpretativas entre sistemas. A reforma prometeu nivelar o campo de jogo; sistemas paralelos restauram a vantagem das grandes corporações.

6	**Violação da Racionalidade da Reforma como Arquitetura de Sentido** A reforma tributária foi concebida como uma arquitetura de sentido: cada elemento reforça os demais. O motor de regras único é a pedra angular. Sem ele, o lançamento por declaração 3.0 não funciona, a não-cumulatividade não é plena e o contencioso não morre. Sistemas paralelos destroem a coerência sistêmica da reforma.

Essas seis inconstitucionalidades não são independentes — são faces de um único problema: a incompatibilidade entre o design constitucional do IVA dual e a existência de sistemas informatizados autônomos. Resolvendo o problema na raiz — construindo um único sistema integrado — todas as seis inconstitucionalidades desaparecem simultaneamente.

5. A Arquitetura do Sistema Integrado CBS/IBS

5.1 Os Cinco Componentes do Sistema Único

O Sistema Integrado CBS/IBS deve ser concebido como uma plataforma tecnológica única, de gestão compartilhada entre RFB e CG-IBS, composta por cinco componentes funcionais interdependentes:

COMPONENTE	FUNÇÃO E IMPERATIVO DE INTEGRAÇÃO
Motor de Regras Único	Interpreta e parametriza a LC 214/2025 para os dois tributos: CBS e IBS. Pré-interpreta a lei antes do fato gerador, eliminando a insegurança jurídica. Gerido conjuntamente por RFB e CG-IBS mediante atos conjuntos. É o coração do sistema — deve ser um só.
Calculadora Tributária Única	Aplica o motor de regras ao fato informado pelo contribuinte, calcula CBS e IBS simultaneamente, identifica alíquotas estaduais e municipais pelo critério do destino, registra créditos e apura saldo. Deve ser uma só calculadora para ambos os tributos.
Banco de Dados de Alíquotas e Destino	Centraliza as alíquotas padrão e diferenciadas do IBS por estado e município e as alíquotas da CBS. Atualizado em tempo real pelo CG-IBS e pela RFB. Um único banco de dados compartilhado.

Cadastro Nacional Unificado de Contribuintes	Integra o registro de contribuintes da CBS (hoje na RFB) e do IBS (no CG-IBS) em um único cadastro nacional, com sistema de conformidade integrado, perfil de risco compartilhado e histórico tributário unificado. Habilita fiscalização proporcional e baseada em risco.
Plataforma de Fiscalização Integrada	Sistema único de registro de início e resultado de fiscalizações do CBS e do IBS[4], compartilhado entre RFB e CG-IBS em tempo real. Veda fiscalizações paralelas do mesmo ente sobre o mesmo fato gerador. Centraliza gestão de riscos e planejamento de auditoria. Distribui automaticamente valores de penalidades entre os entes fiscalizadores.

5.2 O Fluxo Operacional do Sistema Integrado

O fluxo operacional do sistema integrado é simples e elegante — exatamente como a reforma prometeu:

1. O contribuinte informa o fato à plataforma integrada: operação, valor, CNPJ ou endereço do adquirente. Nada mais.

2. O motor de regras — único para CBS e IBS — aplica a LC 214/2025 ao fato informado, sem qualquer necessidade de interpretação pelo contribuinte.

3. A calculadora tributária — única para CBS e IBS — calcula simultaneamente o valor da CBS (federal) e do IBS (estadual/municipal), aplicando as alíquotas do banco de dados pelo critério do destino.

4. A NFe é gerada pelo sistema integrado, constituindo definitivamente o débito CBS e IBS. O contribuinte não interpreta — o fisco interpreta. O contribuinte não calcula — o sistema calcula. O contribuinte informa o fato e assina a NFe.

5. O modelo de extinção do débito desenhado favorece a não-cumulatividade plena, seguindo a sequência: compensação com créditos do fornecedor, recolhimento na apuração pelo fornecedor, split payment inteligente e opção do recolhimento pelo adquirente, torna o inadimplemento estruturalmente inviável.

Os créditos do adquirente são registrados automaticamente em sua conta no sistema

[4] Conforme NT CCiF XXVIII – Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI): https://ccif.com.br/xxviii-nota-tecnica-sistema-nacional-de-fiscalizacao-integrado-sinafi/

integrado. Canal preferencial de ressarcimento para contribuintes conformes. [5]

6. O sistema deve ser integrado de modo a registrar a operação e atualizar o perfil de risco do contribuinte em tempo real. A fiscalização é acionada apenas quando o sistema detecta inconsistências — nunca de forma aleatória ou redundante.

> No sistema integrado, o contribuinte tem apenas uma obrigação de fazer: informar o fato. Todo o resto — interpretar a lei, calcular o tributo, registrar créditos, fiscalizar — é responsabilidade do fisco. É a inversão definitiva da 'responsabilidade dispersiva' que vigorou por décadas.

6. O Lançamento por Declaração 3.0 — A Grande Virada do Art. 142 do CTN

6.1 A Maldição do Lançamento por Homologação

Durante décadas, o sistema tributário brasileiro viveu sob a 'maldição do lançamento por homologação'. O art. 142 do CTN determina que é a autoridade tributária quem deve constituir o crédito tributário — mas o fisco sistematicamente fugiu dessa responsabilidade, atribuindo-a ao contribuinte sob o regime do autolançamento.

O resultado foi perverso: o contribuinte interpretava a lei — muitas vezes erroneamente, por força de uma legislação caótica —, recolhia o tributo com base em sua própria interpretação e aguardava, em angústia permanente, os cinco anos do prazo decadencial. O fisco, nesse intervalo, podia discordar da interpretação do contribuinte e lavrar um auto de infração com base em critérios jurídicos que ninguém havia comunicado previamente.

---

[5] Art. 39. O contribuinte do IBS e da CBS que apurar saldo a recuperar na forma do art. 45 ao final do período de apuração poderá solicitar seu ressarcimento integral ou parcial.
§ 1º Caso o ressarcimento não seja solicitado ou a solicitação seja parcial, o valor remanescente do saldo a recuperar constituirá crédito do contribuinte, o qual poderá ser utilizado para compensação ou ressarcido em períodos posteriores.
§ 2º A solicitação de ressarcimento de que trata este artigo será apreciada pelo Comitê Gestor do IBS, em relação ao IBS, e pela RFB, em relação à CBS.
§ 3º O prazo para apreciação do pedido de ressarcimento será de:
I **- até 30 (trinta) dias contados da data da solicitação de que trata o *caput* deste artigo, para pedidos de** ressarcimento de contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB que atendam ao disposto no art. 40 desta Lei Complementar;
II- até 60 (sessenta) dias contados da data de solicitação de que trata o *caput* deste artigo, para pedidos de ressarcimento que atendam ao disposto no art. 40 desta Lei Complementar, ressalvada a hipótese prevista no inciso I deste parágrafo; ou
III - até 180 (cento e oitenta) dias contados da data da solicitação de que trata o *caput* deste artigo, nos demais casos.
§ 4º Se não houver manifestação do Comitê Gestor do IBS ou da RFB nos prazos previstos no § 3º deste artigo, o crédito será ressarcido ao contribuinte nos 15 (quinze) dias subsequentes.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Era a insegurança jurídica como modelo de arrecadação.

A 'criatividade infralegal' — expressão precisa para designar a prática de alterar interpretações por ato normativo infralegal sem modificar a lei — foi o instrumento predileto do fisco para cobrar mais sem passar pelo crivo do Legislativo. O contribuinte não podia contestar o que não sabia. E o que não sabia era, frequentemente, a interpretação que o fisco adotaria cinco anos depois.[6]

6.2 A Virada: O Motor de Regras como Lançamento de Ofício Antecipado

O Sistema CBS/IBS inverte esse paradigma de forma estrutural. O motor de regras é a interpretação oficial da LC 214/2025 pelo fisco, parametrizada previamente ao fato gerador e disponível para qualquer contribuinte consultar. Quando o contribuinte emite uma NFe com base nesse motor de regras, ele está praticando o fato gerador com base na interpretação oficial do fisco.

A NFe, nessa arquitetura, equivale a um lançamento de ofício. O art. 146 do CTN — que veda a retroatividade de critérios jurídicos no lançamento de ofício — passa a proteger definitivamente o contribuinte: emitida a NFe com base no motor de regras, o fisco não pode mais alterar o critério jurídico para lavrar um auto de infração sobre aquele fato. O débito do contribuinte está constituído. A divergência interpretativa foi antecipada pelo motor de regras — e o contribuinte agiu de boa-fé com base na voz da legalidade concreta emitida pela administração tributária.

Essa é a maior inovação jurídica do Sistema CBS/IBS: o fisco finalmente cumpre o art. 142 do CTN, constituindo o debito *ex officio* – quando for o caso – simultaneamente à inserção da inormação de fato da operação perante o Sistema CBS/IBS — não depois, com base em critérios que ninguém havia comunicado. É o fim da insegurança jurídica como modelo de arrecadação.

[6] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto
Idem. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario%20
Idem. URV tributária e o fim da guerra fiscal do ICMS'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/urv-tributaria-e-o-fim-da-guerra-fiscal-icms
Idem. 'URV tributária versus CPMF'. JOTA, 2016. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/urv-tributaria-versus-cpmf

Sistema Anterior — Lançamento por Homologação	Sistema CBS/IBS — Lançamento por Declaração 3.0
Contribuinte interpreta a lei	Motor de regras do fisco interpreta a lei
Contribuinte calcula o tributo	Calculadora tributária do sistema calcula
Fisco aguarda 5 anos para homologar ou autuar	NFe constitui o débito definitivamente
Critério jurídico pode mudar no auto de infração	Art. 146 CTN: critério jurídico não pode ser alterado após a NFe
Insegurança jurídica como modelo de arrecadação	Segurança jurídica como fundamento do sistema
Criatividade infralegal: interpretação muda sem lei	Regulamento que regulamenta, sem criar: 80% reproduz a LC 214/25
Contribuinte suporta custo de conformidade enorme	Custo de conformidade tendendo a zero para contribuintes inscritos
Contencioso como resultado inevitável	Contencioso eliminado na raiz pelo motor de regras único

6.3 A Condição: um Único Motor de Regras

O Lançamento por Declaração 3.0[7]só funciona se houver um único motor de regras para CBS e IBS. Dois motores de regras produzem duas interpretações, potencialmente divergentes, da mesma lei. O contribuinte não pode ser submetido a dois lançamentos de

[7] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'The Law is in the Air — O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil. Idem. 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor.

ofício que divergem da interpretação da lei sobre o mesmo fato (**seria a instauração institucional do "MOTOR DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO"**).[8]

A existência de dois sistemas paralelos com dois motores de regras distintos é a negação do Lançamento por Declaração 3.0. Ela restaura a insegurança jurídica que o novo modelo deveria eliminar.

Portanto: um único motor de regras não é apenas uma preferência de design tecnológico. É a condição necessária para que o Lançamento por Declaração 3.0 funcione como prometido pela reforma. É um imperativo constitucional.

7. Administração Tributária 3.0 — As Obrigações Institucionais da RFB e do CG-IBS

7.1 O Paradigma da OCDE Tax Administration 3.0

A OCDE, no Tax Administration 2023, consagrou o paradigma da Administração Tributária 3.0: administrações tributárias modernas migram de um modelo reativo — baseado em auditoria post-facto e litígio — para um modelo proativo, baseado em facilitação do cumprimento voluntário, fiscalização proporcional ao risco e serviço ao contribuinte.[9]

Três pilares estruturam esse novo paradigma:

- **Serviço: o fisco facilita o cumprimento das obrigações tributárias, fornecendo ao contribuinte todas as informações e ferramentas de que ele precisa para cumprir voluntariamente — antes do fato gerador, não depois.**
- **Proporcionalidade: a fiscalização é concentrada nos contribuintes de maior risco tributário, com base em análise de dados e machine learning. Contribuintes em conformidade não são fiscalizados desnecessariamente.**
- **Cooperação: as administrações tributárias dos diferentes entes compartilham dados, provas e estratégias em tempo real, eliminando redundâncias e maximizando a eficiência do sistema.**

[8] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de-sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs/

[9] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0

OCDE. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. JUNQUEIRA-VARELA, Raúl Félix; LUCAS-MAS, Cristian Óliver. Revenue Administration Handbook. World Bank Group, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en/full-report.html

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

O Sistema CBS/IBS foi projetado exatamente sobre esse paradigma. O motor de regras é o instrumento de serviço por excelência: o fisco oferece ao contribuinte a interpretação oficial da lei antes do fato. A fiscalização baseada em risco é viabilizada pelo SINAFI. A cooperação é mandatória pela EC 132/23.

Mas o paradigma da Administração Tributária 3.0 exige, como condição tecnológica, um sistema único e integrado. Não é possível oferecer serviço de qualidade ao contribuinte com dois sistemas que produzem respostas diferentes. Não é possível fazer fiscalização proporcional ao risco sem um único perfil de risco compartilhado entre todos os fiscos. Não é possível cooperar sem uma plataforma tecnológica comum.

7.2 Servidores do Estado, Não do Governo — A Missão Constitucional dos Agentes Fiscais

O art. 37 da CF/88 consagra os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência como fundamentos da administração pública. Os agentes fiscais — auditores da RFB, agentes fazendários estaduais e fiscais municipais — são servidores do Estado, não do governo de plantão. Sua missão constitucional é aplicar a lei com eficiência, transparência e respeito ao contribuinte.

No modelo da 'responsabilidade dispersiva' — que vigorou sob o regime do lançamento por homologação —, o fisco sistematicamente transferiu suas obrigações ao setor produtivo. Empurrou a interpretação da lei ao contribuinte. Empurrou o cálculo do tributo ao contribuinte. Empurrou o risco da interpretação errada ao contribuinte. E reservou para si o direito de discordar, anos depois, com base em critérios que nunca havia comunicado.

Esse modelo é incompatível com os princípios constitucionais da EC 132/23. A reforma não foi concebida para que o fisco continue fugindo de suas responsabilidades — foi concebida para que o fisco finalmente as assuma. O motor de regras é a assunção da responsabilidade interpretativa pelo fisco. A calculadora tributária é a assunção da responsabilidade de cálculo pelo fisco. A NFe como lançamento definitivo é a assunção da responsabilidade de constituição do crédito pelo fisco.

7.3 A Superação das Desconfianças Federativas — Um Chamado à Maturidade Institucional

Há resistências. Há desconfianças entre a RFB e o CG-IBS. Há o peso da cultura patrimonialista que Raimundo Faoro descreveu com precisão: cada órgão como extensão do poder político, servindo ao governante que o ocupa, não ao Estado que o financia. Cada ente com seus sistemas proprietários, seus procedimentos exclusivos, suas interpretações reservadas.[10]

[10] FAORO, Raimundo. Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Narcos tributário e a reabilitação da federação, do voto dos poderes

Mas a Constituição não admite patrimonialismo de Estado no Sistema CBS/IBS. O art. 156-B, inciso V, da EC 132/23 é claro: o CG-IBS coordena as atividades de fiscalização com vistas à integração. O art. 37, inciso XXII, da CF/88 é claro: as administrações tributárias atuam de forma integrada. O art. 145, §3º, da CF/88 é claro: cooperação é princípio constitucional do sistema tributário.[11]

A pergunta prática é simples: faz sentido que a RFB construa um sistema para interpretar a LC 214/2025 e o CG-IBS gaste recursos públicos para construir outro sistema para interpretar a mesma lei? A resposta é não. Não faz sentido jurídico. Não faz sentido econômico. Não faz sentido administrativo. Não faz sentido para o contribuinte que terá que navegar dois sistemas com potencial de produzir resultados diferentes.

O chamado desta Nota é à maturidade institucional: RFB e CG-IBS devem superar desconfianças, reconhecer que servem ao mesmo Estado e ao mesmo contribuinte, e construir juntos — sob o mandato constitucional do art. 37, inciso XXII, e do art. 156-B, inciso V — o único sistema integrado que a Constituição admite.

> **NÃO FAZ SENTIDO** — jurídico, econômico ou administrativo — que a RFB construa um sistema para interpretar a LC 214/2025 e o CG-IBS construa outro sistema para interpretar a mesma lei. **FAZ SENTIDO** que ambas as instituições construam, conjuntamente, um único sistema integrado que sirva ao contribuinte, respeite a Constituição e elimine o contencioso tributário.

8. Conclusão — O Sistema CBS/IBS Exige Integração: Não Há Alternativa Constitucional

A reforma tributária aprovada pela EC 132/2023 e regulamentada pela LC 214/2025 desenhou um sistema de uma beleza técnica e uma clareza constitucional que o Brasil nunca havia experimentado. Um único fato gerador. Uma única base de cálculo. Um único regulamento. Uma única NFe. Um único motor de regras.

Esse design constitucional é incompatível com a existência de dois sistemas informatizados

e da legalidade'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/narcos-tributario-e-a-reabilitacao-da-federacao-do-voto-dos-poderes-e-da-legalidade

[11] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil'. JOTA, 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/bem-vindo-comite-gestor-do-ibs-a-reforma-tributaria-como-arquitetura-de-sentido-no-brasil
Ainda em 'O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-comite-gestor-do-ibs-e-a-virada-historica-do-federalismo-brasileiro

autônomos e paralelos — um da RFB para CBS e outro do CG-IBS para IBS. A incompatibilidade não é de opinião — é jurídica. Ela decorre diretamente do art. 149-B, do art. 156-B, inciso V, do art. 37, inciso XXII, e dos princípios estruturantes da EC 132/23.

A integração tecnológica do Sistema CBS/IBS não é um desafio técnico — é um imperativo constitucional. A tecnologia da informação disponível no Brasil em 2026 é mais do que suficiente para construir o sistema integrado descrito nesta Nota. O que existe é um desafio institucional: a superação das desconfianças federativas, do patrimonialismo de Estado e da cultura da 'responsabilidade dispersiva'.

O primeiro ano de vigência da reforma tributária é o momento ideal para vencer esse desafio. O Congresso, o Executivo Federal, os estados e os municípios aprovaram uma reforma histórica. Cabe agora às administrações tributárias honrá-la — construindo, juntas, o único sistema integrado que a Constituição admite e o contribuinte merece.[12]

O setor produtivo brasileiro espera que o fisco finalmente faça o seu trabalho: interpretar a lei, parametrizar o motor de regras, calcular o tributo e deixar o empresário livre para produzir. Os 215 milhões de consumidores-eleitores esperam transparência total sobre quanto pagam de imposto e para quem. O Brasil espera a reforma que aprovou.

RFB e CG-IBS: a Constituição é quem comanda. A integração não é opcional. Law and love — e a LC 214/2025 — is in the air.

OS TRÊS IMPERATIVOS DA INTEGRAÇÃO TECNOLÓGICA CBS/IBS

I — CONSTITUCIONAL: Art. 37, XXII + Art. 149-B + Art. 156-B, §2º,V; §§6º e 7º, da CF/88 determinam integração. Não há alternativa constitucional.

II — JURÍDICO: Um único motor de regras é condição necessária para o Lançamento por Declaração 3.0 e para a eficácia do art. 142 do CTN. Dois motores restauram a insegurança jurídica.

III — ECONÔMICO: Dois sistemas paralelos destroem os ganhos de produtividade da reforma, oneram desproporcionalmente as PMEs e alimentam o contencioso que a reforma foi concebida para extinguir.

[12] CCiF. Nota Técnica XXVIII — Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). Dezembro de 2024. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/12/Sumario-Executivo-SINAFI.pdf.
DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario
Ainda em 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto

Referências

CCiF. Nota Técnica n. 1/2015 — Princípios Fundantes do Sistema CBS/IBS. CCiF. Nota Técnica n. 1/2019
CCiF. Nota Técnica XXVIII — Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). Dezembro de 2024. Disponível em: https://ccif.com.br/xxviii-nota-tecnica-sistema-nacional-de-fiscalizacao-integrado-sinafi/
FAORO, Raimundo. Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.
SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2014
SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de- sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs/
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario Ainda em 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Narcos tributário e a reabilitação da federação, do voto dos poderes e da legalidade'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/narcos-tributario-e-a-reabilitacao-da-federacao-do-voto-dos-poderes-e-da-legalidade
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil'. JOTA, 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/bem-vindo-comite-gestor-do-ibs-a-reforma-tributaria-como-arquitetura-de-sentido-no-brasil
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-comite-gestor-do-ibs-e-a-virada-historica-do-federalismo-brasileiro
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de-sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs/
SANTI, Eurico Marcos Diniz de.'Sete diretivas para a reforma do sistema tributário'. JOTA,

2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sete-diretivas-reforma-sistema-tributario-2019 .
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'É hora da reforma da qualidade na tributação sobre o consumo'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-hora-da-reforma-da-qualidade-na-tributacao-sobre-o-consumo .
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Reforma da tributação de bens e serviços'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-da-tributacao-de-bens-e-servicos
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Nossa reforma tributária'. JOTA, 2023. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/nossa-reforma-tributaria
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'The Law is in the Air — O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Mitos do pacto federativo'. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo Idem.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Desvendando o futuro do sistema da CBS'. JOTA, 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desvendando-o-futuro-do-sistema-da-cbs.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://valor.globo.com/legislacao/artigo/o-absurdo-da-convivencia-de-sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs.ghtml
SANTI, Eurico Marcos Diniz de 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor
SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEC 45 - IBS - mitos pacto federativo. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo
SANTI, Eurico Marcos Diniz de; 'Desvendando o futuro do sistema da CBS'. JOTA, 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desvendando-o-futuro-do-sistema-da-cbs.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://valor.globo.com/legislacao/artigo/o-absurdo-da-convivencia-de-sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs.ghtml

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sete desafios da reforma tributaria: law & love is in the air https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2026/05/sete-desafios-da-reforma-tributaria-law-love-is-in-the-air.shtml
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Ainda em, 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor
OCDE. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. JUNQUEIRA-VARELA, Raúl Félix; LUCAS-MAS, Cristian Óliver. Revenue Administration Handbook. World Bank Group, 2024 https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en/full-report.html
TADAT — Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. Guia de Melhores Práticas Internacionais

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes

PARTE II · NOTA TÉCNICA XXXI

A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária

◆

Autoria: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
Data: 8 de outubro de 2026
Publicação oficial: https://ccif.com.br/notas-tecnicas-reforma-tributaria/

Reprodução integral do documento original, na forma publicada pelo CCiF.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Nota Técnica CCiF:

A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária

São Paulo, 08 de outubro de 2026

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

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.

Diretores-fundadores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Equipe Técnica:

Bruno Marques Santo
Diego Strobel Bernardi Gonzalez
Giovanna Campos Agualuza
Rodrigo Caldas de Sá
Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332- 000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Introdução

A Emenda Constitucional 132/2023 é maior do que o nome pelo qual a conhecemos. Nós a chamamos de “reforma tributária”, e ela é isso; mas é também muito mais. No mesmo veículo normativo em que chegou a reforma da tributação sobre o consumo chegaram os fundamentos que as repúblicas que adotam o imposto sobre valor agregado compartilham: o cidadão que vê o imposto que paga, o voto que decide a alíquota que o onera, a tributação no destino que liga o tributo ao lugar em que se vive e se vota, a legalidade que dispensa o balcão. Mais de 170 países adotam o IVA, e o modelo que a Emenda recebeu é o que essa experiência consolidou.[1] Não foi a reforma tributária que trouxe esses fundamentos. Foi a Emenda que os trouxe, junto com ela, porque sem eles a reforma tributária não seria juridicamente possível.

Essa é a notícia que este texto quer registrar. A Emenda Constitucional 132 veiculou cinco reformas. A primeira é a reforma tributária propriamente dita, que está em construção: é um processo, e depende da fixação das alíquotas de referência, da regulamentação, do funcionamento do Comitê Gestor e de uma transição que se estende até 2033. As outras quatro já estão instaladas desde 20 de dezembro de 2023: a reforma da Federação, a reforma do voto, a reforma da legalidade e a reforma dos direitos e garantias do contribuinte, cada uma coincidindo com e aperfeiçoando um inciso do art. 60, § 4º, da Constituição. Essas quatro não dependem de alíquota nem de regulamento; e já não admitem retrocesso. A gênese desse desenho, das notas técnicas do CCiF ao texto aprovado, está documentada em obras que registram, passo a passo, a enunciação da reforma.[2]

Wittgenstein escreveu que “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.[3] Vale também o inverso: ampliar o sentido de uma expressão é ampliar o mundo que ela nos permite ver. “Reforma tributária” é o nome do objetivo; as quatro

---

[1]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, Prefácio e Introdução, com a análise do modelo de IVA adotado em mais de 170 países; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2023; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária sobre o consumo e a proposta de um IVA para o Brasil: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). In: VIEGAS, Miguel; BARROSO, Nuno (org.). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020, p. 65-73.

[2]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. São Paulo: JusPodivm, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária: Gênese e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; APPY, Bernard; MACHADO, Nelson; LUKIC, Melina Rocha et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: economia, direito e design normativo*. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

[3]WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2001, aforismo 5.6.

reformas constitucionais são as condições que o tornaram possível, e vieram para ficar. Quem enxerga apenas o tributo vê a superfície; quem enxerga a Emenda inteira vê a Federação e a estrutura que a sustenta.

Compreendida em toda a sua extensão, a Emenda Constitucional Cidadã introduz uma nova perspectiva de controle de constitucionalidade. Não se trata mais dos direitos das empresas, já integralmente protegidas pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. O novo paradigma do controle é outro: o efeito da tributação sobre o seu destinatário final, o povo brasileiro. Essa é a tese central desta Nota Técnica. A Emenda não apenas se justifica pelo art. 1º, parágrafo único, da Constituição, como positiva o antropocentrismo enquanto princípio. Por isso, toda distorção na sua implementação, seja pela LC 214, pela LC 227, pelo regulamento do Comitê Gestor ou por qualquer ato infralegal, projeta-se diretamente sobre as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º. Controlar a constitucionalidade dessas normas não é uma opção entre várias interpretações possíveis. É um dever que decorre da própria arquitetura da Emenda. A obra de Fernando Abrucio sobre os barões da Federação, a *accountability* e a coordenação federativa ajuda a compreender o problema institucional ao qual essa interpretação responde.

A Emenda que chamamos de “reforma tributária” veiculou, na verdade, a mais profunda transformação do núcleo republicano e federativo da história do Brasil desde a Constituição de 1891. A EC 132 levou ao ápice as cláusulas pétreas introduzidas pela CF88 e fortaleceu o núcleo republicano que deu sustentação, direção e fundamento ao processo de instalação e transição do Sistema CBS/IBS. O tributo é a superfície. As cláusulas pétreas são a estrutura. Em 2012, antes de existir a PEC 45, já propunha que a reforma fosse lida como reconstrução dos laços nacionais do federalismo e como resgate da dignidade do contribuinte.[4]

A reforma econômica foi, sim, o objetivo visível. Desde 2014 o trabalho do NEF/FGV e do CCiF teve três fins, repetidos em todas as notas técnicas[5]: aumentar a produtividade e a eficiência, melhorar o ambiente de negócios e garantir segurança jurídica, sem aumento de carga na transição. Mas o objetivo visível não esgota o fundamento jurídico. Toda reforma que se anuncia como econômica e se realiza por emenda constitucional carrega, goste-se ou não, uma segunda camada, a camada dos

[4]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua (org.). *Agenda contemporânea: Direito e Economia, 30 anos de Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012, t. 3, p. 54-76.

[5]SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal*, cit.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

pressupostos que a tornaram juridicamente possível. É essa segunda camada que este texto reconstrói, em cinco movimentos: o fundamento antropocêntrico; as quatro reformas constitucionais, cada uma com a linha do tempo da cláusula pétrea que aperfeiçoou e fortaleceu; a cidadania fiscal; o método de controle que deles decorre; e a aplicação desse método a um caso concreto, a pretensão de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS.

Primeira Parte: o fundamento antropocêntrico

I. O art. 1º como fundamento de validade, não como retórica de abertura

O art. 1º, parágrafo único, da CF88 é a pedra de toque: "todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição". Esse enunciado não é retórica de abertura. É fundamento de validade. Kelsen ensinou que toda norma busca seu fundamento de validade em outra norma, até alcançar a norma fundamental que fecha o sistema.[6] No sistema constitucional brasileiro, essa norma fundamental não é abstrata, é nominada: o povo. Todo exercício de poder, inclusive o poder constituinte derivado que produziu a EC 132, precisa prestar contas a essa fonte. Uma emenda que se afasta do povo não perde eficácia por defeito de forma, carece de validade por defeito de origem.

II. O povo como contribuinte de fato e "de direito"

A CBS/IBS é imposto sobre valor agregado cobrado no destino. Essa técnica não é inócua; ela desloca o centro de imputação econômica do tributo. O contribuinte de direito, a empresa que apura, declara e liquida, não é quem suporta afinal o ônus econômico. Quem suporta é o contribuinte de fato, o consumidor final, porque o valor do tributo está embutido no preço. A doutrina da regra-matriz de incidência tributária já distinguia sujeito passivo direto de responsável e de substituto, mas a economia do tributo indireto vai além da dogmática processual, ela revela quem, na cadeia, efetivamente perde patrimônio.[7] E o consumidor final é, juridicamente, o povo do art. 1º.

Fecha-se aqui um círculo que a doutrina tributária clássica raramente explicita. O mesmo povo de quem emana o poder constituinte é quem, na ponta final da cadeia econômica, absorve o efeito de qualquer alteração na estrutura tributária que esse poder

---

[6]KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

[7]CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Sobre o contribuinte no Sistema CBS/IBS, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Design normativo da Lei Complementar do IBS: "contribuinte" e "fato gerador". In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *As conquistas comunicacionais no Direito Tributário atual*. 2022.

produza. A reforma não é algo que o Estado faz aos contribuintes-empresas. É algo que o Estado faz, por intermédio delas, como veículos, ao próprio povo soberano. Kelsen chamaria isso de retorno da norma à sua fonte de validade. Aqui, é o retorno do tributo à sua fonte de legitimação. Toda distorção na cadeia de incidência, toda majoração disfarçada de ajuste técnico na LC 214 ou na LC 227, toda interpretação do Comitê Gestor que amplie a base sem lei específica, recai sobre esse mesmo povo. Não há distorção tributária que fique confinada ao plano infraconstitucional, porque não há tributo indireto que fique confinado ao contribuinte de direito.

III. Cláusulas pétreas como blindagem do contribuinte

O art. 60, § 4º, IV, veda emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. O Supremo Tribunal Federal, na ADI 939-7/DF, relator ministro Sydney Sanches, julgada em 15 de dezembro de 1993, decidiu algo definitivo para esse raciocínio ao declarar inconstitucional dispositivo da EC 3/1993 que criou o IPMF sem respeitar a anterioridade e as imunidades: as limitações constitucionais ao poder de tributar, a legalidade, a anterioridade, as imunidades, são direitos e garantias individuais do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, mesmo quando o texto que as veicula está fora do Título II da Constituição.[8] Em 1993, ainda na pós-graduação da PUC-SP, o Professor Eurico de Santi escreveu sobre o IPMF no sistema constitucional tributário, no mesmo ano em que o Supremo o julgou.[9] Essa é a chave de todo o argumento. Se a jurisprudência já reconheceu que garantias tributárias dispersas no texto constitucional integram o núcleo pétreo, não há razão para negar o mesmo *status* às garantias introduzidas pela própria EC 132.

Isso significa que nem o poder constituinte derivado pode tocar no núcleo de proteção da pessoa que paga o tributo. A EC 132 não é exceção a essa blindagem, é confirmação dela. Uma reforma que se pretende legítima só pode alterar a estrutura de incidência, nunca a garantia individual que protege quem a suporta. O contribuinte, aqui, deixa de ser objeto de política fiscal e se torna limite ao próprio poder de reformar. Hart diria que essa é a diferença entre uma regra primária de conduta e uma regra secundária que baliza a própria produção das regras primárias.[10] A EC 132, ao positivar garantias do contribuinte, não criou apenas obrigações tributárias, criou uma regra de reconhecimento que qualquer LC, decreto ou resolução do Comitê Gestor deve respeitar

[8]STF, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 15.12.1993.

[9]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF no sistema constitucional tributário. *Informativo Dinâmico IOB*, 1993; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF na Constituição de 1988. *Revista da APG (PUC-SP)*, 1993.

[10]HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

sob pena de invalidade.

IV. A positivação do antropocentrismo pela própria EC 132

O art. 145, § 1º, já consagrava a personalização dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. A EC 132 foi além, inseriu o § 3º no mesmo artigo, determinando que o Sistema Tributário Nacional observe os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Não é interpretação doutrinária, é texto constitucional novo, produzido pela própria reforma que se está a fundamentar. A Emenda constitucionalizou sua própria vocação antropocêntrica. Era a agenda que o NEF/FGV sustentava havia mais de uma década: um sistema mais simples, transparente e democrático.[11]

Kant formulou o critério que essa positivação incorpora sem nomear: tratar o ser humano sempre como fim, nunca apenas como meio.[12] Um sistema tributário que se organiza pela simplicidade, pela transparência e pela justiça não está otimizando arrecadação como fim em si, está subordinando a técnica de arrecadação ao bem-estar de quem a suporta. É a inversão que separa o Estado fiscal do Estado fiscalista. E é também a razão pela qual qualquer regulamentação que reintroduza complexidade não essencial, opacidade de carga tributária ou tratamento não isonômico não comete apenas um erro de técnica legislativa, comete ilícito constitucional, por meio de uma reversão daquilo que o constituinte derivado elevou a princípio expresso do sistema.

V. O elo com os objetivos fundamentais da República

O art. 3º, I e III, fixam como objetivos fundamentais da República construiruma sociedade solidária, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. A devolução personalizada, o cashback, não é benefício acessório, é instrumento direto de cumprimento desse artigo através da estrutura tributária, algo que o sistema anterior jamais operacionalizou. Pela primeira vez o desenho tributário brasileiro identifica a pessoa física, mede seu impacto individual e devolve valor a ela, não à média estatística, não ao setor produtivo, mas à pessoa, por nome e CPF.[13] O custo tributário do cashback é solidariamente repartido pela sociedade, conforme ditame constitucional.

---

[11]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito Tributário em rede: em busca de um sistema mais simples, transparente e democrático. *Tributação em Revista*, v. 18, p. 41-42, 2012; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Reforma tributária precisa criar sistema simples e transparente. *Folha de S.Paulo*, 28 jul. 2019.

[12]KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa: Edições 70, 2007.

[13]Sobre a devolução personalizada no desenho da reforma, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit.; sobre a relação entre cidadania fiscal e reforma tributária no debate público, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Cidadania fiscal e reforma tributária. *Folha de S.Paulo*, 2 jan. 2020.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

A atenuação da regressividade, que o art. 145, § 4º, impõe a toda alteração da legislação tributária, completa o desenho. Nenhum desses institutos é concessão de política pública revogável por LC ordinária; são mecanismos que dão eficácia concreta a um objetivo fundamental da República, e por isso compartilham, na medida em que concretizam esse objetivo, da proteção que o art. 60, § 4º, confere aos direitos e garantias individuais que deles decorrem.

Segunda Parte: as quatro reformas constitucionais e as suas linhas do tempo

A reforma tributária em sentido estrito está em construção. O que começou em 2026 foi a transição, desenhada para impedir aumento de carga: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1% (ADCT, art. 125); ICMS e ISS só caem, um décimo ao ano, de 2029 a 2032, e só se extinguem em 2033 (arts. 128 e 129); e a alíquota de referência, calculada pelo TCU, não pode elevar a carga acima da média de 2012 a 2021 em proporção do PIB (art. 130). Para chegar a esse fim foi preciso reformar os pressupostos, e a ordem dos fatores é o argumento: a EC 132 fortaleceu as quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, mediante quatro outras reformas veiculadas em seu próprio texto, cada uma coincidindo com um inciso daquele parágrafo. Elas, sim, estão em vigor desde 20 de dezembro de 2023. Cada uma tem uma história, e a história explica a petrificação: as linhas do tempo que seguem mostram de que traumas cada inciso do art. 60, § 4º, nasceu e o que a Emenda de 2023 acrescentou a cada um deles.

VI. Reforma federativa (art. 60, § 4º, I)

A Federação é a primeira cláusula pétrea da história constitucional brasileira: antes do voto, antes da separação dos Poderes, antes do catálogo de direitos, foi a forma federativa que o constituinte de 1891 subtraiu à deliberação do Congresso, no art. 90, § 4º, e é a única cláusula presente em todas as Constituições que admitiram limites materiais à reforma. A Carta de 1824 instituiu a monarquia unitária; o Ato Adicional de 1834 desconcentrou sem federalizar; a Federação nasceu em 1889, gêmea da República, e nasceu petrificada em 1891, porque o federalismo brasileiro é centrífugo, formado por devolução de um centro que se descentraliza por ato próprio. Federação que nasce do centro pode ser reabsorvida pelo centro.[14] O século XX testou a blindagem

[14]BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, art. 90, § 4º; FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Globo, 2012.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

três vezes: a Carta de 1937 omitiu a cláusula, e o Estado Novo substituiu governadores por interventores e queimou as bandeiras estaduais em cerimônia pública; a de 1946 restaurou a vedação e trouxe as normas gerais de Aliomar Baleeiro; e a de 1967, com a EC 1/1969, manteve a Federação formalmente pétrea enquanto o regime a esvaziava, na coordenação por subordinação. Lassalle explicaria o fenômeno: cláusula pétrea que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de folha de papel.[15] A Constituição de 1988 proclamou a união indissolúvel e elevou o Município a ente federativo; mas, na tributação do consumo, entregou autonomia sem unidade, 27 legislações estaduais e 5.570 municipais, o balcão de negociações bilaterais que se chamou guerra fiscal. O federalismo fiscal brasileiro nunca conheceu o equilíbrio; conheceu o pêndulo entre o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros.

Fernando Abrucio deu a essa patologia o seu nome definitivo. Em *Os barões da Federação*, examinou o protagonismo dos governadores na redemocratização: eleitos em 1982, ocuparam o vácuo deixado pelo centro, assumiram o controle das máquinas estaduais e tornaram-se os fiadores políticos da transição, sem que a autonomia recuperada viesse acompanhada de freios institucionais; ao controlar bases eleitorais, cargos e verbas, passaram a influenciar diretamente as bancadas federais, e o barão passou a governar, por procuração, a parte do Congresso que lhe deve o mandato.[16] Em 2005, Abrucio situou entre 1982 e 1994 a predominância de um federalismo estadualista, não cooperativo e frequentemente predatório, com o ultrapresidencialismo estadual, o uso político dos bancos estaduais, a transferência de custos à União e, nas relações entre Estados, a guerra fiscal como competição predatória; e a sua análise permite separar dois problemas que o debate jurídico confunde: assegurar autonomia federativa e controlar o exercício dessa autonomia.[17] O ICMS foi a arma do baronato: cada barão cobrava o seu tributo, concedia a sua isenção e escondia a sua conta, e o cidadão, que pagava por todos, não via nenhum. A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o gasto do barão; não devolveu ao cidadão a visibilidade do imposto que o barão cobrava. Essa é a lacuna que a EC 132 veio preencher. O que a cláusula protege, na jurisprudência do STF, não são os nomes “ICMS” e “ISS” nem a fotografia das

[15]LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

[16]ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec; Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

[17]ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005, esp. p. 46-49.

competências de 1988: é a autonomia política, administrativa e financeira dos entes, a imunidade recíproca e a lealdade federativa.[18]

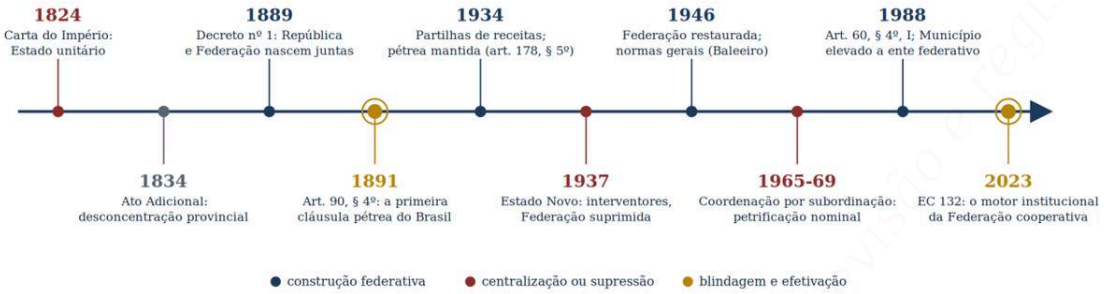


Figura 1. Da Coroa à cláusula pétrea efetivada: a linha do tempo da Federação brasileira, de 1824 a 2023. Fonte: elaboração do autor.

Fundamento: art. 156-A, caput e § 1º, V, VI e VII; art. 156-B; art. 149-B; art. 149-C; art. 159-A; ADCT, art. 131. A competência sobre o consumo é compartilhada por Estados, Distrito Federal e Municípios: o IBS não é imposto tomado dos entes, é imposto que os entes exercem juntos. Cada ente fixa por lei sua alíquota própria, e a receita pertence ao destino. O Comitê Gestor, paritário e não subordinado à União, edita o regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada e distribui. A Constituição de 1988 prometeu o federalismo cooperativo e entregou a guerra fiscal. Vinte e sete alíquotas estaduais divergentes, guerra de incentivos e contencioso bilionário foram o preço dessa promessa não cumprida.[19] A EC 132 converteu a promessa em instituição: uma base, uma lei e um regulamento, mas vinte e sete alíquotas estaduais e cinco mil quinhentas e setenta municipais, cada uma fixada legalmente por quem a cobra e a quem presta contas o eleitor local. Por cento e trinta anos, a cláusula pétrea federativa foi um limite sem instituição; o art. 156-B deu-lhe um motor. Em 2022, Abrucio reconheceu que, desde 1988, "construiu-se um federalismo de molde cooperativo, norteado por Sistemas Nacionais de Políticas Públicas", sobretudo nas políticas sociais, e incluiu entre os desafios pendentes "o aumento da cooperação federativa no plano tributário e orçamentário":[20] o federalismo cooperativo brasileiro nasceu no gasto, no SUS e no SUAS, e não chegara à receita. A EC 132 é a cooperação federativa

[18]STF, ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007; RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18.06.2008; RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, j. 23.11.2016; ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.09.2014.

[19]NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[20]ABRUCIO, Fernando Luiz. Federalismo brasileiro e projeto nacional: os desafios da democracia e da desigualdade. *Revista USP*, São Paulo, n. 134, p. 127-142, 2022, p. 137-138. A frase é de 2022 e não avalia a Emenda aprovada no ano seguinte.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

chegando, enfim, ao plano tributário, e o Comitê Gestor do IBS é o seu Sistema Nacional. O Comitê Gestor não é um novo Confaz, cuja unanimidade era a medida da desconfiança entre titulares de competências separadas; o CGIBS administra uma competência constitucionalmente una, e a paridade que o estrutura é a medida da confiança institucionalizada.[21] E a LC 214/2025 ocupa, no Sistema CBS/IBS, a posição de norma geral que o CTN ocupava: a norma geral deixou de ser a moldura para tornar-se o próprio quadro.[22] A EC 132 desarmou o barão sem desarmar o ente: a autonomia que a Constituição protege é a de fixar a própria alíquota diante do próprio eleitor, e não a de esconder isenções do eleitor alheio. Subordinar o Comitê Gestor, suprimir a alíquota própria, devolver a receita à origem ou transferir o IBS à União seria abolir a forma federativa, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe. É o efeito catraca do pacto federativo: gira para a frente, trava para trás. Em 1891, a Federação foi petrificada como promessa; em 1937 e em 1969, provou-se que pedra sem instituição é papel; em 2023, a promessa ganhou um corpo.

VII. Reforma do voto (art. 60, § 4º, II)

A petrificação do voto é filha da memória. A Carta de 1824 instituiu o voto censitário: só votava quem tinha renda. A Lei Saraiva, de 1881, introduziu eleições diretas ao preço de excluir os analfabetos, exclusão que sobreviveria mais de um século. A República Velha praticou o voto aberto e de cabresto, sob o olhar do coronel, na patologia que Victor Nunes Leal dissecou como compromisso entre o poder público e o poder privado local.[23] O Código Eleitoral de 1932 respondeu com três conquistas simultâneas, o voto secreto, o voto feminino e a Justiça Eleitoral; o Estado Novo, em 1937, suprimiu as eleições e provou que conquistas legais sem blindagem constitucional duram o que dura a conjuntura. A redemocratização de 1945 devolveu o sufrágio; o AI-2, de 1965, tornou indireta a eleição presidencial; a rejeição da Emenda Dante de Oliveira, em 1984, converteu o voto direto no símbolo máximo da transição; a EC 25/85 restaurou as diretas e devolveu o voto aos analfabetos; e a Constituinte de 1987-88, composta por uma geração que vivera a supressão do voto, petrificou, no art. 60, § 4º, II, o voto direto, secreto, universal e periódico. Cada adjetivo responde a um trauma

[21] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Comitê Gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária. *JOTA*, 31 mar. 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa Reforma Tributária*, cit. Sobre as tensões do federalismo fiscal no regime anterior, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 167, p. 26-38, 2009.

[22] SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., p. 131 e seguintes; Lei Complementar 227, de 13 de janeiro de 2026, que explicita que o Comitê Gestor do IBS não está sujeito a tutela ou subordinação hierárquica de qualquer outro órgão público.

[23] LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

documentado: o direto ao Colégio Eleitoral do regime militar, o secreto ao cabresto do coronelismo, o universal ao censo de 1824 e às exclusões de gênero e instrução, o periódico à perpetuação no poder, que Geraldo Ataliba identificou como a negação da república.[24] O constituinte não petrificou palavras; petrificou vitórias. E o que o STF protege não é a mecânica de votar, mas a efetivação da democracia por um cidadão que delibera de forma livre e informada.[25]

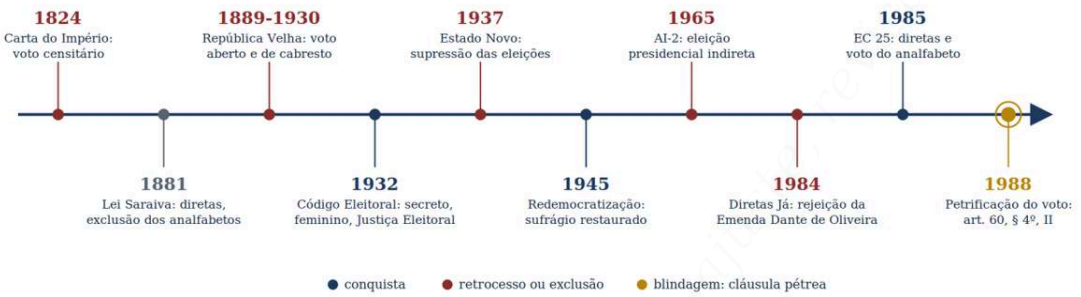


Figura 2. Da exclusão à petrificação: a linha do tempo do voto no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que cada atributo do art. 60, § 4º, II, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.

Há uma premissa silenciosa entre o art. 1º, parágrafo único, e o art. 60, § 4º, II: o poder que emana do povo só retorna ao povo, sob a forma de controle, se o povo puder ver o que o poder faz. Democracia sem informação é procuração em branco; voto sem conhecimento é assinatura sem leitura. O eleitor brasileiro votava sob a ilusão financeira que Puviani descreveu e Buchanan formalizou: tributo embutido no preço, calculado por dentro, cobrado na origem e repartido por regras que ninguém decifrava, de modo que o princípio fundador do constitucionalismo, *no taxation without representation*, operava invertido, representação plena com tributação imperceptível.[26] Não era a coação sobre o voto; era a anestesia do votante. Dedicou-se a essa anestesia um livro inteiro e uma década de pesquisa sobre transparência fiscal.[27]

Fundamento: art. 1º, parágrafo único; art. 145, § 3º; art. 150, § 5º; art. 156-A, §

[24]ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

[25]STF, ADI 3.685, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.03.2006; ADI 4.543, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2013; RE 637.485, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2012.

[26]BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967, capítulo sobre a ilusão fiscal, que retoma PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

[27]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters / Revista dos Tribunais, 2014; 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lei de Transparência e sigilo fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 119, p. 125-131, 2013; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PIMENTEL, Mariana; BANDEIRA, G. V. V.; COELHO, Isaías. Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). *FISCOSoft*, 2012.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

1º, V, VII e IX, e § 5º, VIII. A transparência virou princípio do Sistema Tributário Nacional. O tributo é calculado por fora e destacado na nota. A receita segue o consumo, e o eleitor liga o imposto que paga ao Município em que vota: quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota. O voto era direto na forma; tornou-se direto também no objeto. Cada aumento acima da alíquota de referência exige lei do próprio ente e aparece na nota seguinte para mais de duzentos e treze milhões de brasileiros, e a periodicidade deixa de ser mera cronologia para adquirir conteúdo. A devolução personalizada chega com nome e CPF, e o cashback e a regra da não regressividade universalizam não o direito de votar, que já era de todos, mas a condição de votar sabendo: são a alfabetização fiscal como último capítulo da universalização iniciada com as mulheres em 1932 e com os analfabetos em 1985. Em 1988 o voto foi petrificado, mas o eleitor continuou pagando sem ver, votando sem saber e cobrando de quem não recebia. A EC 132 religou o circuito da soberania popular fechado pelo art. 1º. Restaurar o tributo por dentro, o benefício fiscal desautorizado, ou o sigilo do preço seria retirar do eleitor a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda. A EC 132 não alterou o voto; alterou o votante. O voto brasileiro era direto, secreto, universal e periódico; agora, é também esclarecido. Pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.

VIII. Reforma da legalidade (art. 60, § 4º, III)

A petrificação da separação dos Poderes é filha da desfiguração. É o princípio mais antigo na proclamação e o mais recente na blindagem: está em todas as sete Constituições brasileiras e só ingressou no rol pétreo em 1988, cento e sessenta e quatro anos depois da primeira proclamação. A Carta de 1824 não adotou três Poderes, adotou quatro: o Poder Moderador, “a chave de toda a organização política” (art. 98), dissolvia a Câmara, suspendia magistrados e nomeava senadores vitalícios; a separação nasceu, entre nós, com um poder acima dos poderes. As Constituições de 1891, 1934 e 1946 proclamaram a tríade harmônica e independente sem blindá-la. A Carta de 1937 é o museu de tudo o que o inciso III viria a proibir: o Presidente legislava por decreto-lei e o Parlamento jamais foi convocado. E a de 1967, com a EC 1/1969, repetiu 1937 com instrumentos mais sofisticados: o AI-5 fechou o Congresso, e o decreto-lei do art. 55 dispensava até a apreciação congressual em matéria de finanças públicas, pois, decorrido o prazo sem deliberação, “o texto será tido por aprovado”.[28] A desfiguração política sempre teve uma face fiscal: no Estado Novo, registrou Isaias Coelho, fiscais do Imposto de Consumo “recebiam uma porcentagem das multas que

[28]BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824, arts. 9º, 10 e 98; Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 55, § 1º.

aplicavam".[29] O agente fiscal remunerado pela multa é o agente do governo, não do Estado; e o governo que arrecada sem lei é o Executivo que legisla. A Constituinte de 1987-88 petrificou a fronteira entre decidir e executar. O que o STF protege não é o organograma, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário: a lei pode atribuir ao Executivo a calibragem de alíquotas desde que estabeleça condições e limites, mas não pode abdicar da decisão.[30]

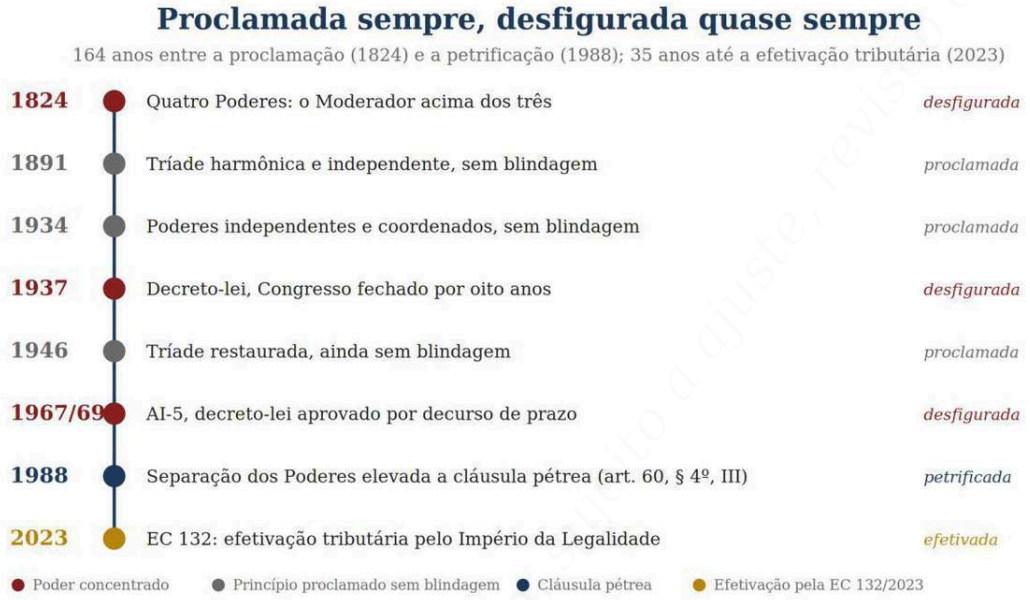


Figura 3. Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: a linha do tempo da separação dos Poderes no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que o art. 60, § 4º, III, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.

O Fisco brasileiro, porém, legislava sob a proteção da complexidade. O caso exemplar é o Convênio ICMS 66/88: autorizado pelo art. 34, § 8º, do ADCT a regular "provisoriamente" a matéria, vigorou como lei complementar de fato por quase oito anos, e as categorias que o Confaz consolidou sem mandato para consolidar, o crédito físico, a substituição tributária, o estorno proporcional, atravessaram a Lei Kandir e chegaram vivas ao século XXI. É a dependência de trajetória de Pierson: o provisório cria interesses, rotinas e expertise em torno de si, e o custo de abandoná-lo cresce a cada ano em que sobrevive.[31] O decreto que reduz base de cálculo é o decreto-lei que 1988

[29]COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 89-90.

[30]STF, ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 13.04.2005; RE 1.043.313 (Tema 939) e ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020. Sobre a legalidade tributária como face fiscal da separação, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

[31]PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science Review*, v. 94, n. 2, 2000, p. 251-267; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, itens 2.1 e 3.5.

baniu, retornando pela janela dos fundos da tributação; e o lançamento por homologação, em que o contribuinte interpreta em trinta dias e o Fisco revisa em cinco anos, fez do contribuinte legislador de si mesmo, sob risco, e do Fisco legislador retroativo, sem risco.[32] Não houve golpe. Houve assombração: a mesma usurpação de 1937 e de 1969, sem tanque, sem general, apenas com carimbo.

Fundamento: art. 156-A, § 1º, IV, V e X, e § 5º, II; art. 195, § 16; art. 156-B, I e III; art. 9º da EC 132. A lei complementar única é a fonte exclusiva do tributo. A alíquota só existe por lei específica. Benefícios são vedados fora das hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão: não há mais o que conceder por decreto, porque não há mais o que conceder. O regulamento único e a interpretação uniformizada fazem do agente fiscal um agente de Estado, e não do governo de plantão: o regulamento executa a lei complementar, não a recria, e a uniformização da interpretação é competência de órgão paritário e permanente, não do Secretário de Fazenda de ocasião. O crédito vinculado ao pagamento encerra a maldição do lançamento por homologação: com o split payment, a apuração assistida e a interpretação antecipada, a legalidade concreta passa a ser produzida pelo Estado, de forma pública, uniforme e prévia, e a confissão de fato, no documento fiscal, substitui a confissão de dívida, no auto de infração.[33] Por trinta e cinco anos a separação dos Poderes viveu sob uma assombração infralegal: o convênio no lugar da lei, o decreto no lugar do Parlamento, o sigilo no lugar da legalidade concreta. A EC 132 instalou o Império da Legalidade e devolveu cada função ao seu Poder. Recriar benefícios por convênio ou regras por portaria seria usurpar a função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe. A separação dos Poderes brasileira era proclamada, harmônica e petrificada; agora, no campo tributário, é também praticada. Pode aprender a funcionar melhor; não pode voltar a ser folha de papel.

IX. Reforma dos direitos e garantias (art. 60, § 4º, IV)

A memória do direito do contribuinte é a mais longa de todas. O direito fundamental mais antigo do Ocidente é tributário: a Magna Carta de 1215 proibiu ao rei exigir auxílio sem o consentimento comum do reino; o Bill of Rights de 1689 declarou

[32]CORRÊA, André Rodrigues; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 10-18 e 106-107.

[33]Sobre o lançamento por homologação e seus limites, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2020; sobre a distinção entre "confissão da dívida" e "confissão da dúvida", SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o Panóptico da DCTF*. São Paulo: Max Limonad / FGV Direito SP, 2018; sobre o novo modelo, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O novo "lançamento por declaração 3.0" desenvolvido para o sistema CBS. *JOTA*, 17 jun. 2025; e O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0. *JOTA*, 8 jul. 2025.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

ilegal a cobrança sem concessão do Parlamento; e a Declaração de 1789, nos arts. 13 e 14, deu ao princípio sua forma definitiva, a contribuição comum repartida "em razão das suas faculdades" e o direito de todos os cidadãos de consentir a contribuição e acompanhar-lhe o emprego.[34] No Brasil, o art. 179, § 15, da Carta de 1824 mandou contribuir "em proporção dos seus haveres"; a Constituição de 1891 fixou que nenhum imposto seria cobrado senão em virtude de lei; a de 1946 introduziu a capacidade contributiva; e a de 1988 fez o que nenhuma anterior fizera: declarou os direitos no art. 5º, declarou as "garantias asseguradas ao contribuinte" no art. 150 e petrificou ambas no art. 60, § 4º, IV.[35] Foram cento e sessenta e quatro anos entre a declaração de 1824 e a blindagem de 1988, e por uma razão: a blindagem sempre protegeu a arquitetura do poder, e não a pessoa contra o poder. Os incisos I, II e III do art. 60, § 4º, protegem a organização do Estado; o inciso IV protege a pessoa contra o Estado. E o inciso IV foi batizado, cinco anos depois de nascer, por um tributo: na ADI 939, de 1993, o Supremo derrubou pela primeira vez uma emenda constitucional por violação de cláusula pétrea, e o fez para proteger o contribuinte. O contribuinte não é hóspede do art. 60, § 4º, IV. É o seu primeiro titular reconhecido. O que o STF protege não é a topografia do art. 5º, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar; e o tributo escondido no preço viola a Constituição, porque o valor do tributo não é receita do contribuinte, e sim do Estado.[36]

[34]INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215, cláusula 12; Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689, item 4; FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, arts. 13 e 14.

[35]BRASIL. Constituição de 1824, art. 179, §§ 1º, 15 e 22; Constituição de 1891, art. 72, § 30; Constituição de 1946, art. 202; Constituição de 1988, arts. 5º, 150, caput, e 60, § 4º, IV.

[36]STF, ADI 939, cit.; ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004; RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.



Figura 4. Oitocentos anos de direitos do contribuinte: declarados desde a Magna Carta, petrificados apenas em 1988, batizados pela ADI 939 em matéria tributária e tornados visíveis pela EC 132/2023. Fonte: elaboração do autor.

O sistema anterior escondia o contribuinte atrás de três biombos. O primeiro era o preço: ICMS, PIS, COFINS e ISS calculados por dentro, integrando a própria base e a base uns dos outros, de modo que o cidadão nunca soube quanto do que pagava era tributo. O segundo era a empresa: a pessoa jurídica disputava a base nos tribunais e negociava benefícios, mas não paga imposto sobre consumo, repassa-o, e não vota. Nesse mercado o crédito virou mercadoria, com noteiras e créditos podres que o consumidor honesto financiava.[37] O terceiro era o tempo: o lançamento por homologação, com autuações retroativas sobre divergências que o Fisco nunca esclarecera, e o sigilo que completava o circuito. Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum: mais de duzentos e treze milhões de consumidores pagavam o maior tributo sobre consumo do mundo sem jamais ter sido informados disso.[38]

Fundamento: art. 156-A, § 1º, VIII, IX e X, e § 5º, II e VIII; art. 145, § 4º. A não cumulatividade plena protege a propriedade e a livre iniciativa, e é o maior benefício fiscal da história tributária brasileira, o único que não discrimina: quem recebe crédito integral não precisa de isenção, quem tem alíquota igual à do concorrente não precisa de regime especial, e todo benefício concedido a um setor é pago, pela alíquota-padrão

[37]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS: delegação do ônus da fiscalização nas operações interestaduais e impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte de boa-fé. *FISCOSoft*, 2012; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa da publicidade, transparência e controle social dos autos de infração. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015, p. 209-224.

[38]FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, caderno de economia, p. A15.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

mais alta, por todos os consumidores dos demais. O tributo por fora realiza o direito à informação: o contribuinte invisível ganhou um número, e o número tem endereço. A alíquota uniforme e a vedação de benefícios realizam a igualdade, e as reduções taxativas de sessenta e de trinta por cento que a política impôs estão na Constituição, indexadas à alíquota-padrão, não se negociam em balcão e não flutuam por decreto. O crédito condicionado ao efetivo recolhimento acaba com as noteiras e os créditos podres. A devolução personalizada e a atenuação da regressividade realizam a justiça tributária: pela primeira vez a Constituição reconhece, nomeia e ressarce o contribuinte de fato como pessoa.

A EC 132 derrubou os três biombos e entregou a deliberação sobre o tributo às pessoas físicas, titulares visíveis de direitos. É a virada antropocêntrica: não é o cidadão que serve à soberania, a soberania e os servidores públicos servem ao cidadão. Comte-Sponville lembraria que a justiça, entre as virtudes, é a única que se define pela relação com o outro, nunca consigo mesmo.[39] A reforma tributária, ao tornar o contribuinte visível, tornou a justiça fiscal exigível por quem antes só a sofria. Restaurar a cumulatividade ou o balcão de benefícios seria suprimir direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede. A EC 132 não alterou os direitos individuais; alterou o titular: onde havia empresa como sujeito aparente, constituiu o cidadão como sujeito real. A reforma não criou direitos novos; criou o sujeito deles.

Terceira Parte: cidadania fiscal

X. A República sem cidadãos: o Brasil e a assombração do sistema tributário

A República brasileira foi proclamada sem o povo. A frase é de Aristides Lobo, republicano histórico, três dias depois do 15 de novembro de 1889: “o povo assistiu àquilo bestializado, atônito, surpreso, sem conhecer o que significava”.[40] José Murilo de Carvalho fez da frase o título de um livro e a tese de uma obra: a República que não foi, a cidadania que veio pela metade e na ordem invertida, com os direitos sociais outorgados antes dos direitos políticos conquistados.[41] Se a República é a coisa do

[39]COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno Tratado das Grandes Virtudes*. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, capítulo sobre a justiça.

[40]LOBO, Aristides. Carta ao *Diário Popular*, 18 nov. 1889, apud CARVALHO, José Murilo de. *Os bestializados: o Rio de Janeiro e a República que não foi*. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.

[41]CARVALHO, *Os bestializados*, cit.; CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001. A sequência civil-política-social é a de MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Trad. Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967, e o Brasil a inverteu.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

povo, uma República proclamada às costas do povo é um nome sem coisa; e uma Federação fiscal sem cidadão fiscal é a incubadora dos barões. Faoro explicou por que a coisa pública nunca chegou a ser do povo: o "estamento burocrático", herdado da Coroa portuguesa, apropriou-se do Estado como patrimônio e administrou a coisa pública como coisa própria. Sérgio Buarque de Holanda descreveu o "homem cordial", que não distingue a esfera pública da privada e trata o Estado como extensão da família.[42] E Jorge Caldeira, na *História da Riqueza no Brasil*, mostrou como a República de 1891, ao transferir aos Estados o imposto de exportação, criou uma federação fiscal sem criar o cidadão fiscal.[43] Três diagnósticos, uma conclusão: no Brasil, a República precedeu o cidadão, e o fisco precedeu a República.

O sistema tributário sobre o consumo, tal como vigorou de 1965 a 2023, foi a forma mais acabada dessa inversão. Chamamo-lo de assombração: uma estrutura que já não tinha razão de ser e que continuava a produzir efeitos, como o fantasma que habita a casa depois de morto.[44] Ele escondia o imposto atrás dos três biombos descritos na Segunda Parte, o preço, a empresa e o tempo, e atrás deles mais de duzentos e treze milhões de brasileiros pagavam sem saber, e dezenas de milhões de empresas recolhiam sem consentir. A assombração tinha números. O contencioso tributário brasileiro alcançou, em 2019, R$ 5,4 trilhões, o equivalente a 75% do PIB.[45] A opacidade desse contencioso, que medimos no NEF/FGV com o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário, era parte do problema, e não apenas o seu sintoma.[46] Uma cadeia produtiva de quatro operações que, num sistema de IVA com alíquota-padrão de 20%, custaria R$ 100 ao consumidor, custava R$ 213 no sistema anterior, por efeito da cumulatividade e do cálculo por dentro.[47] E o art. 150, § 5º, que desde 1988 mandava a lei esclarecer os consumidores sobre os impostos incidentes, ficou trinta e cinco anos sem corpo: é a assombração invertida.

Wittgenstein, de novo, explica o que estava em jogo. Um imposto que não

---

[42]FAORO, *Os Donos do Poder*, cit.; HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. Rio de Janeiro: José Olympio, 1936, cap. V.

[43]CALDEIRA, Jorge. *História da Riqueza no Brasil: cinco séculos de pessoas, costumes e governos*. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

[44]A metáfora da assombração institucional percorre a minha obra recente e organiza a Introdução de SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit.

[45]INSPER. Núcleo de Tributação. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020, ano de referência 2019*. São Paulo: Insper, 2020.

[46]SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; CAMPEDELLI, Laura Romano et al. *Índice de Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)*. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sigilo fiscal, alienação e deformidades da legalidade: em defesa do fim dos julgamentos públicos secretos. In: *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 357-375.

[47]SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., Introdução, § 1.1; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Empresário. *Correio Popular*, Campinas, 3 ago. 2026.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

aparece na linguagem do cidadão, que não está na nota, no preço, na conversa, não está no seu mundo; e o que não está no mundo do cidadão não pode ser objeto de consentimento, de controle nem de voto. O sistema anterior não era apenas injusto; era indizível. Kafka deu ao contribuinte desse sistema o seu retrato: Josef K., processado sem saber por quê, condenado sem conhecer a lei, é o cidadão que paga sem saber quanto.[48] *Res publica res populi*, dizia Cícero; entre a fórmula e a prática, o Brasil viveu cento e trinta e quatro anos de República. Dante formulou a pergunta que resume a situação: "*Le leggi son, ma chi pon mano ad esse?*", "as leis existem, mas quem põe mão nelas?".[49] Havia lei: o art. 145, § 1º, que manda graduar os impostos segundo a capacidade econômica; o art. 150, § 5º, que manda esclarecer o consumidor; o art. 1º, que diz que todo o poder emana do povo. Faltava a mão. Faltava o sujeito que pudesse pôr a mão na lei, porque a lei não o via, e ele não via a lei. A cidadania fiscal é o nome desse sujeito.

XI. A centralidade do cidadão na obra de Abrucio: do servidor da Coroa ao servidor do público

O diagnóstico dos barões tem, na obra de Fernando Abrucio, um contraponto positivo: uma concepção de Estado organizado em torno do cidadão, que percorre quatro trabalhos, de 1997 a 2022, e da qual extraio o fundamento institucional da virada antropocêntrica.[50] Em 1997, ao examinar a corrente *Public Service Orientation*, Abrucio recolheu a distinção que separa o cidadão do cliente: "o conceito de cidadão é mais amplo do que o de cliente/consumidor, uma vez que a cidadania implica direitos e deveres", e a esfera pública é o lugar "onde os cidadãos aprendem com o debate público".[51] Transposta para a tributação, a distinção é decisiva. O contribuinte tratado como cliente recebe um serviço; o contribuinte tratado como cidadão participa da decisão sobre o que paga, discute o emprego do que pagou e aprende, no debate, a cobrar. A administração tributária que se contenta em "atender bem" ainda está na lógica do cliente; a que se abre ao controle está na lógica do cidadão.

O vínculo com a cidadania fiscal torna-se mais preciso no trabalho de Abrucio e

---

[48]KAFKA, Franz. *O processo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. Desenvolvi a analogia em SANTI, *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit.

[49]DANTE ALIGHIERI. *Purgatório*, XVI, 97.

[50]Uma precisão metodológica: nos textos de Abrucio consultados, a centralidade republicana do cidadão aparece com esse nome, ou como "cidadania", "accountability" e "controle democrático do Estado", nunca como "antropocentrismo". A conexão entre a sua obra e a tese aqui defendida é uma reconstrução interpretativa: os seus argumentos fornecem o fundamento institucional de uma elaboração que é minha, e que assumo como tal.

[51]ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Brasília: ENAP, 1997 (Cadernos ENAP, n. 10), p. 24-27.

Maria Rita Loureiro sobre finanças públicas e *accountability*, cuja estrutura é a estrutura da cidadania fiscal. Os autores distinguem a *accountability* vertical, em que os governantes respondem diretamente ao povo, pelo processo eleitoral, da horizontal, em que respondem "mediante controles e mecanismos de prestação de contas entre poderes"; exigem que os controles operem "de forma continuada, e não apenas episódica, durante os mandatos"; e fixam a condição de tudo: "a transparência das ações governamentais não esgota a busca da *accountability*, mas ela é um requisito fundamental", o que supõe informações "de fácil entendimento por parte do público leigo".[52] Bobbio é expressamente mobilizado, com a pergunta que resume a teoria do poder visível: "como o governo poderia ser controlado se se mantivesse escondido?".[53] O imposto calculado por dentro, atrás dos três biombos, era exatamente o governo que se mantinha escondido; e um governo escondido não pode ser controlado, nem na urna, nem no tribunal de contas, nem na rua.

Em *Burocracia e ordem democrática*, Abrucio e Loureiro associam a administração pública moderna à impessoalidade, à igualdade e ao controle republicano, e recolhem de Francisco Longo a fórmula histórica que condensa a virada: o burocrata "deixou de ser um servidor da Coroa para transformar-se em servidor do público".[54] É a mesma virada que defendo para o agente fiscal no Sistema CBS/IBS: o auditor deixa de ser agente do governo de plantão, ou do barão de plantão, para ser agente de Estado, servidor do cidadão que paga. Não há cidadania fiscal sem uma burocracia fiscal profissional, impessoal e responsável; e não há burocracia responsável perante um cidadão que não pode vê-la. A pandemia mostrou, pelo negativo, o custo da lacuna: Abrucio, Grin, Franzese, Segatto e Couto descreveram que a ausência de arenas e de regras comuns transferiu ao cidadão o custo do conflito entre os entes.[55] O que vale para a saúde vale para o tributo: a Federação que não coordena o imposto não coordena nada, e o cidadão paga duas vezes, pela ineficiência e pela opacidade.

---

[52]ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*. São Paulo: FGV-EAESP, 2004 (Relatório de Pesquisa, n. 31/2004), p. 9-13; versão publicada como ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004, p. 75-102.

[53]ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 12, citando BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

[54]ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea; Enap, 2018, p. 23-58, esp. p. 24-28 e 38.

[55]ABRUCIO, Fernando Luiz; GRIN, Eduardo José; FRANZESE, Cibele; SEGATTO, Catarina Ianni; COUTO, Cláudio Gonçalves. Combate à COVID-19 sob o federalismo bolsonarista: um caso de descoordenação intergovernamental. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 663-677, jul./ago. 2020.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Reunidos, os quatro trabalhos desenham uma tese que Abrucio nunca chamou de antropocêntrica, mas que é a matéria de que a virada antropocêntrica se faz: o cidadão, e não o cliente, como sujeito do serviço público; a *accountability* contínua e visível como condição da democracia; a burocracia como servidora do público, e não da Coroa; a cooperação federativa como forma de fazer a autonomia servir às pessoas.

XII. A Emenda 132 como programa constitucional de cidadania fiscal

A Emenda Constitucional 132 é o primeiro texto da história constitucional brasileira que organiza a tributação a partir do cidadão. Essa tese se sustenta por cinco vias, cada uma ancorada em dispositivo expresso. A primeira via é a transparência: o art. 145, § 3º, e o art. 156-A, § 1º, IX, o imposto por fora, que derruba o primeiro biombo; o cidadão passa a ver, na nota, o imposto que paga. É a pílula vermelha da cidadania fiscal: quem a toma não pode voltar a ver o preço sem ver o tributo.[56] A segunda via é a igualdade: a alíquota uniforme do art. 156-A, § 1º, VI, e a vedação de benefícios do inciso X, ressalvadas as hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão, fazem da igualdade tributária uma regra, e não um princípio programático ou um mero conselho. A terceira via é a justiça tributária: o art. 145, § 4º, manda atenuar efeitos regressivos; o art. 156-A, § 5º, VIII, institui a devolução do imposto a pessoas físicas, o cashback, primeira devolução constitucional de imposto sobre o consumo a pessoas identificadas. Rui Barbosa deu, na *Oração aos moços*, a fórmula que essas regras concretizam: “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam”.[57] O cashback é a igualdade de Rui em forma de crédito na conta do cidadão. A quarta via é a não cumulatividade plena com o crédito vinculado ao pagamento, do art. 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, II: o tributo deixa de ser custo da cadeia produtiva e passa a ser, como deve ser num IVA, encargo do consumidor final, visível e destacado; é o fim do efeito cascata que fazia de R$ 100, R$ 213, e é o fim, com o split payment e a apuração assistida, das notas frias e dos créditos podres que alimentavam o contencioso. Onde o imposto não é custo, o preço deixa de mentir. A quinta via é o destino e a alíquota própria, do art. 156-A, § 1º, V e VII: o imposto vai para onde está o consumidor, e a alíquota é decidida por quem o consumidor elege; é a trava política contra a carga, porque quem quiser aumentar a alíquota terá de fazê-lo por lei própria, diante do eleitor que vê o imposto na nota. E o art. 156-B criou o Comitê Gestor do IBS, com paridade e sem subordinação à

[56] A referência é ao filme *Matrix* (1999), das irmãs Wachowski. Usei a mesma imagem em SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Novo fato gerador do século 21 na “Matrix” do Comitê Gestor do IBS/CBS. *JOTA*, 18 mar. 2025.

[57] BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999 (1920).

União, que a LC 227, de 13 de janeiro de 2026, instituiu e organizou.

As cinco vias completam a tríade usada para definir a República fiscal: quem paga, vê; quem vê, cobra; quem cobra, vota. E autorizam a fórmula para a República sem adjetivos: República é a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide. Onde as três figuras se separam, o cidadão trabalha para um fisco que não vê, paga um imposto que não consentiu e vota num orçamento que não conhece. Onde se reúnem, há República.

XIII. O conceito de cidadania fiscal

Um conceito é uma dívida com a história. Depois do percurso, pode-se em três camadas, correspondentes a três tradições. A primeira camada é antropocêntrica, e vem de Protágoras, de Pico della Mirandola e de Kant: a pessoa humana é o fundamento e a finalidade da ordem tributária. Não a empresa, não o fisco, não a arrecadação. A empresa é instrumento; o fisco é agente; a arrecadação é meio. O fim é a pessoa, que paga e que recebe, e que tem dignidade, isto é, que não admite ser tratada apenas como meio de arrecadação. Lourival Vilanova ensinou que a norma jurídica tem estrutura relacional: liga sujeitos, e não sujeitos a coisas.[58] Paulo de Barros Carvalho deu a essa estrutura, no direito tributário, a forma da regra-matriz de incidência, com o seu sujeito passivo.[59] A cidadania fiscal acrescenta que esse sujeito, quando é pessoa física, não pode ser reduzido a um ponto de imputação: é uma pessoa com direito a saber.

A segunda camada é republicana, e vem de Cícero, de Marsílio de Pádua, dos florentinos e de Rousseau: a coisa pública é do povo, e o cidadão é coproprietário dela. O imposto não é preço pago a um terceiro; é a parte que o coproprietário entrega ao condomínio de que é membro e de que é, com os outros, autor. Daí decorrem os três direitos que o art. 14 da Declaração de 1789 já enumerava e que a Emenda 132 concretizou: o direito de saber quanto paga (transparência, imposto por fora), o direito de consentir no que paga (legalidade, alíquota própria fixada por lei do ente de destino) e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga (destino, prestação de contas, Comitê Gestor, orçamento). E decorre o dever correspondente, que Nabais chamou fundamental: contribuir segundo a capacidade, porque a coisa é comum.[60]

A terceira camada é de vigilância, e vem de Bobbio, de Rosanvallon e do

[58]VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

[59]CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, cit.

[60]NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

Federalista: a cidadania fiscal é o poder de ver o poder. Juvenal perguntou quem vigiará os próprios vigilantes, *quis custodiet ipsos custodes*.[61] A resposta republicana é: o cidadão, com a nota na mão e o voto na urna. A transparência não é favor do fisco; é condição da vigilância. E a vigilância não é desconfiança patológica; é a forma normal da liberdade republicana entendida, com Pettit, como não dominação: sou livre quando ninguém pode interferir arbitrariamente na minha vida, e o poder de tributar, quando invisível, é o mais arbitrário dos poderes.[62]

O Prof. Eurico de Santi propõe, então, a definição. Cidadania fiscal é a condição jurídica da pessoa que, colocada no centro da ordem constitucional como fundamento e finalidade do poder de tributar, reconhece-se coproprietária da coisa pública e, por isso, tem o direito de saber quanto paga, o direito de consentir no que paga e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga, e tem o dever de contribuir segundo a sua capacidade. Saber, consentir, acompanhar, contribuir: três direitos e um dever, todos com fundamento constitucional expresso, todos com genealogia que vai de Atenas a Brasília.

A definição tem consequências dogmáticas: a transparência deixa de ser princípio programático para ser direito subjetivo, oponível a quem cobra; a legalidade tributária deixa de ser garantia formal para ser consentimento material, o que exige que a lei seja compreensível para quem a paga; o contencioso deixa de ser o modo normal de relação entre o cidadão e o fisco para ser patologia, e a cooperação do art. 145, § 3º, passa a ser o modo normal; e o agente fiscal deixa de ser agente do governo de plantão para ser agente de Estado, servidor do cidadão. Cada uma dessas consequências é um capítulo por escrever; este texto apenas lhes dá o fundamento.

XIV. A convergência doutrinária: a cidadania fiscal como condição de validade da competência tributária

A tese de doutorado de Laura Romano Campedelli, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação no Brasil*, defendida na FGV Direito São Paulo sob orientação deste autor e de José Garcez Ghirardi, chega por caminho teórico

[61] JUVENAL. *Sátiras*, VI, 347-348. Sobre a governança em rede e a responsabilização circular, em que "todos sejam capazes de responsabilizar a todos", SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 30-31; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

[62] PETTIT, Philip. *Republicanism: A Theory of Freedom and Government*. Oxford: Oxford University Press, 1997, cap. 2.

independente à mesma conclusão:[63] a reforma tributária tem na cidadania fiscal, não na arrecadação, o seu sentido mais profundo. Duas teses percorrendo o mesmo objeto por rotas diferentes e chegando ao mesmo ponto não é coincidência, é confirmação.

Campedelli fixa o conteúdo da cidadania em Thomas Marshall e José Murilo de Carvalho, direitos civis, políticos e sociais, e fixa sua forma em Pierre Rosanvallon: imparcialidade, reflexividade e proximidade são as três qualidades que os cidadãos contemporâneos exigem da relação entre Fisco e contribuinte.[64] Essa tríade não é ornamento teórico. É a mesma estrutura, vista de outro ângulo, das quatro reformas reconstruídas na Segunda Parte a partir do art. 60, § 4º. Rosanvallon distingue independência de imparcialidade: a primeira é status, a segunda é qualidade que se prova, nunca se presume. O Comitê Gestor do IBS, paritário, com regulamento único e interpretação uniformizada, não é apenas arranjo federativo, é a resposta institucional a esse critério: um órgão só é imparcial se puder provar que não pode ser capturado por quem deveria fiscalizar, e é exatamente essa prova, permanente e não presumida, que o desenho da reforma federativa buscou instituir. A reflexividade, para Rosanvallon, é a exigência de que o debate público permaneça qualificado depois do voto, não apenas no dia da urna.[65] A opacidade do tributo por dentro, precisamente o vício que a reforma do voto elimina, é o inverso exato dessa exigência: mantém o cidadão leigo afastado do debate porque o impede de conhecer o que paga. O tributo calculado por fora não é apenas transparência de preço, é reflexividade instituída. A proximidade, terceira qualidade, é o novo tipo de relação que o cidadão espera manter com quem o governa, medida pela posição, pela interação e pela intervenção do Estado em sua vida concreta.[66] Nenhum instituto da reforma realiza essa proximidade com mais literalidade que a devolução personalizada. Não é a média estatística que recebe o cashback. É a pessoa física, identificada por nome e CPF, exatamente a unidade de análise que a proximidade rosanvalloniana exige.

Nicolas Delalande oferece o par doutrinário para o art. 1º com que este texto abriu: desde a Revolução Francesa, o imposto deixou de decorrer de ato de autoridade do soberano para decorrer de decisão livre da nação, sendo sempre, a um só tempo,

---

[63]CAMPEDELLI, Laura Romano. *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela EC 132/2023*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: FGV Direito SP, 2024. Orientação: Eurico Marcos Diniz de Santi e José Garcez Ghirardi.

[64]ROSANVALLON, Pierre. *Democratic Legitimacy: Impartiality, Reflexivity, Proximity*. Princeton: Princeton University Press, 2011, pp. 94-95 e 98.

[65]ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 123.

[66]ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 171.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

um ato de soberania e um princípio de solidariedade.[67] Campedelli aproxima Delalande de Isaías Coelho, para quem a tributação só se justifica quando se converte em contribuição de cidadãos para a causa comum,[68] e de Eurico Santi e André Corrêa, para quem toda renúncia fiscal concedida a um grupo é, na exata medida, ônus transferido a quem dela não se beneficiou.[69] O cidadão paga pelo tributo que paga, e pago pelo tributo que o outro não paga, seja pela redistribuição do ônus tributário, pelo aumento da dívida pública, resultando em inflação, ou pela deterioração do serviço público.

Campedelli conclui, a partir do exame dos §§ 3º e 4º do art. 145 e dos novos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, que a cidadania fiscal não é apenas princípio interpretativo, tornou-se norma de legitimação do exercício da competência tributária, condição de validade para o próprio exercício do poder de tributar.[70] Cite-se a abertura da Constituição Federal de 1988:

> **Art. 1º** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.
>
> **Parágrafo único.** Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

É, em vocabulário tributário, a mesma tese que este texto sustenta em vocabulário constitucional. Se a cidadania fiscal condiciona a competência para criar o tributo, a distorção que a nega na regulamentação infralegal não é vício de conveniência, é vício de competência. E vício de competência tributária, quando a própria competência foi desenhada para proteger o contribuinte, convoca o teste do art. 60, § 4º, exposto a seguir.

Quarta Parte: o método de controle

XV. O teste das quatro proposições

Se a reforma é antropocêntrica *ex vi* do art. 1º, e se as quatro reformas constitucionais que a EC 132 introduziu fortaleceram cada uma das quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, segue-se um método de controle, não apenas uma tese. Toda norma infraconstitucional que pretenda regulamentar a reforma, a LC 214, a LC 227, os

---

[67]DELALANDE, Nicolas. *Les Batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris: Éditions du Seuil, 2011, Introdução.

[68]COELHO, Isaías. No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 87.

[69]CORRÊA; SANTI, *Transparência e legalidade*, cit., pp. 30-31.

[70]CAMPEDELLI, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma*, cit., pp. 171-172.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

decretos regulamentares, as resoluções do Comitê Gestor, deve ser submetida a um teste de quatro proposições, na linha dos ensaios de lei complementar que o NEF/FGV produziu antes mesmo da aprovação da Emenda[71], cada uma correspondente a um inciso do art. 60, § 4º, e a uma das reformas da Segunda Parte.

Primeira proposição, teste federativo. A norma preserva a competência compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a alíquota própria de cada ente e a autonomia decisória do Comitê Gestor perante a União? Se subordinar o Comitê, uniformizar alíquotas por ato infralegal ou centralizar a arrecadação fora do desenho paritário, tende a abolir a forma federativa de Estado, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe.

Segunda proposição, teste do voto. A norma preserva o tributo calculado por fora, destacado na nota, e a vinculação da receita ao Município de destino? Se reintroduzir cálculo por dentro, obscurecer o destaque na nota, dissociar a receita do local de consumo, multiplicar alíquotas ou introduzir qualquer técnica que acrescente complexidade ao que o eleitor precisa ler, retira dele a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda.

Terceira proposição, teste da legalidade. A norma respeita a reserva de lei complementar para a instituição do tributo e de lei específica para qualquer alíquota ou benefício, e mantém o crédito vinculado ao efetivo recolhimento? Se recriar benefícios por convênio, regulamento ou portaria, ou se admitir crédito desvinculado do pagamento, usurpa função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe.

Quarta proposição, teste dos direitos e garantias. A norma preserva a não cumulatividade plena, a alíquota uniforme, a vedação de benefícios fora das hipóteses taxativas e a devolução personalizada? Se restaurar cumulatividade disfarçada, criar exceções não previstas na Constituição ou esvaziar o mecanismo de devolução, suprime direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede.

As quatro proposições têm um critério unificador, e é ele que a Emenda Cidadã introduziu no controle de constitucionalidade: o destinatário final. Não se pergunta mais se a norma preserva o direito da empresa, já integralmente protegida pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. Pergunta-se se a norma preserva o efeito que a Constituição prometeu ao povo: uma Federação que presta contas, um voto que sabe o que paga, uma legalidade sem assombração e direitos concretizados. Toda distorção

[71] SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; PAULA JR., Aldo de; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaios de uma Lei Complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Lei Complementar do IBS: Clínica de Direito Tributário da FGV Direito SP*. São Paulo: Max Limonad, 2020.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

que passe pela empresa, e nela pareça se esgotar, chega ao consumidor final. É nele que se mede a constitucionalidade.

Esse teste não é um exercício acadêmico. É a estrutura de controle que qualquer ato do Comitê Gestor, qualquer decreto regulamentador da LC 214 ou da LC 227, qualquer interpretação administrativa deve superar antes de ser tida por compatível com a Constituição. A falha em qualquer das quatro proposições não gera mera ilegalidade, gera inconstitucionalidade material por ofensa a cláusula pétrea.

Segue-se um corolário que o economista defende como boa política e o jurista deve agora defender como direito: porque os meios foram petrificados, o objetivo tornou-se direito, e a eficiência do sistema e a desoneração do setor produtivo tornaram-se direito do cidadão. A desoneração tem nome constitucional, neutralidade, e o inciso VIII do art. 156-A, § 1º, lhe dá conteúdo com a não cumulatividade plena. A pergunta decisiva é de quem é esse direito, e a resposta antropocêntrica é a única compatível com o art. 1º: quem paga o imposto sobre o consumo é o consumidor, a empresa recolhe; a cumulatividade que o sistema anterior produzia não era um custo da empresa, era um custo que a empresa repassava, atrás do biombo do preço, a uma pessoa que não o via. Quando a Constituição manda que o imposto seja neutro, não cumulativo e calculado por fora, ela não concede um favor ao setor produtivo; devolve ao cidadão o direito de pagar um preço que não mente. E a eficiência é a condição material dos direitos: Holmes e Sunstein demonstraram que todos os direitos custam dinheiro e que nenhum deles pode ser protegido sem financiamento público;[72] um sistema que consome, em contencioso, o equivalente a três quartos do produto de um ano não financia direitos, financia litígio. A administração tributária é serviço público, e o serviço público, na lição de Abrucio, deve ser avaliado pela sua capacidade de servir ao cidadão e de responder perante ele.[73] Quem distorce a neutralidade na implementação não prejudica apenas uma empresa; prejudica a pessoa que a Constituição colocou no centro.

O método exige, por fim, acompanhar a implementação, e é aqui que a lição de Abrucio se mostra inteira, porque tem dois lados. O primeiro é a capacidade estatal: sem burocracia profissional, sistemas que funcionem e arenas de coordenação que decidam, a melhor Constituição é uma folha de papel; o Comitê Gestor é a arena, o regulamento único é a regra comum, o agente de Estado é a capacidade. O segundo é o controle

[72]HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton, 1999, Introdução.

[73]ABRUCIO, *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública*, cit., p. 24-27; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38, sobre a combinação entre eficiência estatal, inclusão nas decisões e controle continuado.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

continuado: a *accountability* que se exerce apenas na eleição é, na fórmula de Abrucio e Loureiro, episódica, e a democracia exige a *(accountability)* contínua.[74] A transição de 2026 a 2033 é o período em que os dois lados serão testados ao mesmo tempo, e é também o período de maior risco de dependência de trajetória: nada dura mais do que o provisório que dá poder a quem o redige, e o Convênio ICMS 66/88 está aí para lembrá-lo. Weber advertiu que toda burocracia procura aumentar a superioridade dos profissionalmente informados mantendo em segredo os seus conhecimentos e intenções;[75] a implementação da reforma será o campo em que essa tendência e a virada antropocêntrica vão medir forças. Acompanhar a implementação não é tarefa acessória; é a própria continuação da reforma por outros meios. A Quinta Parte aplica o teste a um caso concreto, em que a distorção não veio de lei complementar nem de regulamento, mas de uma resposta a consulta.

Quinta Parte: a aplicação da tese a um caso concreto, a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS

XVI. Feudalismo fiscal: a Resposta à Consulta 33.083/2026 da Sefaz-SP

A tese tem aplicação imediata num caso prático: a pretensão, inconstitucional, incoerente e contrária à lógica jurídica, de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS. O anacronismo tem nome, feudalismo fiscal: produto de séculos de alienação, perpetua práticas antirrepublicanas e antidemocráticas de autoridades sem poder, cuja descrição exata está na literatura, no *Ensaio sobre a Cegueira*, de Saramago.[76] Durante sessenta anos os cidadãos eleitores ficaram invisíveis atrás de biombos artificiais, as pessoas jurídicas, sem capacidade política. Agora, pelo empoderamento conferido pela EC 132, os 213 milhões de brasileiros que pagavam ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI assumem o protagonismo da defesa do ambiente de negócios e da segurança jurídica do setor produtivo, respaldados pelas quatro cláusulas pétreas reforçadas pela Emenda: “chegou a hora dessa gente bronzeada mostrar seu valor”[77] e defender quem arrisca, empreende e emprega. Aqui pede voz e passagem o povo brasileiro.

A Emenda 132 pôs cada ator no seu lugar. O empresário investe, empreende e

[74]ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 11; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38.

[75]WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora UnB, 1999, v. 2, cap. IX, seção sobre a dominação burocrática.

[76]SARAMAGO, José. *Ensaio sobre a Cegueira*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

[77]VALENTE, Assis. *Brasil Pandeiro*. Samba de 1940, gravado pelos Anjos do Inferno (1940) e pelos Novos Baianos no álbum *Acabou Chorare* (1972).

emprega; os Legislativos das três esferas definem as regras e as alíquotas; o Executivo, a tropa de elite dos auditores da Receita Federal e do Comitê Gestor, interpreta e aplica a lei antecipadamente; o Judiciário resolve as lacunas; e o governo, seja qual for, governa não para si, mas para o povo brasileiro, única entidade soberana *ex vi* do art. 1º, parágrafo único. É o ápice histórico da República tal qual a descreve Jorge Caldeira, a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide,[78] e as quatro reformas da Segunda Parte estão sob o efeito catraca que Canotilho descreve: avançam, não retrocedem, sequer por emenda.[79] Quem paga, decide, elege e vota é o cidadão, informado pela transparência e por uma única lei; e é ele quem fala, agora, em defesa de um ambiente de negócios sadio, previsível e blindado.

Em julho de 2025, na Nota Técnica XXIX do CCiF, chamou-se de absurdo jurídico a tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS.[80] Em direito público, tudo o que não está expressamente permitido é proibido. A PEC 45/2019, aprovada na CCJ da Câmara, dizia expressamente que o IBS e a CBS não integrariam a base do ICMS e do ISS; o texto final da EC 132 suprimiu a menção, e da supressão de uma proibição expressa não se chega à autorização expressa que a competência tributária exige. O argumento econômico, a alegada perda de cerca de 8% da base relativa ao PIS e à COFINS, é *argumentum ad misericordiam*: apelo à compaixão contra o império do direito. A Nota mostrou ainda que a tese afronta oito dos dez mandamentos do IVA escritos por Isaias Coelho, a começar pelo primeiro, "não usarás o IVA para aumentar a carga tributária", e pelo quinto, "não esconderás o tributo".[81] Concluiu-se em quatro proposições: a inclusão gera cascata e resíduo

[78]CALDEIRA, *História da Riqueza no Brasil*, cit. Esta aplicação é também uma homenagem a Jorge Caldeira: não dá para entender o design jurídico da EC 132 e seus propósitos republicanos e futuros sem a leitura de dois de seus livros. *História da Riqueza no Brasil* inspirou a crença de que, sim, as instituições importam, e ofereceu a impactante visão da verdadeira história das instituições brasileiras, que alicerça as quatro reformas do Núcleo Central Republicano veiculado pela EC 132; e o livro-profecia *Brasil: paraíso restaurável* (CALDEIRA, Jorge; SEKULA, Julia Marisa; SCHABIB, Luana. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2020) é um oásis de otimismo que enxerga, daqui a uma década, o Brasil como líder mundial em energia renovável. Não se trata de esperança que não depende de nós, expectativa que causa frustração e ansiedade; trata-se de buscar a "Felicidade, Desesperadamente", de Comte-Sponville, ou seja, esperar o que depende de nós. Esse livro foi um grande motivador dos 12 anos de dedicação ao projeto "Nossa Reforma Tributária": obrigado, Caldeira e Avelino (FGV); fiz a minha parte: basta ligar os interruptores que a luz virá...

[79]CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

[80]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS*. São Paulo: CCiF, julho de 2025, com a transcrição do art. 156-A, § 1º, IX, e do art. 195, § 17, na redação da PEC 45/2019 aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, que mencionava expressamente os arts. 155, II, e 156, III. Versão para o debate público: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O absurdo lógico e jurídico da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS. *JOTA*, 17 jul. 2025.

[81]COELHO, Isaias. Os 10 mandamentos do IVA. In: *Reforma Tributária do Brasil*. São Paulo: JusPodivm, 2025, Capítulo 1.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

tributário; dificulta a apuração e encarece a conformidade; esconde do consumidor o peso do tributo; e multiplica o contencioso, à sombra do RE 574.706. Um ano depois, a tese voltou. Voltou com carimbo.

Uma resposta a consulta não emenda a Constituição. A Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026 da Sefaz-SP, de 4 de fevereiro de 2026, decidiu que o IBS e a CBS, "quando efetivamente exigíveis", integram o valor da operação e, portanto, a base de cálculo do ICMS.[82] Em 2026, não; a partir de 2027, sim. A ementa confessa o critério: em 2026 os novos tributos ficam fora "considerando que a contribuição ao PIS e a COFINS serão incluídas na base de cálculo do imposto estadual por sua alíquota integral". Não é argumento de direito; é argumento de caixa. O que a Sefaz busca preservar não é a legalidade, é a arrecadação.

O raciocínio cabe em quatro passos, e cada um carrega a sua falácia. Primeiro: a base do ICMS é o valor da operação (art. 13 da LC 87/1996), e "todo tributo que compõe o preço" a integra. Segundo: PIS e COFINS sempre integraram essa base, o IBS e a CBS "vêm substituir esses tributos", logo "a lógica da LC 87/1996 permanece aplicável". Terceiro: a reforma foi concebida "de modo que não haja perda de receita", "nos termos dos artigos 128 e 130 do ADCT", e excluir os novos tributos da base "reduziria artificialmente" a arrecadação. Quarto: "não há qualquer vedação específica", pois a LC 214/2025 só protegeu a base do ITCMD e do ITBI e só excluiu o ICMS da base do IBS e da CBS, "sem estabelecer reciprocidade". O quarto passo é *argumentum ad ignorantiam*: a competência existe porque ninguém a vedou, e inverte-se o ônus da prova, pois competência se prova por norma que atribui, não por ausência de norma que proíba.[83] É também argumento do silêncio travestido de *a contrario*: da proteção à base do ITCMD e do ITBI extrai-se uma regra sobre a base do ICMS, matéria de que a LC 214 não trata. O silêncio de uma lei sobre objeto que não é seu não é norma; é silêncio. Na gramática de Alchourrón e Bulygin, confunde-se permissão fraca, a mera ausência de proibição, com permissão forte, a norma que atribui.[84] A própria Constituição confirma o método: precisou da EC 33/2001 para escrever, no art. 155, §

[82]SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026, de 4 de fevereiro de 2026, publicada no Diário Eletrônico em 5 de fevereiro de 2026, ementa e itens 7 a 14. No mesmo sentido, as Respostas à Consulta 32.303/2025 e 32.931/2025.

[83]COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, capítulo sobre as falácias informais (falácias de relevância: *argumentum ad ignorantiam*, que tem por verdadeira uma proposição apenas porque não se provou a sua falsidade).

[84]ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975, Capítulo VII. Sobre a norma de clausura, BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, Capítulo 4. Para uma aplicação dessa gramática lógica às normas tributárias, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; NAVARRO, Pablo Eugenio. São válidas as normas tributárias imprecisas? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 148, p. 69-81, 2008.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

2º, XII, "i", que o ICMS integra a própria base; para o próprio ICMS foi necessária autorização expressa, e para a CBS e o IBS ela não existe.

O segundo passo é falsa analogia: substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. PIS e COFINS entravam na base do ICMS porque eram tributos por dentro, embutidos no preço e invisíveis; a CBS e o IBS nascem, por definição constitucional, fora do preço, pois o art. 156-A, § 1º, IX, e o art. 195, § 17, ordenam que não integrem sequer a própria base. Desde 20 de dezembro de 2023 o tributo sobre o consumo não compõe o preço; é destacado ao lado dele. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

O terceiro passo é o mais grave, porque toca o coração da transição. Os arts. 128 e 130 do ADCT não são cláusula geral de preservação de receita; são a disciplina exaustiva de como a receita será preservada. O art. 128 reduz as alíquotas do ICMS e do ISS em frações fixas, de nove décimos em 2029 a seis décimos em 2032, até a extinção em 2033 (art. 129). O art. 130 manda que resolução do Senado fixe as alíquotas de referência do IBS e da CBS, calculadas pelo Tribunal de Contas da União, "de forma a assegurar" que a receita do IBS seja "equivalente à redução" da receita do ICMS e do ISS, e impõe teto: se a arrecadação superar a média de 2012 a 2021 em proporção do PIB, as alíquotas de referência caem.[85] A existência de mecanismos constitucionais de preservação da receita não autoriza qualquer técnica interpretativa destinada a preservar arrecadação; ao contrário, exclui todas as demais. Se a saída do PIS e da COFINS da base do ICMS em 2027 reduz a arrecadação, a redução entra no cálculo do TCU e volta ao Estado pela alíquota de referência do IBS, à luz do dia. Não há perda a preservar às escondidas; há uma cascata que o constituinte decidiu eliminar. O passo tem esqueleto e vestido lógicos: o esqueleto é a afirmação do consequente, se o IBS e a CBS integram a base, não há perda, a Constituição quer que não haja perda, logo integram a base; o vestido é o *argumentum ad consequentiam*, a validade da proposição deduzida da desejabilidade do efeito; e há petição de princípio no advérbio, porque chamar a exclusão de redução "artificial" pressupõe que a base já contém os novos tributos, que é o que se deveria demonstrar.[86] Os passos partilham uma *ignoratio elenchi*: provam que a receita cairia e que não há vedação expressa, quando o que precisava ser provado é que há autorização expressa para incluir.

---

[85]BRASIL. Constituição de 1988, ADCT, arts. 125 a 130, na redação da EC 132: o art. 130, caput e incisos I e II, vincula as alíquotas de referência à compensação da redução da receita dos tributos substituídos; o § 1º atribui o cálculo ao Tribunal de Contas da União; e os parágrafos seguintes fixam o teto de referência, com revisões em 2030 e 2035.

[86]ARISTÓTELES. *Refutações sofísticas*, 167a; COPI, *Introdução à lógica*, cit., sobre a afirmação do consequente e a *ignoratio elenchi*; WALTON, Douglas. Historical origins of *argumentum ad consequentiam*. *Argumentation*, v. 13, 1999, p. 251-264.

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

Há ainda um silêncio. A resposta não menciona uma só vez o art. 145, § 3º, segundo o qual o Sistema Tributário Nacional "deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente". São critérios positivos que operam como ônus de fundamentação, e a tese paulista falha em quatro deles: acrescenta tributo sobre tributo a um sistema desenhado para ter uma base; esconde dentro da base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora, tributo em tocaia; devolve a cascata ao consumidor final, o povo do art. 1º; e decide sozinha o que o novo federalismo exige decidir em conjunto. A justiça é a única virtude que se define pela relação com o outro; a Sefaz definiu a sua pela relação com o próprio caixa. A falha de cooperação tem número, e o número sugere que a Federação cooperativa está funcionando: o mapeamento das 27 unidades federadas, até março de 2026, mostra que apenas cinco, São Paulo, Minas Gerais, Distrito Federal, Pernambuco e Alagoas, declararam a inclusão a partir de 2027; seis excluíram os novos tributos em 2026 e silenciam sobre 2027; o Rio de Janeiro não tem posição pacífica; e quinze não se manifestaram.[87] Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese. Santa Catarina, Estado da consulente, revogou em dezembro de 2025 a posição pró-inclusão que adotara. A nova Federação, com Comitê Gestor paritário e regulamento único (art. 156-B), não admite que um sócio decida por vinte e sete. Douglass North ensina que as regras do jogo mudaram; quem joga pelas regras antigas não exerce autonomia, descumpre o contrato.

Essa assombração é conhecida. Em dezembro de 1988, o Confaz sobrepôs o Convênio ICMS 66/88 à não cumulatividade plena do texto original da Constituição, e o provisório governou por quase oito anos no lugar da lei complementar. A Resposta à Consulta é a mesma dependência de trajetória com data nova: o Executivo redefinindo a base de cálculo por ato interpretativo, quando o art. 97, § 1º, do CTN equipara à majoração "a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso" e o art. 150, I, da Constituição exige lei. Freud chamou de estranho o que deveria estar recalcado e insiste em voltar sob outra forma;[88] a Constituição recalcou o tributo por dentro, e ele retorna disfarçado de "valor da operação". A capivara do ICMS, legislação, jurisprudência, ilegalidades e convênios de gaveta, será enterrada em cova rasa em

[87]Mapeamento de posicionamento dos Estados sobre a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS, pesquisa do jurista e advogado Eduardo Borges, fundador do GETAP, a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026. Inclusão a partir de 2027: AL, DF, MG, PE e SP. Exclusão em 2026 e silêncio para 2027: ES, GO, PA, PR, PI e SC (Correio Eletrônico Circular SEF/DIAT 29/2025, que revogou a posição pró-inclusão). RJ sem posição pacífica. Sem manifestação: AC, AM, AP, BA, CE, MA, MS, MT, PB, RN, RO, RR, RS, SE e TO.

[88]FREUD, Sigmund. *O infamiliar*. Trad. Ernani Chaves e Pedro Heliodoro Tavares. Belo Horizonte: Autêntica, 2019 (o ensaio de 1919 circula em português também sob os títulos "O estranho" e "O inquietante").

2033. A resposta à consulta quer que o morto assombre até lá.

Falta a pergunta republicana. O cidadão paulista, ou seus deputados, foram consultados sobre se preferem reduzir o ICMS com a ótima notícia da saída do PIS e da COFINS da sua base, ou manter tributo sobre tributo, em cascata, sem transparência e sem diálogo com os outros vinte e seis parceiros da nova Federação? Nenhuma dessas perguntas aparece na resposta, porque nenhuma é competência de quem a redigiu. Servidores públicos não têm poder; têm competências delimitadas. A República plena só se instalou em 20 de dezembro de 2023. É a República de Jorge Caldeira, enfim instalada, e o alicerce da sua outra profecia: o Brasil como liderança mundial em energia renovável, o paraíso restaurável.

O mais curioso é a cronologia. Se em 2019 a tese tivesse sido debatida abertamente no Congresso Nacional, com deputados e senadores, ainda seria juridicamente possível escrever no texto constitucional que a CBS integra a base do ICMS. Hoje é impossível, sequer por emenda (art. 60, § 4º, II, III e IV).

XVII. O leading case favorável ao contribuinte: a liminar da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo

Em 9 de setembro de 2026, o juiz Márcio Ferraz Nunes, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, deferiu liminar em mandado de segurança preventivo impetrado por Privalia Brasil S.A., varejista de comércio eletrônico, para assegurar-lhe o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto durar a coexistência com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem incluir os novos tributos em sua base de cálculo, com suspensão da exigibilidade (art. 151, IV, do CTN) e ordem para que o Fisco se abstenha de lançar, autuar, negar certidão ou inscrever em dívida ativa por esse fundamento.[89] O ato coator não é uma autuação; é uma interpretação: o juízo reconheceu que a resposta a consulta vincula as autoridades fazendárias e configura ameaça concreta e iminente. A primeira lição do julgado é que o esclarecimento de gabinete é ato atacável antes de produzir a lesão.

No mérito, cinco fundamentos encadeados. Primeiro, a estrita legalidade: art. 150, I, da Constituição e art. 97, IV e § 1º, do CTN, pelos quais toda alteração que torne mais onerosa a base de cálculo depende de lei. Segundo, a reserva de lei complementar para a base dos impostos (art. 146, III, “a”), que no ICMS é o art. 13 da LC 87/1996. Terceiro, o núcleo: o silêncio eloquente do legislador. A LC 227/2026, ao adaptar a Lei

[89]TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Impetrante Privalia Brasil S.A., Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026.

Kandir à reforma, acrescentou ao § 1º do art. 13 apenas o inciso III, para dizer que a partir de 2027 somente o Imposto Seletivo integra a base do ICMS. “Quando houve a intenção de incluir uma das novas exações na base do imposto estadual, a norma o fez de modo específico e restrito”; incluir o IBS e a CBS “a pretexto de mera interpretação do termo valor da operação” é ampliação de base sem lei, em ofensa aos arts. 97 e 110 do CTN. Quarto, a arquitetura do sistema: neutralidade, transparência e vedação à cascata; o IBS e a CBS “foram expressamente desenhados como tributos cobrados por fora do preço”, com split payment. Quinto, a natureza dos valores: “mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante”, por analogia ao Tema 69 do STF. É, até onde se sabe, a primeira decisão favorável ao contribuinte sobre o tema. Liminar, de primeiro grau, com efeito restrito; mas fixa com precisão de relojoeiro a tese que os próximos mandados vão repetir. Um *leading case* não decide por todos: ensina a todos como decidir.

A liminar e o item anterior convergem em três pontos. O juízo chamou de silêncio eloquente o que se pode chamar de permissão forte: dois nomes para a mesma regra de fechamento do direito público. O juízo chamou de tributos cobrados por fora o que se pode chamar de tributo republicanamente separado do valor da mercadoria: em ambos os casos, o IBS e a CBS não são valor da operação porque a Constituição os pôs ao lado dela, por fora. E o juízo tratou a resposta a consulta como ato coator vinculante, que é o ponto de partida: a consulta não esclarece, legisla. As diferenças não são divergências; são camadas. A liminar decide no plano da legalidade, e decide bem: para conceder a segurança bastava mostrar que não há lei. O item anterior pergunta o que a liminar não precisava perguntar: se houvesse lei, ela valeria? A resposta é não, e aí o caso deixa de ser um problema de Lei Kandir e vira um problema de República. Há, porém, um ponto em que a liminar vai mais longe: ao qualificar os valores de IBS e CBS como receita dos entes credores em trânsito pela contabilidade da impetrante, o juízo transportou para o ICMS a *ratio* do Tema 69. É passo ousado, porque o Tema 69 tratou de receita, e a base do ICMS é valor da operação; mas é coerente com o split payment, pois o valor que a instituição de pagamento segrega e entrega ao ente credor sem passar pelo caixa do vendedor é o exemplo mais puro de ingresso que não é preço. O constituinte fez do split payment a prova material de que o tributo não é preço.

A liminar diz que não há lei. A Emenda Cidadã diz mais: não pode haver. Lei estadual não pode incluir, porque a base dos impostos é reserva de lei complementar nacional (art. 146, III, “a”), e a lei complementar que trata da matéria calou sobre o IBS e a CBS. Lei complementar não pode, porque os arts. 156-A, § 1º, IX, e 195, § 17,

retiraram o IBS e a CBS do preço por comando constitucional, e devolvê-los à base de outro tributo é reintroduzir por via oblíqua o tributo por dentro. Emenda constitucional não pode, porque a EC 132 fortaleceu as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, II, III e IV: restaurar o tributo em tocaia dentro do ICMS retira do eleitor a informação que qualifica o voto, usurpa a função legislativa e suprime o direito concretizado à não cumulatividade plena. É o teste das quatro proposições aplicado a um ato de gabinete, e a tese reprova em três. Não é tese minoritária; é impossibilidade jurídica em três graus.

Servidores públicos têm competências delimitadas. Todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único), e a EC 132 deu a essa regra a sua forma tributária: quem paga o IBS e a CBS é o adquirente final, o cidadão-eleitor-contribuinte, e o tributo é destacado na nota para que ele veja quanto paga e a quem. A autoridade que, por resposta a consulta, manda incluir na base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora não interpreta a lei: legisla sem mandato, contra o texto constitucional e contra o titular do poder de que a sua competência deriva. Onde não há lei, não há lançamento válido. A cidadania fiscal é limite constitucional ao poder de tributar, condição de validade da própria competência; as quatro reformas veiculadas pela EC 132 reconstituíram de fato e de direito a República no Brasil, e o que fortaleceu cláusula pétrea integra o núcleo que o art. 60, § 4º, protege; e o destinatário de toda distorção do Sistema CBS/IBS não é a empresa, mas o povo, contribuinte de fato e titular único do poder. Quem viola a primeira exerce competência que não tem; quem viola a segunda atenta contra a Constituição; quem viola a terceira lesa o soberano.

Conclusão

XVIII. Síntese: a emenda cidadã

A Emenda 132 é a única emenda desde 1988 que fortaleceu simultaneamente a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos individuais, e o fez pelo único caminho que resiste à alternância política: escrevendo a garantia na Constituição, com uma trava que limita o próprio poder que a escreveu. É, por isso, a primeira reforma do Estado brasileiro feita a favor do cidadão, e não da máquina. As reformas anteriores reformaram o aparelho, a de 2023 reformou o vínculo entre o Estado e quem o financia. Trinta e cinco anos depois de Ulysses Guimarães chamar a Constituição de cidadã, ela recebeu a primeira emenda cidadã.

O trabalho de 2014 a 2023 foi um trabalho pelas cláusulas pétreas, feito por quem acreditava fazer uma reforma tributária, e exatamente por isso deu certo. Quem

C.CiF Centro de Cidadania Fiscal

mira o tributo erra a Constituição. Quem mira a Constituição acerta o tributo.

Quem promete revogar a reforma tributária promete o impossível de dois modos. Não pode revogar o tributo, porque a carga que se teme ainda não foi fixada: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1%, a alíquota de referência será calculada pelo TCU a partir dessa aferição e fixada pelo Senado, sob o teto do art. 130 do ADCT, e o ICMS e o ISS só se extinguem em 2033. Não pode revogar os pressupostos, porque eles já são cláusula pétrea desde 20 de dezembro de 2023. Só lhe resta o que o nome, sozinho, não mostra: revogar a Federação, o voto, a legalidade e os direitos, e dizer que está revogando um imposto.

Abrucio ensinou que a Federação brasileira oscilou entre a centralização autoritária e a descentralização sem coordenação, e que o desafio pendente era levar a cooperação ao plano tributário e orçamentário. A EC 132 propõe o terceiro termo: coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo. E o eixo dessa coordenação não é um ente. É o cidadão, o único ponto em que as três esferas se encontram, porque é ele quem paga a todas.

Todo poder emana do povo, diz o art. 1º. Toda alteração na estrutura tributária recai sobre o povo, mostra a economia do IVA no destino. Todo poder de reformar encontra no povo, contribuinte de fato e titular de direitos pétreos, seu limite intransponível. A reforma tributária não trata o povo como destinatário eventual de seus efeitos, trata o povo como a própria condição de sua validade. É por isso, e só por isso, que toda distorção na sua implementação infralegal, por mais técnica que se apresente, não é um desvio administrativo corrigível pelo próximo decreto. É uma questão constitucional, sujeita ao controle que o art. 60, § 4º, sempre reservou ao núcleo intocável da República.

XIX. Fechamento

Wittgenstein fechou o *Tractatus* com uma escada: quem o entende "deve, por assim dizer, jogar fora a escada após ter subido por ela".[90] "Reforma tributária" foi a nossa escada. Foi com essa palavra que subimos, de 2014 a 2023, até a Constituição; sem ela, ninguém teria escutado. Não precisamos jogá-la fora: basta reconhecer, do alto, tudo o que ela trouxe consigo. E o que desvendamos é isto: ao reformar os impostos, reformamos também os pressupostos da República.

A reforma tributária está em transição. Os seus alicerces, não. Desde 20 de dezembro de 2023 eles integram as cláusulas pétreas, e o que fortaleceu uma cláusula

[90]WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*, cit., aforismos 6.54 e 7.

pétrea não se revoga, nem por emenda, nem por lei complementar, nem por regulamento que se pretenda mera técnica. A Federação ganhou um corpo, o voto ganhou luz, a separação dos Poderes ganhou prática, os direitos ganharam sujeito. Os barões perderam a escrivaninha. O cidadão pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE III

As exposições de motivos e os pareceres da PEC 45

Da justificação de 2019 à manifestação final do relator em dezembro de 2023, em ordem cronológica, abertos pelo texto-guia *Da PEC 45 à EC 132: as fontes e a evolução dos argumentos dos relatores*.

Lembrete de método: distinguir a intenção declarada, a proposta normativa e a redação efetivamente aprovada.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PARTE III · TEXTO-GUIA

Da PEC 45 à EC 132: as fontes e a evolução dos argumentos dos relatores

◆

Autor: Eurico Marcos Diniz de Santi
Data: 18 de outubro de 2026

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Da PEC 45 à EC 132: as fontes e a evolução dos argumentos dos relatores

Oct 18, 2026 · @Eurico Santi

A PEC 45/2019 preservou os seus fundamentos econômicos e mudou a sua arquitetura política. Base ampla, destino, não cumulatividade e transparência atravessaram intactas quatro anos e oito meses de tramitação. A organização federativa, o tratamento das exceções e as garantias de transição foram reescritos para construir o acordo que resultou na Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.

Este texto lê essa evolução nas fontes que a registraram: a justificação da proposta original, o parecer da CCJC, a complementação de voto de Roberto Rocha à PEC 110, o relatório do Grupo de Trabalho, os pareceres de Plenário de Aguinaldo Ribeiro, o pronunciamento de Eduardo Braga no Senado e o parecer de retorno à Câmara. Cada um desses documentos é enunciação registrada: a marca, no tempo, no espaço e na pessoa, do processo que produziu a Emenda. O parlamentar votou o texto que lhe foi comunicado com aquela justificativa; ignorá-la é interpretar outro texto.

O uso jurídico dessas fontes exige, porém, três distinções que atravessam todo o texto: a intenção declarada pelo relator, a proposta normativa que ele apresenta e a redação efetivamente aprovada. A história legislativa esclarece as escolhas constitucionais. Não substitui o texto promulgado.

1. O mapa das fontes

Oito documentos registram a passagem da proposta original à Emenda. A tabela os ordena no tempo e indica a contribuição de cada um.

Data	Documento	Responsável	Contribuição central
03/04/2019	Texto original e justificação da PEC 45	Baleia Rossi e outros; base técnica do CCiF	IBS único em lugar de cinco tributos, lei uniforme, alíquota por ente, vedação de benefícios
22/05/2019	Parecer da CCJC	João Roma	Admissibilidade: a mudança de competências não fere o núcleo federativo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Data	Documento	Responsável	Contribuição central
16/03/2022	Complementação de voto à PEC 110	Roberto Rocha	IVA dual e maior espaço à lei complementar para regimes favorecidos
12/06/2023	Relatório do Grupo de Trabalho	Aguinaldo Ribeiro (relator), Reginaldo Lopes (coordenador)	Escolha do IVA dual harmonizado e amplitude dos créditos
05/07/2023	Parecer de Plenário (PRLP 2)	Aguinaldo Ribeiro	Diretrizes convertidas em texto; exceções delimitadas na Constituição
06/07/2023	Parecer reformulado (PRLP 3)	Aguinaldo Ribeiro	Governança do Conselho Federativo; redução de alíquotas de 50% para 60%
08/11/2023	Substitutivo e pronunciamento no Senado	Eduardo Braga	Comitê Gestor, trava de arrecadação, FNDR ampliado, novas diferenciações
15/12/2023	Parecer de retorno à Câmara (MAN 1)	Aguinaldo Ribeiro	Preservação do texto comum e supressão de acréscimos sem consenso

Uma delimitação é indispensável. O relatório de Roberto Rocha pertence à tramitação da PEC 110, e não a uma fase formal da PEC 45; é, contudo, a peça que explica a convergência entre as duas Casas. E o parecer de dezembro registra que os substitutivos de 2021 e de março de 2022 não chegaram a ser apreciados pelos respectivos colegiados: são propostas de relator, não decisões legislativas.

2. 2019: a proposta original e a sua admissibilidade

A justificação da PEC 45: unificação com autonomia federativa

O desenho original substituía PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS por um único Imposto sobre Bens e Serviços, acompanhado de um imposto seletivo federal. O IBS teria base ampla, alcançando bens, serviços, direitos e intangíveis; não cumulatividade ampla, com

© Eurico Marcos Diniz de Santi

desoneração de exportações e investimentos; legislação nacional uniforme; tributação no destino; vedação de benefícios fiscais; e alíquota formada pela soma das parcelas federal, estadual e municipal, cada uma fixada pelo seu ente.

A justificação resume a conciliação pretendida numa frase:

> "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." (Justificação da PEC 45, p. 32)

A ideia central era separar autonomia financeira de multiplicidade legislativa. Cada ente decidiria quanto arrecadar, por meio da sua alíquota, sem criar uma disciplina própria de incidência e de crédito. A uniformidade tinha também uma dimensão democrática:

> "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." (Justificação, p. 31)

A devolução do imposto às famílias de baixa renda já estava presente, preferida à desoneração generalizada de produtos por ser mais focalizada. Essas passagens pertencem à fundamentação dos proponentes, não a parecer de relator.

João Roma: mudar competências não é destruir a Federação

O parecer da CCJC não redesenha a reforma. A sua contribuição é constitucional: demonstrar que substituir competências tributárias não atinge o núcleo da forma federativa.

> "Consideramos que a manutenção da autonomia estadual e municipal, com a autonomia para alteração das alíquotas de referência para mais ou para menos conforme suas necessidades é indicativo mais do que suficiente da manutenção do núcleo essencial do Pacto Federativo." (Parecer da CCJC, p. 17)

O relator vai além da preservação: a automaticidade dos repasses aprimoraria o federalismo cooperativo, e "a proposta efetivamente aumenta a independência financeira dos entes" (p. 17). Aponta ainda como vantagem o fim do conflito entre mercadorias e serviços, que opunha Estados e Municípios na fronteira entre ICMS e ISS.

Para a interpretação da Emenda, esse parecer é a fonte mais expressiva de uma tese decisiva: o pacto federativo protege a autonomia dos entes, não a imutabilidade de cada imposto nem de cada distribuição histórica de competências.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3. 2022: Roberto Rocha e a PEC 110 como espaço de convergência

Na complementação de voto de 16 de março de 2022, o relator da PEC 110 reconhece de forma expressa a ponte entre as duas Casas:

> "O substitutivo que irei propor foi inspirado em todos esses documentos e debates e terá como ponto de partida o relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro, apresentado na CM-RT." (Complementação de voto, p. 13)

E anuncia a mudança que marcaria o texto final: "Considerei adequado, contudo, fazer algumas alterações, entre as quais destaco a proposta de um IVA Dual" (p. 13). A tributação federal se separava da compartilhada por Estados e Municípios. O documento propunha ainda um Fundo de Desenvolvimento Regional financiado com recursos do IBS subnacional, diferença relevante em relação ao modelo posterior, de financiamento federal.

A divergência mais importante está no lugar das exceções. Rocha distinguia regimes com forma especial de apuração daqueles que concediam tratamento favorecido, e para estes defendia maior espaço à lei complementar:

> "Por fim, acredito que um rol taxativo dos setores beneficiados não é matéria a ser tratada pela Constituição, conforme a melhor técnica legislativa." (p. 20)

Rocha combinava reforma ampla com flexibilidade setorial. O IVA dual seria acolhido; a abertura das exceções à lei complementar receberia, em 2023, tratamento oposto. Esse contraste é a chave para ler o art. 156-A, § 6º, e o art. 9º da Emenda.

4. 2023 na Câmara: do Grupo de Trabalho aos pareceres de Plenário

O Grupo de Trabalho: a escolha explícita do IVA dual harmonizado

O relatório adotado pelo GT em junho de 2023 registra, com franqueza rara, a passagem do ideal ao possível:

> "É consensual que um tributo único nacional seria o melhor para atender o objetivo de simplificação tão almejado pela reforma tributária." (Relatório do GT, p. 76 do PDF)

> "Nesse contexto, a diretriz é de que se adote uma versão dual dos tributos sobre o consumo: um de competência da União e outro compartilhado entre estados e municípios." (p. 77 do PDF)

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A dualidade veio com uma condição: as características essenciais dos dois tributos seriam harmonizadas. E veio com uma preocupação explícita: impedir que as interpretações restritivas do ICMS e do PIS/Cofins migrassem para o novo sistema. Por isso o GT recomendou deixar claro que "o imposto pago em todos os gastos que contribuam para atividade econômica do contribuinte dará direito a crédito, independentemente se ligados à função administrativa ou à atividade fim da empresa" (p. 77 do PDF). Há aqui prova documental de uma intenção de romper com a tradição restritiva dos créditos.

O fio do crédito: do recolhimento ao destaque, e de volta ao recolhimento com split payment

A evolução mais fina de todo o processo está na condição do crédito. Lida em sequência, ela mostra como segurança do adquirente e combate à fraude foram reconciliados:

Fase	Regra para o crédito do adquirente	Fonte
Substitutivo da Comissão Mista, 2021	Crédito, em regra, vinculado ao recolhimento na etapa anterior; a receita que gera crédito fica retida para compensação ou ressarcimento	resumo no relatório do GT, p. 67 do PDF
Grupo de Trabalho, junho de 2023	Crédito garantido pelo valor destacado, independentemente da comprovação do pagamento pelo fornecedor; condicionar só se houver instrumento que recolha no momento do pagamento	relatório do GT, p. 77-78 do PDF
Parecer de 5 de julho de 2023	Destaque como regra geral; lei complementar pode condicionar o crédito ao recolhimento se o adquirente puder recolher ou se o recolhimento ocorrer na liquidação financeira	parecer, p. 53
EC 132, 20 de dezembro de 2023	A mesma fórmula, no art. 156-A, § 5º, II	texto promulgado

No parecer de 5 de julho, Aguinaldo Ribeiro explica a razão da virada: a exigência de comprovar o pagamento pelo fornecedor, presente no substitutivo de 2021, "decorria da crença de que seria implementado um instrumento que, no momento do pagamento, separasse e enviasse para o Fisco o valor do tributo devido de modo automático" (p. 53). Sem esse instrumento, a condição criaria insegurança; com ele, o *split payment*, a

© Eurico Marcos Diniz de Santi

condição volta a ser possível. Para o relator, “o recolhimento do tributo no momento do pagamento da operação retira a discricionariedade do contribuinte em adimplir sua obrigação fiscal” (p. 53).

Parecer de 5 de julho: harmonização obrigatória e exceções em pedra constitucional

O parecer de Plenário converte as diretrizes em texto. Sobre a dualidade, adverte:

> “Não houvesse um conjunto de regras comuns e harmônicas entre si, o esforço de simplificar a tributação do consumo, ao substituir 5 por 2 tributos, seria infrutífero.” (p. 41)

A CBS seria contribuição federal, para preservar as vinculações; o IBS, imposto compartilhado. A dualidade de competências não poderia recriar dois sistemas materialmente desconectados: é a origem do art. 149-B.

E aqui está a resposta a Roberto Rocha. Onde Rocha queria deixar à lei complementar a definição dos setores favorecidos, Aguinaldo escreve:

> “Essa limitação precisa ser insculpida em pedra constitucional, sob o risco de, caso ausente, enfrentarmos problemas semelhantes aos apresentados atualmente, em breve.” (p. 60)

É uma opção de técnica legislativa: admitir exceções, mas limitar constitucionalmente o poder de criá-las.

Parecer reformulado de 6 de julho: as concessões que ampliaram o consenso

No dia seguinte, o texto mudou. A abertura do parecer explica por quê: “as negociações com os governos federal, estaduais e municipais e com diversos setores econômicos evoluíram e resultaram no aperfeiçoamento no texto em prol de uma reforma tributária mais consensual” (p. 1).

Tema	Mudança de 5 para 6 de julho
Conselho Federativo	27 representantes estaduais e 27 municipais, com critérios de representação municipal e quóruns
Quórum estadual	maioria absoluta dos representantes e mais de 60% da população do país

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Tema	Mudança de 5 para 6 de julho
Alíquotas reduzidas	redução de 50% passa a 60%: “as alíquotas dos regimes favorecidos foram reduzidas para 40% da alíquota padrão” (p. 2)
Zona Franca e áreas de livre comércio	garantias de manutenção do diferencial competitivo
Setores	ajustes para cultura, audiovisual, hotelaria, restaurantes, parques e aviação regional

O núcleo do IVA permaneceu; o desenho incorporou mais compromissos distributivos, regionais e setoriais. O documento de 6 de julho é uma versão da negociação e não deve ser confundido, isoladamente, com toda a redação aprovada naquela madrugada.

5. O Senado e o retorno à Câmara

Eduardo Braga: proteção federativa e trava de arrecadação

O parecer de retorno à Câmara descreve as mudanças feitas pelo Senado sob a relatoria de Eduardo Braga (p. 3-16 do PDF):

- o Conselho Federativo passou a se chamar Comitê Gestor;
- o requisito populacional do voto estadual caiu de mais de 60% para mais de 50%;
- o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional passou de R$ 40 bilhões para R$ 60 bilhões, com os R$ 20 bilhões adicionais distribuídos em dez anos a partir de 2034;
- surgiram mecanismos de ajuste das alíquotas de referência ligados à arrecadação como proporção do PIB;
- criou-se redução de 30% para serviços de profissão intelectual sujeitos a conselho profissional;
- todos os tratamentos diferenciados passaram a se submeter a avaliação quinquenal de custo-benefício;
- foram acrescentados regimes específicos e uma cesta básica estendida, com redução de 60% e *cashback* obrigatório.

No pronunciamento de 8 de novembro de 2023, ao defender a trava baseada na arrecadação em lugar de alíquotas máximas, Braga afirmou: “A fixação de um teto com base em alíquotas predeterminadas é medida temerária, aleatória e carente de tecnicidade, que colocará em risco as finanças de todos os entes federados” (Senado

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Federal). A preservação da arrecadação agregada, porém, não significa que cada empresa ou setor conserve a mesma carga: mudanças distributivas são compatíveis com a manutenção da carga total.

Dezembro: Aguinaldo Ribeiro preserva o acordo e suprime acréscimos

No retorno, a preocupação central passou a ser concluir o processo bicameral: “O objetivo é o de manter um texto comum aprovado pelas duas Casas que permita a promulgação imediata” (p. 24). O relator propôs acolher a maior parte do trabalho do Senado e retirar o que não tinha consenso:

Tema	Ajuste proposto na Câmara	Motivação
Cesta básica estendida	supressão da categoria com redução de 60% e *cashback* obrigatório	preservar a calibração pela lei complementar
Regimes específicos adicionais	retirada de saneamento, concessão de rodovias, transporte aéreo, infraestrutura de telecomunicações, economia circular e geração distribuída	evitar complexidade sem necessidade técnica
Zona Franca	retirada da solução por CIDE; manutenção do IPI como proteção competitiva	falta de consenso para tributar outras regiões
Presidente do Comitê Gestor	retirada da aprovação pelo Senado	preservar o caráter subnacional do órgão
Transição federativa	supressão do fator ligado à eficiência arrecadatória	insegurança na distribuição de receitas
Limite remuneratório dos fiscos	supressão da equiparação ao limite federal	repercussões salariais nos entes

Duas passagens do parecer merecem ser guardadas. Sobre o custo das exceções: “Não podemos perder de vista que a redução da alíquota para um bem ou serviço adquirido pelo consumidor final implicará o aumento da alíquota para o restante da economia, já que a manutenção da carga tributária é pressuposto da reforma” (p. 25). Sobre os regimes específicos: eles “não representam, por si só, tratamento mais benéfico” (p. 26). A primeira mostra que todo benefício tem contrapartida na distribuição da carga; a segunda separa técnica de apuração especial de favorecimento tributário.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Essas são propostas e justificativas do parecer. Destaques e deliberações posteriores exigem conferência própria quando se quiser reconstruir cada dispositivo final.

6. O que mudou e o que permaneceu

Vista em conjunto, a evolução tem um padrão claro: os fundamentos ficaram, a organização mudou.

Eixo	Ponto de partida, 2019	Evolução documentada até 2023
Estrutura	IBS único para as três esferas	CBS federal e IBS compartilhado, com harmonização obrigatória (art. 149-B)
Autonomia federativa	alíquotas próprias e comitê nacional	competência compartilhada do IBS, governança paritária e quóruns detalhados
Alíquotas e exceções	uniformidade e vedação de benefícios	reduções e regimes admitidos, mas delimitados na Constituição
Proteção social	devolução às famílias de baixa renda	*cashback* combinado com diferenciações sobre bens e serviços
Créditos	não cumulatividade ampla	amplitude explícita; recolhimento garantido por *split payment*; ressarcimento por lei complementar
Desenvolvimento regional	fim da guerra fiscal e recursos para políticas regionais	FNDR com fontes, valores e critérios de distribuição detalhados
Carga tributária	calibração das alíquotas para recompor receitas	mecanismos de aferição e ajuste ligados à arrecadação
Zona Franca	compatibilização com o novo modelo	garantias competitivas específicas e IPI residual, em lugar da CIDE examinada no Senado

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O que permaneceu de ponta a ponta: base ampla, destino, não cumulatividade, transparência e uma única gramática para o consumo. O que mudou: quem arrecada, quem decide, quantas exceções cabem e como se atravessa a transição.

7. O que as fontes permitem sustentar

A comparação dos pareceres sustenta quatro conclusões para a interpretação da Emenda.

1. **O IVA dual foi uma acomodação federativa expressa.** O GT reconhece que um tributo único seria o melhor e justifica a dualidade pelo consenso, condicionando-a à harmonização. Quem interpreta CBS e IBS como sistemas diferentes contraria a razão declarada da escolha.
2. **A amplitude dos créditos foi uma escolha consciente.** O GT identifica o risco de transportar interpretações restritivas do sistema anterior e recomenda redação capaz de impedi-lo. Ler o crédito com os olhos do PIS/Cofins é ler outra Constituição.
3. **As exceções foram negociadas, mas limitadas na fonte.** O contraste entre Roberto Rocha, que queria a lei complementar livre, e Aguinaldo Ribeiro, que as quis “em pedra constitucional”, explica por que o rol de exceções é taxativo.
4. **O federalismo foi reconstruído pela cooperação.** A linha começa em João Roma, com a autonomia por alíquotas e receitas, e ganha corpo nas regras de composição e deliberação do Comitê Gestor.

A síntese: a PEC 45 preservou o propósito de unificar a lógica da tributação do consumo e adaptou a sua organização federativa, as suas exceções e as suas garantias de transição às condições do acordo legislativo.

Essas fontes vinculam o intérprete, mas com método. A intenção declarada orienta; a proposta normativa contextualiza; só a redação aprovada obriga. Quem decide em 2027 com o texto sem o contexto decide com metade da fonte. Quem decide com o contexto contra o texto decide com fonte nenhuma.

Fontes consultadas

- Câmara dos Deputados. PEC 45/2019, texto original e justificação (Baleia Rossi e outros), 2019.
- Câmara dos Deputados. CCJC, parecer do relator João Roma à PEC 45/2019, 2019.
- Senado Federal. Complementação de voto do relator Roberto Rocha à PEC 110/2019, 16 de março de 2022.
- Câmara dos Deputados. Grupo de Trabalho sobre o Sistema Tributário Nacional, relatório adotado (REL-A n. 1/2023), junho de 2023.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

- Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário à PEC 45/2019 (PRLP 2), Aguinaldo Ribeiro, 5 de julho de 2023.
- Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário reformulado (PRLP 3), Aguinaldo Ribeiro, 6 de julho de 2023.
- Senado Federal. Pronunciamento de Eduardo Braga, 8 de novembro de 2023.
- Câmara dos Deputados. Parecer às emendas do Senado (MAN 1), Aguinaldo Ribeiro, 15 de dezembro de 2023.
- Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Dossiê de fontes do Sistema CBS/IBS: a gênese legislativa da EC 132*. Documento de trabalho, 7 de outubro de 2026.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista dos Tribunais, 2026, § 15.

Notas de verificação. Todas as citações foram conferidas no texto dos PDFs dos pareceres; as páginas indicadas são as do PDF. A fala de Eduardo Braga foi conferida na página oficial do Senado. As afirmações sobre as mudanças do Senado vêm da descrição feita no parecer de dezembro, e as supressões de dezembro são propostas do relator: a reconstrução de cada dispositivo final exige conferência no texto promulgado.

Eurico Marcos Diniz de Santi Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª Edição em construção. Uso pessoal e restrito

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PARTE III · DOCUMENTO 1

Texto original e justificação da PEC 45/2019

◆

Responsável: Dep. Baleia Rossi e outros, com base técnica do CCiF
Data: 3 de abril de 2019
Contribuição central: IBS único em lugar de cinco tributos, lei uniforme, alíquota por ente, vedação de benefícios.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º, DE 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, em- presa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens 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 de- vido 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;

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, destina- dos 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.”

Texto em 1º Exame em construção. Direito a citação, revisão e registro

“Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singula- res 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 legis- lação 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 inci- sos 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;

III – 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;

IV– 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,

proporcional- mente 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 ser refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal;

II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regula- mento 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 im- posto 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 ser- viços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente."

"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.”
alterados:

Art. 3o A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos

“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 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 previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente 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 enumerados 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 - .....

Texto em 1ª edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

.....

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 incidente sobre a receita ou o faturamento.” (NR)

“Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 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 contas 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 vigo- rar 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 mercado- rias 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 garante 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 contencioso 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 predominante- mente 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 antiexportação 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 resistência 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, esta- dual 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;

(ix) 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 pro- cesso 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 for- mas. 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 integral- mente 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 expor- tações 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 cré- ditos 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 ser- viços (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 vá- rios 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 Esta- dos, 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, de- vendo 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 esta- dual dos critérios de distribuição de um quarto deste montante. Em contrapartida, a distribuição dos demais três quartos da cota-parte do IBS seria feita proporcional- mente 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 em- presas, 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 Esta- dos 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
(ix) , “v” e
(x) “vii”, acima);
(xi) (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

(xii) (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 alo- cação 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 alo- cação 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-parte 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 singula- res. Isto significa que caso algum 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 consumido- res/eleitores do financiamento de cada política pública. Contribui-se, assim, para ele- var 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 proposta introduz as mudanças no texto da Constituição Federal relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais teriam vigên- cia 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 SIM- PLES 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 SIM- PLES 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 nº 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 a 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, as- sim 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 “cré- dito 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, despindo 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 per- versas 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 cará- ter 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

proporcional- mente 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 dominantemente 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 proposta 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 proposta de 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 regula- mento 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 proposta de 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 se- mestre 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 Senado 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 presente proposta de 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 subsequentes.

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, proporcional- mente 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 par- cela 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 proposta 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 presente proposta 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 ora proposto.

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.

Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência Diferida O art. 4º da proposta 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 dominantemente no destino, e como o IBS, que substitui o ICMS, é cobrado no destino, entende-se que o dispositivo se torna desnecessário.

d) Outros dispositivos O art. 5º da proposta 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 proposta 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 Proposta de Emenda à Constituição 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 desoneração 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 financia- mento 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 ser- viços 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, pro- põe-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 por- que 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 proposta de 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 cresci- mento 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

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

APOIAMENTO À PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº /2019

Que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências
(Do Sr. Baleia Rossi e Outros)

PARLAMENTAR	PARTIDO	ASSINATURA

Texto de 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE III · DOCUMENTO 2

Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (admissibilidade)

◆

Responsável: Dep. João Roma, relator
Data: Maio de 2019
Contribuição central: Admissibilidade: a mudança de competências não fere o núcleo federativo.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1747193

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

CÂMARA DOS DEPUTADOS
GABINETE DO DEPUTADO FEDERAL JOÃO ROMA – PRB/BA

COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTICA E DE CIDADANIA

RELATÓRIO DA PEC nº 45/2019
REFORMA TRIBUTÁRIA DO ESTADO BRASILEIRO

(Do Sr. João Roma)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Autor: Deputado BALEIA ROSSI

Relator: Deputado JOÃO ROMA

I - RELATÓRIO

Considerações Iniciais

A Proposta de Emenda Constitucional em epígrafe pretende, como exposto em sua justificação, promover "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".

Apontam seus autores que as mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), *think tank* criado para promover a discussão de melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

Apontam que é esperada, com a aprovação da matéria, grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente

Texto em construção, sujeito a alteração e revisão e registro

redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, bem como significativo aumento da produtividade e renda no Brasil.

Salientam que a modificação da Constituição se faz necessária tendo em vista a excessiva fragmentação da incidência tributária sobre bens e serviços. Apontam, ainda, que os tributos hoje existentes não possuem as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, o que provoca 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.

Outro problema apontado diz respeito à cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) preponderantemente na origem, quando o Imposto sobre Valor Adicionado deveria ser cobrado no destino. Tal modelo estimulou a guerra fiscal e isso afetou negativamente o equilíbrio da estrutura federativa brasileira.

Passa-se à descrição das modificações do texto constitucional pretendidas.

Criação do Imposto sobre Bens e Serviços

A Proposta de Emenda Constitucional cria um novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição aos atuais Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Contribuição para o Financiamento da

CÂMARA DOS DEPUTADOS
GABINETE DO DEPUTADO FEDERAL JOÃO ROMA – PRB/BA

Seguridade Social (Cofins); e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Segundo seus proponentes, o IBS apresenta as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), sendo tal modelo o adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

Nesse propósito, a Proposta de Emenda Constitucional, em seu artigo 1º:

> - cria o Imposto sobre Bens e Serviços, o qual será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a fixação de suas alíquotas;
>
> - prevê que o imposto sobre bens e serviços também incide sobre os intangíveis, a cessão e o licenciamento de direitos, a locação de bens, as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;
>
> - prevê que o imposto sobre bens e serviços será regulado exclusivamente pela lei complementar que o instituir;
>
> - prevê que o imposto sobre bens e serviços será não- cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;
>
> - prevê que o imposto sobre bens e serviços 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, ressalvada a devolução

parcial, por meio de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput;

- prevê que o imposto sobre bens e serviços não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

- prevê que o imposto sobre bens e serviços terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Pelo modelo proposto, depois de instituído o novo Imposto, a competência legislativa dos entes federativos relativa a ele será restrita à fixação da alíquota. Para os contribuintes, a alíquota aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios previstas em suas leis específicas.

No caso de operações interestaduais e intermunicipais, será aplicada a alíquota do Estado e do Município de destino. Nesta hipótese, a parcela estadual do Imposto pertencerá ao Estado de destino e a parcela municipal do Imposto pertencerá ao Município de destino (distribuição da receita pelo princípio do destino).

Na ausência de fixação de alíquota distinta por lei do ente federativo, a proposição determina que vigorará a respectiva alíquota de referência (federal, estadual, distrital ou municipal), que é aquela que repõe a arrecadação dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência será: para a União, a que repõe a receita do IPI, da Cofins e do PIS; para os Estados, a que repõe a receita de ICMS do conjunto dos Estados; para os Municípios a que repõe a receita de ISS do conjunto dos Municípios; e para o Distrito Federal a soma das alíquotas de referência estadual e municipal.

Pela proposta, o IBS será apurado e pago de forma centralizada, sendo a receita distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo entre débitos e créditos atribuível a cada ente federativo. Caberá à lei complementar dispor sobre a forma como essa distribuição será operacionalizada.

Segundo a proposta, a alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços de cada ente federativo será formada pela soma de um conjunto de subalíquotas – denominadas alíquotas singulares – correspondentes às atuais destinações constitucionais dos tributos substituídos pelo IBS. As alíquotas singulares poderão ser fixadas individualmente, observado que as alíquotas singulares correspondentes à destinação de recursos a outros entes federativos e à saúde e à educação não poderão ser reduzidas.

Neste contexto, a alíquota fixada pela União corresponderá à soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: i) seguridade social; ii) financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial; iii) programas de desenvolvimento econômico por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; 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; vii) transferências aos Estados e ao Distrito Federal proporcionais ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; viii) manutenção e desenvolvimento do ensino; ix) ações e serviços públicos de saúde; e x) recursos não vinculados. A alíquota singular correspondente aos recursos não vinculados é fixada como sendo a diferença entre a alíquota federal do imposto e as demais alíquotas singulares.

No caso dos Estados e do Distrito Federal, a alíquota do Imposto será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas a: 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; e v) recursos não vinculados (correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as demais alíquotas singulares).

Para os Municípios, a alíquota do IBS será formada pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: a) manutenção e desenvolvimento do ensino; b) ações e serviços públicos de saúde; c) outras destinações previstas na lei orgânica do Município; e d) recursos não vinculados (apurada pela diferença entre a alíquota municipal total e as demais alíquotas singulares).

Segundo a justificativa da PEC 45/2019, o objetivo da adoção do regime de alíquotas singulares – ao invés do atual modelo de vinculação de uma porcentagem da receita total dos tributos – é reduzir a rigidez orçamentária. Assim, por exemplo, se um Estado quiser elevar suas despesas com segurança pública e financiar essa despesa com uma elevação da alíquota do IBS, ele poderá elevar a parcela da alíquota do IBS correspondente a recursos não vinculados e arrecadar exatamente o adicional de receita que pretende aplicar em segurança pública. Neste caso, não haverá qualquer prejuízo à destinação de recursos à educação, à saúde e aos municípios do Estado, pois as respectivas alíquotas singulares não serão alteradas.

A fim de guardar paralelismo com o que hoje ocorre com o ICMS, os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem da arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços, os quais serão creditados conforme os seguintes critérios: três quartos na proporção da respectiva população e um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual.

A Proposta de Emenda Constitucional também estabelece que a lei complementar de instituição do Imposto sobre Bens e Serviços

criará comitê gestor nacional do IBS, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo-lhe:

> - editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;
>
> - gerir a arrecadação centralizada do imposto;
>
> - estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;
>
> - operacionalizar a distribuição da receita do imposto;
>
> - representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao IBS, a qual será realizada de modo coordenado pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

O processo administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços será regulado na lei complementar de modo uniforme em todo o território nacional.

Em função da criação desse novo tributo, é incluída entre as competências do Superior Tribunal de Justiça o julgamento, em sede de recurso especial, de decisões judiciais que contrariem ou neguem vigência à lei complementar que disciplina o Imposto sobre Bens e Serviços, ou lhe deem interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

A fim de solucionar potencial conflito de competência entre a justiça federal e as justiças estaduais, é incluída entre as competências dos juízes federais o julgamento de causas em que o comitê gestor nacional do imposto sobre bens serviços, criado pela proposição, seja interessado na

condição de autor, réu, assistente ou oponente.

A Proposta de Emenda Constitucional prevê, ainda, que as microempresas e empresas de pequeno porte poderão optar pelo pagamento do Imposto sobre Bens e Serviços de forma integrada ou em separado do regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (SIMPLES Nacional). Ou seja, as micro e pequenas empresas poderão optar por recolher o IBS pelo regime de débitos e créditos (mantendo o recolhimento dos demais tributos na forma prevista no SIMPLES Nacional), ou poderão escolher por recolher o IBS pelo regime único de arrecadação, caso em que não poderão se apropriar nem transferir créditos do Imposto.

Adicionalmente, são feitas algumas adaptações no texto da Constituição Federal, de forma a adequá-lo à criação do IBS e à adoção do regime de alíquotas singulares para a destinação de recursos do Imposto às áreas de saúde e de educação. Tais adaptações dizem respeito: ao art. 167, IV; ao art. 198, § 2º; ao art. 212 (via inclusão de um novo § 7º); e ao art. 60, II do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O art. 2º da Proposta de Emenda Constitucional acrescenta seis novos artigos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O primeiro deles prevê que o Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias, contados da publicação da Emenda Constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar que institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a qual estabelecerá prazos para a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional do IIBS e para a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do Imposto. Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias e na

hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar o regulamento do imposto no prazo fixado, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.

Os quatro artigos seguintes estabelecem regras de transição para a substituição do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins; e da Contribuição para o PIS pelo Imposto sobre Bens e Serviços, a qual se dará em dez anos. Por essas regras, nos primeiros dois anos o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de receita compensado pela redução das alíquotas da Cofins e a receita do IBS integralmente destinada à seguridade social.

Nos oito anos subsequentes, as alíquotas do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e da Contribuição para o PIS serão progressivamente reduzidas, sendo compensadas pela progressiva elevação das alíquotas de referência do IBS (federal, estadual, distrital e municipal). Pelo texto, as alíquotas de referência do IBS serão fixadas, em cada ano da transição, de modo a repor a perda de receita dos tributos cujas alíquotas serão reduzidas – mantendo, portanto, a carga tributária constante.

O texto ainda estabelece as regras de fixação das alíquotas singulares de referência ao longo da transição, as quais garantem a manutenção dos valores correspondentes a cada uma das destinações decorrentes das regras de vinculação e partilha dos tributos substituídos pelo IBS.

Pela proposta, cabe ao Senado Federal fixar, para cada um dos anos da transição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência do IBS, com base em estudos técnicos elaborados pelo Tribunal de Contas da União.

Por fim, o último artigo acrescentado ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece regras de transição para

a distribuição da receita do Imposto sobre Bens e Serviços entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Pela proposta, esta transição se dará em cinquenta anos, contados do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS.

Nos primeiros quarenta e nove anos, a parcela da receita do IBS destinada a cada estado e município será definida pela soma de três parcelas: i) reposição da perda de receita própria decorrente da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, corrigida monetariamente (integral nos primeiros vinte anos e decrescente ao longo dos vinte e nove anos seguintes); ii) aumento ou redução da receita de IBS decorrente da fixação da alíquota do Imposto pelo Estado ou pelo Município acima ou abaixo da respectiva alíquota de referência; e iii) distribuição da diferença entre a receita total do imposto atribuível aos Estados e Municípios e o valor correspondente às demais parcelas, a qual será feita com base no princípio do destino, com base nas alíquotas de referência do Imposto. A partir do quinquagésimo ano, a receita do IBS será distribuída integralmente pelo princípio do destino.

Embora aparentemente complexa, esta regra de transição na distribuição federativa da receita, garante uma convergência muito suave da atual distribuição da receita do ICMS entre os Estados e do ISS entre os Municípios para a distribuição da receita pelo princípio do destino, que é a regra permanente para a distribuição da receita do Imposto sobre Bens e Serviços.

O art. 3º da Proposta de Emenda Constitucional promove alterações em diversos dispositivos do texto da Carta Política, alterações essas que somente entrarão em vigor após o fim do período de transição de dez anos. Em linhas gerais, tais alterações se prestam a adequar a redação do texto a fim de retirar a referência neles constante aos tributos e contribuições que são extintos pela proposição com a implementação definitiva do Imposto sobre Bens e Serviços.

O art. 4º promove alterações no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a fim de adequar sua redação à extinção do ICMS. Tais alterações, que somente entrarão em vigor ao final do período de transição de dez anos dizem respeito ao art. 60, II e à revogação do art. 91 do ADCT.

Previsão da Possibilidade de Criação de *Excise Tax*

A Proposta prevê que a União poderá, com base na competência residual, criar impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Trata-se da previsão de instituição do que por vezes é denominado na experiencia jurídica internacional como *excise tax* e que tem por objetivo desincentivar o consumo de álcool ou de tabaco.

Vigência

Os arts. 1º e 2º da Proposta de Emenda Constitucional entram em vigor na data de sua publicação, ao passo que os arts. 3º e 4º somente após o décimo ano após o início do período de implantação do Imposto sobre Bens e Serviços.

Revogação

São revogados, após o prazo de dez anos a contar do início da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços, os dispositivos constitucionais que fazem referência aos impostos e contribuições que serão por ele substituídos.

Escopo da apreciação

A matéria vem a este colegiado para apreciação de sua admissibilidade, nos termos do art. 202 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

É o relatório.

II - VOTO DO RELATOR

Conforme manifestado no Relatório, o escopo de apreciação da presente Proposta de Emenda Constitucional por este Colegiado diz respeito ao atendimento dos requisitos formais, materiais, temporais e circunstanciais previstos no art. 60 da Carta Política.

O primeiro requisito, de ordem formal, diz respeito à autoria da Proposta. Conforme Termo de Conferência de Assinaturas da Secretaria-Geral da Mesa desta Casa, a Proposta de Emenda Constitucional foi apresentada com 201 assinaturas de apoiamento. Dessas, 22 eram repetidas, 4 ilegíveis e não foi possível identificar o autor de 3 delas. Descontando-se essas assinaturas, a matéria recebeu o apoiamento de 172 nobres Deputados Federais, sendo atendido assim o disposto no art. 60, inciso I, da Constituição, o qual exige que tais proposições sejam apresentadas, no caso de subscrição pelos membros desta Casa, por no mínimo um terço deles.

No presente momento, não há em vigor intervenção federal, nem estado de defesa ou de sítio, de modo que inexiste qualquer óbice de ordem circunstancial à apreciação da matéria.

De modo análogo, não há qualquer óbice de ordem temporal

que impeça o prosseguimento da matéria, visto que a matéria constante da Proposta não foi objeto de outra rejeitada ou havida por prejudicada na presente sessão legislativa.

Passa-se ao exame dos requisitos de ordem material, lembrando que, conforme o texto constitucional, não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

Trata-se de aspecto bastante delicado na apreciação de Proposta de Emenda Constitucional. Lembrando aqui manifestação do eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 33-PA, a amplitude conferida às cláusulas pétreas é a ideia de unidade da Constituição, mas esse norte não representa, por si só, a possibilidade de um "engessamento" da ordem constitucional, obstando a introdução de qualquer mudança de maior significado.

Um dos aspectos que queremos observar aqui é o da substituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Não se pode desconsiderar a importância do ISS e do ICMS para a formação do montante de receitas municipais e estaduais, de modo que não será de admirar caso alguém argumente que se está violando o assim denominado Pacto Federativo.

No caso dos Municípios, a competência tributária atribuída pelo constituinte originário envolve, além do ISS, o imposto sobre a propriedade predial e territorial Urbana (IPTU), o imposto sobre transmissão

Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); taxas, contribuições de melhoria e outras contribuições, a exemplo das destinadas ao financiamento de sistemas próprios de previdência social.

A partir de dados obtidos no sítio do Tesouro Nacional na Internet, nota-se que, entre 2000 e 2017, o ISS representou, em média, mais de quarenta por cento da arrecadação própria dos municípios que lhes foi conferida pelo constituinte originário (ver Tabela 1, no Anexo apensado ao final deste relatório).

Ao se levar em conta as regiões nota-se, ademais, que tal distribuição é assimétrica. Enquanto na região sul, o ISS representa cerca de trinta e cinco por cento das receitas tributárias próprias, na região norte do país corresponde a cinquenta e quatro por cento desse total (ver Tabela 2, no Anexo).

Já no que diz respeito à arrecadação estadual, lembra-se que o constituinte originário atribuiu aos Estados, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); além da possibilidade de cobrança de taxas e de contribuições, a exemplo da destinada ao financiamento de regimes próprios de previdência social. Levando em conta o papel do ICMS no quadro dessas receitas o tributo representa quase noventa por cento da arrecadação própria desses entes da Federação (ver Tabelas 3 e 4 no Anexo).

No tocante ao Pacto Federativo, a Constituição dispõe que não é possível a apreciação de Proposta de Emenda tendente a aboli-lo. Se é certo que o papel do ICMS e do ISS é extremamente relevante para as

finanças estaduais e municipais, lembra-se aqui que a proposição ora em apreciação procura resguardar a autonomia dos Estados e Municípios na fixação das alíquotas correspondentes a esses tributos que comporão a alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços.

É preciso, por outro lado, recordar que há precedente de reforma constitucional que promoveu a extinção de tributo municipal. Trata-se da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, a qual retirou dos Municípios a possibilidade de arrecadar o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos.

Adicionalmente, a regra de transição proposta para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e Municípios faz com que o impacto da introdução do novo Imposto sobre as finanças estaduais e municipais seja diluído em cinquenta anos.

Acerca de eventuais questionamentos sobre a impossibilidade de os entes federativos poderem legislar em matéria tributária sobre o novo Imposto, além da fixação de suas alíquotas, não se verifica na Proposta de Emenda Constitucional ameaça ao Pacto Federativo.

A Constituição Federal, buscando a harmonia federativa, já atribui ao Congresso Nacional a competência para a edição de leis complementares sobre normas gerais em matéria tributária (art. 146, III), tanto que os elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS (art. 155, §2º, XII) e do ISS (art. 156, §3º) são por elas definidos. Assim, a competência dos Estados, Distrito Federal e Munícipios já é restrita, vez que os entes não podem legislar de modo contrário às LC nº 87/1996 e LC nº 116/2003.

No caso dos Municípios, por exemplo, a legislação complementar fixa os percentuais mínimo e máximo das alíquotas de ISS, sendo que no Imposto sobre Bens e Serviços essa competência será, em verdade, ampliada, porque não haverá imposição de alíquota máxima e

mínima, a fim de que o Município tenha a possibilidade de arrecadar o imposto de acordo com suas necessidades.

Mendes e Branco lecionam que "a repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada qual".[1]

Também é preciso observar que se está desenhando no texto constitucional um comitê gestor desse novo imposto, com a participação de representantes dos três níveis governamentais.

Experiência semelhante foi desenhada relativamente ao regime especial de recolhimento de tributos das microempresas e empresas de pequeno porte instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro 2006, o SIMPLES Nacional.

Essa experiência prévia, nos leva a afirmar, no juízo prévio de admissibilidade que compete a esta Comissão, que apesar das cifras envolvidas, não parece ser o caso de tentativa de se abolir o sistema federativo brasileiro. Como reforço a tal argumento, queremos aqui recordar manifestação do eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, Sepúlveda Pertence, que assim se manifestou no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.024:

> A "forma federativa de Estado" – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras

[1] MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 143.

> emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.

Consideramos que a manutenção da autonomia estadual e municipal, com a autonomia para alteração das alíquotas de referência para mais ou para menos conforme suas necessidades é indicativo mais do que suficiente da manutenção do núcleo essencial do Pacto Federativo.

Adicionalmente, o federalismo cooperativo assegurado pela Constituição Federal pode, inclusive, ser aprimorado com a Proposta de Emenda Constitucional em tela, na medida em que o modelo proposto possibilitará que os repasses de receita efetuados entre os entes federativos, previstos constitucionalmente e relacionados aos impostos a serem substituídos, sejam automáticos no IBS, evitando a ocorrência de retenções e atrasos nos repasses, como infelizmente tem ocorrido em alguns Estados no período recente. Neste contexto, a proposta efetivamente aumenta a independência financeira dos entes.

A vedação da concessão de incentivos fiscais também resulta no fortalecimento do Pacto Federativo e na diminuição da interferência dos entes nos repasses efetuados entre si. Como os atuais IPI e ICMS possuem parcelas que são destinadas a entes diferentes daqueles competentes para sua instituição e arrecadação, Estados, Distrito Federal e Municípios acabam sendo prejudicados pelos benefícios fiscais que

diminuem a arrecadação desses impostos.[2]

Em relação aos incentivos, não se pode deixar de mencionar que o equilíbrio federativo também é distorcido atualmente em razão de a União Federal poder concedê-los livremente, ainda que prejudicando o valor repassado aos demais entes, enquanto os Estados dependem de autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (Lei Complementar nº 24, de 1975, art. 2º, § 2º) e os Munícipios também têm o seu direito limitado conforme previsão em Lei Complementar (Lei Complementar nº 116, de 2003, art. 8º-A, §1º).

A adoção do Imposto sobre Bens e Serviços também promete ser favorável na relação entre os entes federados pois o Imposto possuirá base de incidência ampla para todos os entes, encerrando os desgastantes conflitos de competência entre Estados e Municípios para a definição do que é compreendido como mercadoria (ICMS) ou serviço (ISS).

Se é certo que a Proposta de Emenda Constitucional pode ser aprimorada ao prever, por exemplo, que o comitê gestor do Imposto sobre Bens e Serviços possa ter papel mais relevante no desenho do novo tributo, inclusive, a título de exemplo, condicionando que o projeto de lei complementar que regerá o imposto conte com sua participação ou que sua composição seja paritária ou, ainda, qual será o norte para a definição quórum para suas diversas deliberações (unanimidade, dois terços, maioria etc.), não é menos certo que tais questões envolvem o mérito da proposição e não o juízo perfunctório que ora cabe à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Outro aspecto que nos chama a atenção na proposição é a

[2] A título exemplificativo, o Tribunal de Contas da União analisou os benefícios fiscais concedidos pela União entre 2008 e 2012 e concluiu (Relatório TCU TC 020.911/2013-0) que Estados e Municípios deixaram de receber R$ 190,1 bilhões de reais em decorrência destes incentivos, relacionados ao IPI e ao IR. E os maiores prejudicados foram Estados e Municípios do Nordeste (https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos).

fixação de prazos para que membros dos demais Poderes e esferas de governo adotem determinadas práticas, tal como exposto previsto, à guisa de exemplo, no art. 115 que se pretende introduzir no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nesse ponto, queremos lembrar que a Emenda Constitucional n. 37, de 2002, fixou ao Poder Executivo, conforme o § 1º do art. 85 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o prazo de trinta dias para que fosse regulamentada a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira sem que tenha havido qualquer questionamento acerca de sua constitucionalidade ao longo dos anos. Assim, consideramos que a fixação de prazos na Proposta de Emenda Constitucional pode gerar debates relativamente à sua adequação ou não em termos de lapso temporal, o qual pode ser elastecido ou encurtado, mas não quanto à sua constitucionalidade. Tal debate, uma vez mais, é, a nosso ver, questão relativa ao mérito e não ao juízo prévio de admissibilidade.

No demais, não vislumbramos nenhum outro ponto que minimamente possa ser considerado como colidente com as cláusulas pétreas inscritas na Constituição de 1988.

Por todo o exposto, votamos pela admissibilidade da Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019.

Sala da Comissão, em de de 2019

JOÃO ROMA
Deputado Federal - PRB/BA

CÂMARA DOS DEPUTADOS
GABINETE DO DEPUTADO FEDERAL JOÃO ROMA – PRB/BA

Anexo: Evolução da Receita Própria dos Estados e Municípios

Tabela 1 – Receitas Tributárias Municipais por Ano

Ano	ISS	IPTU	ITBI	Taxas	Contribuições	Contrib. Melhoria
2000	39,29%	32,54%	6,84%	13,40%	7,38%	0,54%
2001	39,51%	31,97%	6,74%	12,72%	8,70%	0,37%
2002	38,10%	31,73%	6,90%	11,65%	11,28%	0,34%
2003	36,02%	30,66%	6,05%	10,66%	16,19%	0,42%
2004	36,79%	29,03%	5,51%	8,95%	19,26%	0,46%
2005	40,68%	29,17%	5,92%	8,73%	15,13%	0,37%
2006	42,87%	27,90%	6,23%	7,91%	14,78%	0,33%
2007	43,41%	26,39%	7,00%	7,27%	15,66%	0,26%
2008	46,02%	24,93%	7,71%	6,95%	14,14%	0,25%
2009	46,05%	25,07%	7,27%	7,01%	14,22%	0,39%
2010	46,58%	24,39%	8,19%	6,63%	13,97%	0,25%
2011	47,11%	23,70%	8,80%	6,38%	13,75%	0,26%
2012	48,21%	23,16%	8,93%	6,23%	13,22%	0,24%
2013	47,22%	23,34%	9,52%	6,29%	13,45%	0,18%
2014	47,26%	23,63%	9,28%	6,24%	13,42%	0,16%
2015	46,00%	24,09%	8,63%	6,30%	14,81%	0,17%
2016	43,48%	25,80%	7,83%	6,43%	16,26%	0,19%
2017	42,61%	26,65%	7,74%	6,74%	16,07%	0,19%
Média	43,18%	26,90%	7,50%	8,14%	13,98%	0,30%

Fonte: Tesouro Nacional.

Texto da 1ª Edição em Novembro de 2018 e registrado

CÂMARA DOS DEPUTADOS
GABINETE DO DEPUTADO FEDERAL JOÃO ROMA – PRB/BA

Tabela 2 – Receitas Tributárias Municipais por Região

Região	ISS	IPTU	ITBI	Taxas	Contribuições	Contrib. Melhoria
AC	58,52%	11,06%	3,95%	6,84%	16,79%	2,83%
AM	59,19%	11,24%	4,33%	6,23%	18,78%	0,23%
AP	58,09%	7,25%	4,12%	10,79%	19,69%	0,06%
PA	57,47%	7,98%	3,54%	7,97%	22,87%	0,17%
RO	50,19%	7,97%	5,45%	10,38%	25,81%	0,19%
RR	47,56%	16,18%	3,24%	11,20%	21,79%	0,02%
TO	47,33%	13,24%	9,83%	7,20%	21,76%	0,64%
N	***54,05%***	***10,70%***	***4,92%***	***8,66%***	***21,07%***	***0,59%***
AL	39,13%	14,96%	5,76%	9,46%	30,47%	0,23%
BA	52,99%	17,22%	8,45%	10,07%	11,06%	0,21%
CE	42,94%	15,77%	7,18%	2,94%	31,06%	0,12%
MA	58,75%	7,94%	4,20%	4,57%	23,18%	1,36%
PB	42,84%	10,92%	12,80%	7,02%	25,63%	0,78%
PE	44,85%	17,63%	5,44%	10,36%	21,63%	0,10%
PI	45,31%	10,85%	5,51%	3,10%	35,14%	0,09%
RN	48,76%	13,26%	9,27%	9,62%	18,89%	0,20%
SE	52,77%	18,78%	9,30%	5,80%	13,21%	0,14%
NE	***47,59%***	***14,15%***	***7,54%***	***6,99%***	***23,36%***	***0,36%***
GO	35,61%	24,21%	12,47%	7,12%	20,21%	0,38%
MS	35,64%	24,99%	9,39%	5,24%	24,15%	0,59%
MT	43,10%	15,45%	11,14%	8,06%	21,42%	0,83%
CO (*)	***38,12%***	***21,55%***	***11,00%***	***6,81%***	***21,93%***	***0,60%***
ES	54,39%	10,42%	7,23%	8,62%	18,93%	0,42%
MG	37,10%	23,06%	10,16%	10,37%	19,13%	0,19%
RJ	50,01%	23,33%	6,87%	5,74%	13,98%	0,07%
SP	45,76%	33,03%	7,13%	5,22%	8,72%	0,14%
SE	***46,82%***	***22,46%***	***7,84%***	***7,49%***	***15,19%***	***0,20%***
PR	39,12%	23,10%	10,92%	10,34%	15,84%	0,67%
RS	34,60%	23,05%	11,41%	10,20%	20,45%	0,30%
SC	32,94%	25,27%	9,70%	12,93%	18,40%	0,76%
S	***35,55%***	***23,81%***	***10,68%***	***11,16%***	***18,23%***	***0,57%***

Fonte: Tesouro Nacional.

(*) Exceto Distrito Federal

CÂMARA DOS DEPUTADOS
GABINETE DO DEPUTADO FEDERAL JOÃO ROMA – PRB/BA

Tabela 3 – Receitas Tributárias Estaduais por Ano

Ano	ICMS	IPVA	ITCD	Taxas	Outros
2000	91,81%	5,77%	0,36%	1,71%	0,35%
2001	91,55%	6,11%	0,33%	1,62%	0,39%
2002	91,07%	6,06%	0,45%	1,70%	0,71%
2003	90,08%	5,84%	0,66%	1,73%	1,68%
2004	89,92%	5,79%	0,46%	1,88%	1,94%
2005	89,65%	6,06%	0,46%	2,00%	1,83%
2006	89,27%	6,45%	0,49%	2,00%	1,79%
2007	88,40%	6,93%	0,57%	2,16%	1,94%
2008	88,30%	6,90%	0,60%	2,20%	2,01%
2009	85,85%	7,57%	0,63%	2,25%	3,70%
2010	86,25%	6,85%	0,82%	2,16%	3,93%
2011	85,96%	6,82%	0,80%	2,06%	4,37%
2012	87,09%	7,15%	0,91%	2,23%	2,62%
2013	87,15%	6,97%	0,99%	2,17%	2,73%
2014	86,51%	7,34%	1,05%	2,23%	2,87%
2015	85,64%	7,77%	1,40%	2,17%	3,03%
2016	84,87%	8,01%	1,52%	2,31%	3,28%
2017	84,79%	7,76%	1,39%	2,44%	3,62%
Média	88,01%	6,79%	0,77%	2,06%	2,38%

Fonte: Confaz

Texto da 1ª Edição em construção

PARTE III · DOCUMENTO 3

Relatório final da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019)

◆

Responsável: Dep. Aguinaldo Ribeiro, relator
Data: Maio de 2021
Contribuição central: Proposta de relator; segundo o parecer de dezembro de 2023, o substitutivo não chegou a ser apreciado pelo colegiado.
Fonte oficial: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/39670bbc-5cab-4e9a-adc5-ed34b80a7da0

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em consignação, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

RELATÓRIO FINAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC Nº 45/2019 E Nº 110/2019

COMISSÃO MISTA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

MAIO DE 2021

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

Sumário

1. Relatório 2
1.1. PEC nº 45, de 2019 4
1.2. PEC nº 110, de 2019 8
1.3. Reuniões da Comissão Mista da Reforma Tributária 15
2. Voto 40
2.1. Evolução da Tributação do Consumo no Brasil 42
2.2. Tentativas de Reforma Tributária após a Promulgação da Constituição de 1988 46
2.3. Substitutivo 52
2.3.1. Imposto sobre Bens e Serviços – IBS 53
2.3.1.1. Incidência do Imposto 54
2.3.1.2. Legislação Única 57
2.3.1.3. Princípio do Destino 59
2.3.1.4. Não Cumulatividade 61
2.3.1.5. Outras Características 65
2.3.1.6. Regimes Diferenciados 70
2.3.1.6.1. Serviços Financeiros 73
2.3.1.6.2. Operações com Bens Imóveis 75
2.3.1.6.3. Combustíveis 75
2.3.1.6.4. Compras Governamentais 78
2.3.1.6.5. Simples Nacional 78
2.3.1.6.6. Zona Franca de Manaus 81
2.3.1.6.7. Benefícios Fiscais por Prazo Determinado 83
2.3.1.7. Devolução do IBS 85
2.3.1.8. Distribuição, Repartição e Vinculação da Arrecadação do IBS 87
2.3.1.9. Gestão compartilhada do IBS 90
2.3.1.10. Processo Administrativo e Judicial Fiscal 91
2.3.1.11. Implementação e Transição dos Sistemas 95
2.3.1.11.1. Transição dos Tributos 95
2.3.1.11.2. Transição Federativa 99
2.3.1.12. Impacto Esperado na Economia Brasileira 102
2.3.2. Imposto Seletivo 106
2.3.3. Progressividade Tributária na Tributação da Propriedade 108
2.4. Conclusão 110
3. Sugestões dos Membros da Comissão Mista ao Relatório 111

RELATÓRIO FINAL DA COMISSÃO MISTA TEMPORÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

PEC Nº 45/2019 E PEC Nº 110/2019

1. Relatório

Poucos anos após a promulgação da Constituição Federal, iniciaram-se as discussões por uma profunda reforma da estrutura tributária brasileira, especialmente da tributação sobre o consumo, para enfrentar problemas bem conhecidos por todos nós e que mencionei ao apresentar o Plano de Trabalho no âmbito deste colegiado em março de 2020:

> *"(...) o sistema é injusto e cumulativo, onera exportações, é ineficaz na prevenção da guerra fiscal, gera inúmeras e custosas batalhas administrativas e judiciais, inibe o investimento e impõe uma fiscalização a um tempo onerosa, porque burocrática, e incapaz de combater a sonegação e a irregularidade".*

Trata-se de um debate que veio amadurecendo a cada legislatura e entendo que agora reunimos as condições para aprovar um novo modelo de tributação sobre bens e serviços. Inauguraram a discussão nesta legislatura duas propostas de Reforma Tributária: a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, e a PEC nº 110, de 2019.

A PEC nº 45, de 2019, apresentada em 3 de abril daquele ano, teve parecer de admissibilidade aprovado na Câmara dos Deputados em 22 de maio, tendo sido instalada a respectiva Comissão Especial em 10 de julho. Por sua vez, a PEC nº 110, de 9 de julho de 2019, teve parecer apresentado pelo nobre colega, Senador Roberto Rocha, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, em 18 de setembro de 2019, ainda pendente de apreciação.

Realizaram-se diversas audiências públicas e seminários regionais com o intuito de promover a discussão e colher as contribuições de toda a sociedade, de norte a sul, a tema tão relevante para o país. Em ambas as Casas do Congresso Nacional, apresentaram-se propostas de alteração dos textos em debate. Os Deputados ofereceram mais de 200 emendas à PEC nº 45, de 2019, e os Senadores, quase 150.

Em um cenário de expectativas e de muito trabalho por reformas estruturantes, com vistas a fortalecer a economia do país, em benefício do cidadão brasileiro, Câmara dos Deputados e Senado Federal decidiram reunir esforços em 19 de fevereiro de 2020 para, no prazo de 45 dias, produzir uma proposta que congregasse as diversas forças políticas ao redor de um texto positivo e viável.

Os trabalhos vinham de um ritmo intenso em cada uma das Casas do Congresso Nacional e o debate para construção de um texto convergente estava avançando, até sermos surpreendidos pelo recrudescimento da pandemia da Covid-19 no mês seguinte. Além da reunião de instalação da Comissão Mista, logramos realizar uma audiência pública com a Sra. Rita de La Feria, uma das maiores especialistas do mundo em imposto sobre valor agregado. Após um período de suspensão dos trabalhos, para que pudéssemos enfrentar os grandes desafios impostos pela disseminação da Covid-19, retomamos as nossas reuniões em ambiente virtual.

Continuamos em meio à pandemia da Covid-19 e se impõe a adoção de medidas que atenuem os seus efeitos econômicos. Se a modernização do sistema tributário nacional era necessária, agora se revela mais urgente, pelo impacto positivo sobre a taxa de crescimento do país, com geração de empregos e renda para os cidadãos brasileiros, portanto.

Antes de passar para a descrição detalhada das PECs sob análise e do histórico de reuniões realizadas por esse colegiado, lembro outro trecho do Plano de Trabalho por mim apresentado no início dos nossos trabalhos:

> *"(...) a finalidade precípua desta Comissão Mista é debater as principais propostas de reforma tributária, combinando esforços no sentido de consolidar as ideias em um único texto que, levado a ambas as Casas do Parlamento, venha ser aprovado e mude, de forma profunda e definitiva, o sistema tributário nacional, resgatando a confiança no sistema político brasileiro, renovando a esperança de um futuro melhor e contribuindo decisivamente para a retomada da prosperidade econômica e o sentimento de justiça social".*

1.1. PEC nº 45, de 2019

A PEC nº 45, de 2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outros, propõe alterações profundas no sistema tributário nacional, em relação aos tributos que incidem sobre o consumo e à repartição das receitas tributárias deles decorrentes.

Propõe-se a unificação da tributação do consumo numa mesma base de incidência, com a substituição do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo tributo seria instituído por meio de lei complementar, em projeto de iniciativa do Presidente da República, encaminhado para apreciação do Congresso Nacional no prazo de 180 dias da promulgação da Emenda à Constituição.

A iniciativa busca estabelecer uma definição ampla para o fato gerador do IBS, ao reunir bens e serviços na sua base de incidência, e a não cumulatividade plena, com dedução do tributo que incide sobre as operações anteriores, mesmo que indiretamente relacionado à atividade produtiva. Assim, passaria a prevalecer o denominado crédito físico, não financeiro. Pretende

ainda efetivar a completa desoneração das exportações, garantida a manutenção dos créditos.

Apesar de lei complementar instituir o IBS e definir os seus contornos, cada esfera federativa – federal, estadual e municipal – exerceria a sua competência tributária mediante a fixação de alíquotas próprias, em lei ordinária do ente, que juntas comporiam a alíquota total do tributo, aplicável uniformemente a todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, inclusive na importação, e segundo o princípio do destino. Até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevaleceria a "alíquota de referência", determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em patamar equivalente ao necessário para reproduzir a arrecadação dos tributos substituídos.

Como medida de simplificação, além da aplicação da mesma alíquota para todos os bens, serviços e direitos, evita-se a profusão de tratamentos diferenciados, ao não se permitir a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao imposto. A exceção a tal regra estaria circunscrita à devolução do IBS recolhido pelos contribuintes de baixa renda.

O regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional permaneceria vigente. Porém, as empresas do Simples poderiam optar pelo recolhimento apartado do IBS, de modo a poderem se aproveitar do regime de não cumulatividade do imposto.

Os lançamentos de débito e crédito do tributo seriam escriturados por estabelecimento, com apuração e pagamento do IBS devido de forma centralizada. A correspondente receita arrecadada seria distribuída aos entes federados na proporção do saldo líquido de débitos e créditos a eles atribuídos.

A lei complementar instituidora do IBS criaria o comitê gestor do tributo, com representantes de cada esfera federativa, responsável pela regulamentação e gestão do imposto, pela atuação coordenada da fiscalização federal, estadual e municipal, pela distribuição dos recursos arrecadados, e pela representação judicial e extrajudicial dos entes, competência esta que seria

exercida, de forma coordenada, pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. Além de o regulamento do imposto ser único para todo o território nacional, haveria regras uniformes para o processo administrativo fiscal do IBS.

Além do IBS, a PEC acrescenta a possibilidade de criação de impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, ao rol de competências tributárias da União. A seletividade tributária poderia ser aplicada para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

O novo texto constitucional promove alterações substanciais no regime de repartição de receitas, com o estabelecimento de “alíquotas singulares”, correspondentes a destinações específicas de parcela da alíquota do IBS, federal, estadual ou municipal. Pela sistemática proposta, uma fração da alíquota do IBS teria a mesma destinação das atuais aplicações da receita arrecadada com os tributos substituídos.

Busca-se assim conferir maior flexibilidade aos entes na gestão dos recursos arrecadados com o IBS. Seriam estabelecidas “alíquotas singulares de referência”, as quais reproduziriam os percentuais hoje fixados para destinações e vinculações constitucionais. Lei ordinária federal, estadual ou municipal, conforme for o caso, poderia fixar percentual diferente, observadas duas condições: a primeira de que a União estabeleça alíquotas singulares em patamar não inferior àquelas fixadas a título de Fundo de Participação do Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (Fpex); e, como segunda condição, dirigida desta vez para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de que a soma das alíquotas singulares referentes à aplicação em saúde e educação seja superior à soma das respectivas alíquotas singulares de referência. Outra mudança significativa na repartição de receitas tributária reside na partilha da cota-parte dos Municípios referente ao IBS, na fração equivalente à cota-parte do ICMS, cujo critério de distribuição passaria do valor agregado para a população municipal.

Para implementar o IBS, a PEC n° 45, de 2019, propõe uma transição de dez anos, iniciada por uma fase de teste de dois anos, que seria utilizada como base para posterior definição da alíquota do novo tributo. Na fase seguinte, da transição propriamente dita, ao longo de oito anos, os atuais tributos sobre o consumo seriam substituídos pelo IBS.

Na fase de teste, seria cobrada uma alíquota de IBS de 1%, com o intuito de mensurar o potencial arrecadatório do imposto. Em contrapartida, ficaria estabelecido que a alíquota da Cofins e da Cofins-importação seria reduzida para compensar essa nova incidência, de modo a manter a carga tributária.

Após o período de dois anos, teria início a transição da atual para a nova tributação do consumo. Nos oito anos subsequentes, seriam reduzidas em 1/8 as alíquotas fixadas na legislação de cada ente de todos os tributos que serão substituídos – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Realiza-se, então, o cálculo de qual seria a elevação da alíquota do IBS necessária para cobrir a perda de receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos substituídos. Em seguida, fixa-se a alíquota de referência do IBS, a cada ano, por Resolução do Senado Federal, de modo a compensar a redução de receitas dos tributos citados acima. Ao final do sétimo ano desse período de transição, os tributos substituídos são extintos e o IBS começa a ser cobrado integralmente.

Além da transição para os contribuintes, a PEC nº 45, de 2019, prevê uma transição de cinquenta anos para o modelo de repartição dos recursos arrecadados com o IBS, cuja receita passaria a pertencer ao Estado e ao Município de destino das operações com bens e serviços. O começo da denominada transição federativa coincidiria com o início da redução das alíquotas estaduais e municipais, ou seja, após o período de teste de dois anos.

Nos primeiros vinte anos da transição federativa, a distribuição de recursos reporia a perda real de receita dos Estados e dos Municípios decorrente da redução do ICMS e ISS respectivamente. Aumentos ou reduções promovidos pelos entes nas “alíquotas de referência” do IBS seriam computados no valor a eles repassado. Nos trinta anos seguintes, essa distribuição seria

realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano.

Apresentada na Câmara dos Deputados em 3 de abril de 2019, a PEC nº 45, de 2019, teve a sua admissibilidade aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania em 22 de maio daquele ano. Está pendente de apreciação pela Comissão Especial destinada a lhe proferir parecer de mérito, tendo sido apresentadas 219 Emendas, 204 delas com apoiamento regimental e versando sobre variados aspectos da estrutura tributária brasileira. A Comissão Especial, em que também sou relator, realizou diversas reuniões deliberativas, audiências públicas e seminários por todo o país, que em muito auxiliaram na construção dos entendimentos que passaremos a expor mais à frente em nosso relatório.

1.2. PEC nº 110, de 2019

A PEC n° 110, de 2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, também procede a uma ampla revisão do sistema tributário nacional. Apresentada em 9 de junho de 2019, reproduz o substitutivo à PEC nº 293, de 2004, aprovado em 11 de dezembro de 2018 pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, sob a relatoria do ex-Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, após meses de intensos debates e negociações. No Senado Federal, a PEC nº 110, de 2019, tem como relator o Senador Roberto Rocha, que se manifestou pela aprovação da matéria na forma de um substitutivo, ainda pendente de apreciação pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.

Propõe-se a extinção de um número maior de tributos, nove ao todo: IPI, Cofins, inclusive Cofins-Importação, Contribuições para o PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-combustíveis), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF), Salário Educação, ICMS e ISS. No lugar desses tributos, um IBS estadual incidiria sobre o consumo, também com características de um IVA moderno.

O IBS seria disciplinado por lei complementar, cujo projeto seria de iniciativa de governadores, prefeitos, assembleias legislativas, câmaras de vereadores, bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores, ou de comissão mista de Deputados Federais e Senadores instituída para esse fim, representadas todas as regiões e observado o mínimo de um terço dos Estados e Distrito Federal, ou, conforme o caso, um terço dos Municípios ou Municípios cujo conjunto corresponda a um terço da população nacional.

O tributo seria uniforme em todo o território nacional, observado o princípio do destino, e não cumulativo, assegurado o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvados os caracterizados como de uso ou consumo pessoal, bem assim o crédito integral e imediato na aquisição de bens do ativo imobilizado e o aproveitamento dos saldos credores acumulados. Não incidiria sobre exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores, sobre a mera movimentação ou transmissão financeiras, nem nas prestações de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Não integraria a sua própria base de cálculo nem a base de cálculo do imposto seletivo e poderia ser cobrado na liquidação financeira das operações.

A devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pelos extratos sociais de baixa renda prevista na PEC nº 45, de 2019, replica-se na PEC nº 110, de 2019. A proposta do Senado, no entanto, prevê outras exceções à vedação na concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao IBS. Por meio de lei complementar, alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional poderiam ter tratamento tributário favorecido.

A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do IBS seria realizada em conjunto pelas administrações tributárias dos entes. As divergências relativas ao IBS seriam resolvidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

A iniciativa mantém o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas, e para a Zona Franca de Manaus, cujo benefício fiscal consistiria num crédito presumido para cobrir as diferenças de custo de logística e transporte dos empreendimentos ali mantidos.

A proposta atribui à União a competência para a instituição de imposto sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, determinados serviços de telecomunicações, bebidas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Esse imposto seletivo, incidente também sobre as importações, poderia ter alíquotas diferenciadas, desde que não superiores à alíquota do IBS (exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas), com incidência monofásica, não integrando a sua própria base de cálculo ou a do IBS.

Além das mudanças na tributação do consumo, a PEC nº 110, de 2019, prevê diversas alterações na tributação da renda e da propriedade. Incorpora a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda (IR) e determina a incidência deste sobre verbas indenizatórias na parcela que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

Quanto à tributação da propriedade, propõe a federalização do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Uma parcela do produto arrecadado com o tributo, definida em lei, seria destinada ao financiamento das respectivas atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança, as quais poderiam ser compartilhadas com os Municípios.

Estende a embarcações e aviões o alcance do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), hoje restrito aos terrestres. O imposto teria alíquotas mínimas e máximas fixadas em lei complementar, a qual também regularia a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e ao Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI), lei complementar estabeleceria alíquotas mínimas, limites para concessão de benefícios ficais e reajustes mínimos da base de cálculo nos casos

em que o legislador local não atualizasse o valor dos bens sujeitos à tributação. Além disso, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança desses impostos poderiam ser realizadas pela União, mediante convênio.

A proposta mantém a sistemática atual de repartição das receitas tributárias, com a diferença de que municípios passariam a contar com o total das receitas arrecadadas com o IPVA e o ITCMD. Do produto da arrecadação com o imposto seletivo, vinte por cento pertenceria aos Estados e ao Distrito Federal. Prevê-se a criação de um fundo para os Estados e outro para os Municípios, com vistas à redução da disparidade da receita *per capita* na mesma esfera federativa. Até o décimo quinto exercício subsequente ao de publicação da Emenda Constitucional, parcela dos fundos poderá ser utilizada para reduzir eventuais perdas de receitas dos municípios com a Reforma Tributária.

A iniciativa incorpora à Constituição normas sobre a administração tributária dos entes, com ampliação de sua autonomia e regulação do regime jurídico de seus quadros funcionais. Cria o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para administrar e coordenar determinadas atividades dos fiscos subnacionais. Possibilita ainda a desoneração da folha salarial por meio da instituição de adicional de alíquota de IBS, substitutiva da contribuição patronal.

A PEC nº 110, de 2019, estabelece uma transição de cinco anos para os contribuintes. No primeiro ano, de teste, a União instituiria uma contribuição sobre operações com bens e serviços, de acordo com as mesmas regras do IBS estadual, a uma alíquota de 1%, cujo valor pago poderia ser compensado com os valores recolhidos a título de Cofins, preservada a destinação para a seguridade social.

Do segundo ao quinto ano subsequentes, as alíquotas do IBS e do imposto seletivo seriam fixadas de modo a proporcionarem a mesma arrecadação dos tributos substituídos, os quais teriam as suas alíquotas reduzidas anualmente à razão de um quinto. Caberia à lei complementar definir

a forma de aproveitamento dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS.

Por sua vez, a transição federativa ocorreria ao longo de quinze anos. Nos primeiros cinco anos, a arrecadação do imposto seletivo e do IBS seria distribuída aos entes na proporção da participação de cada um deles na receita líquida dos tributos substituídos, observadas as transferências e as vinculações constitucionais.

Nos dez anos seguintes, essa participação seria reduzida gradativamente, à razão de 1/10, até a arrecadação do imposto seletivo e do IBS passar a ser distribuída integralmente pelo destino das operações. As mudanças na distribuição do produto arrecadado com o IR, o ITCMD e o IPVA também seguiriam regra de transição semelhante do sexto ao décimo quarto ano subsequentes ao da publicação da Emenda Constitucional.

Descrito o teor da PEC nº 110, de 2019, seguem as propostas de alteração do nobre colega Senador Roberto Rocha ao texto original, relator da matéria no Senado Federal, reunidas no substitutivo constante da complementação de voto publicada em 2 de dezembro de 2019, da qual destacamos a seguir as inovações incorporadas.

O substitutivo à PEC nº 110, de 2019, propõe um modelo dual para o IBS, com a fusão dos tributos federais incidentes sobre o consumo – IPI, Cofins, inclusive Cofins-Importação, Contribuições para o PIS/Pasep, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação –, em um IBS federal; e do ICMS e do ISS em outro IBS, estadual.

A não cumulatividade do IBS estaria garantida com a comprovação do pagamento, não mera cobrança, do tributo nas etapas anteriores ou concomitantes da cadeia de circulação dos bens, serviços e direitos. Poderia ser admitido, em lei complementar, o creditamento da contribuição patronal paga por setores intensivos em mão de obra.

Explicita-se que as operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização integrariam do campo de incidência

do IBS, ao contrário das locações e das cessões de bens e direitos, relativos aos imóveis.

Como regra geral, haveria uma alíquota padrão de IBS, à exceção de determinados bens, serviços, atividades ou setores da economia ou em razão da utilização de novas tecnologias, que poderiam ter alíquotas diferenciadas. O substitutivo ainda acrescenta ao rol de operações que poderiam ser objeto da concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao IBS: cadeia produtiva da saúde; embalagens, resíduos ou remanentes oriundos de sistema de logística reversa; biocombustíveis; produtos de higiene pessoal; operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização; produtos que originem biocombustíveis, observadas as exigências fixadas em lei; gás de cozinha para uso residencial; produtos para pesquisa e desenvolvimento. Prevê ainda a possibilidade de lei complementar estabelecer regimes aduaneiros especiais que permitam estímulo às exportações.

A substituição dos tributos pelo IBS, federal e estadual, e pelo imposto seletivo não prejudicaria as respectivas isenções, incentivos e benefícios ficais ou financeiros-ficais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições vigentes quando da publicação dos novos impostos.

Lei complementar definiria a forma de aproveitamento dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS, como também disciplinaria a conversão desses saldos em títulos da dívida pública, de livre negociação, com prazo de resgate não superior a vinte anos.

Além de ser composto por representantes das administrações tributárias subnacionais, o Comitê Gestor da Administração Tributária, agora Subnacional, teria representantes dos contribuintes. O órgão teria as suas despesas rateadas pelos Estados e pelos Municípios e seria assessorado por um conselho consultivo, vinculado ao Senado Federal.

No substitutivo apresentado, o imposto seletivo retoma a característica extrafiscal, assim como no texto original da PEC nº 45, de 2019, vedada a incidência sobre insumos da cadeia produtiva. Lei complementar, e

não lei ordinária como na PEC nº 110, de 2019, poderia estabelecer alíquotas diferenciadas.

Quanto ao IPVA, o substitutivo possibilita o estabelecimento de alíquotas diferenciadas em função do valor e do tempo de uso do veículo, explicitando a não incidência do imposto sobre veículos utilizados exclusivamente na pesca artesanal ou sobre aqueles aquáticos destinados às populações indígenas e ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência.

A base de cálculo do IPTU não captaria mais o componente predial. Esse imposto e o ITBI, além das alíquotas mínimas previstas na PEC n° 110, de 2019, teriam alíquotas máximas fixadas em lei complementar, a qual também estabeleceria critérios e procedimentos administrativos para definição de base de cálculo. Poderiam ser firmados convênios dos Municípios com os Estados, não mais com a União, para arrecadação, fiscalização e cobrança dos referidos impostos.

Em relação à repartição das receitas tributárias, os recursos federais destinados à região Norte mediante programas de financiamento ao setor produtivo poderiam ser destinados ao financiamento de projetos em toda a Amazônia Legal, cuja abrangência corresponde à totalidade dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins, e a parte do Estado do Maranhão.

O texto apresentado prevê que lei complementar poderia instituir fundo de desenvolvimento, custeado com 3% da arrecadação do IBS federal e do IBS estadual, para financiar projetos de saneamento, redução da pobreza, preservação do meio ambiente, infraestrutura, inovação e difusão de tecnologia e fomento direto a atividades produtivas.

A cada dez anos, o Senado Federal reavaliaria a distribuição da carga tributária nacional entre as várias bases de incidência e entre os entes federativos, de forma a tornar o sistema tributário nacional mais progressivo, por meio do aumento proporcional da tributação da renda e do patrimônio. Caberia ainda aos senadores avaliarem a arrecadação dos Municípios com mais de cem

mil habitantes e correspondente necessidade de medidas compensatórias, se for o caso.

O substitutivo modifica o texto constitucional para dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas, não mais aos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas. Atribui ainda à lei complementar veicular normas gerais sobre tratamento diferenciado e favorecido para agricultura, pecuária, atividades agroindustriais, pesqueiras e florestais.

Elimina a imunidade sobre papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Estende a imunidade de impostos e contribuições sociais das entidades de assistência social às aquisições de medicamentos e dispositivos médicos, no mercado interno e mediante importação.

Por fim, o substitutivo à PEC nº 110, de 2019, exclui da relação de bens da União os terrenos de marinha e seus acrescidos localizados em ilhas costeiras que sediem Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e a unidades ambientais federais; assegura ao Maranhão a participação nas receitas auferidas pela Base de Alcântara, com aplicação na preservação de seu patrimônio histórico, cultural e artístico, em infraestrutura e no atendimento às comunidades vulneráveis; proíbe a exportação de ouro em estado bruto, permitida a exportação do ouro em estado diferente do bruto desde que comprovada a origem do metal; determina que lei complementar definiria os Municípios pertencentes à região de Matopiba, as diretrizes para os seus programas de desenvolvimento e as correspondentes fontes de financiamento; e cria a Zona de Processamento de Exportações do Maranhão (Zema), com duração de pelo menos trinta anos.

1.3. Reuniões da Comissão Mista da Reforma Tributária

Criada em 19 de fevereiro de 2020 e instalada em 4 de março do mesmo ano, a Comissão Mista teve os trabalhos suspensos entre 20 de março e 31 de julho devido à pandemia de Covid-19. Em agosto, este colegiado

retomou os trabalhos, com a realização de uma série de audiências públicas organizadas para promover o debate sobre as propostas de reforma do sistema tributário nacional pelos diversos segmentos envolvidos, cujo conteúdo se sintetiza a seguir.

Audiência pública de 11 de março de 2020

Participou da audiência pública de 11 de março de 2020, como expositora, a Sra. Rita de La Feria, professora de Direito Tributário da Universidade de Leeds.

Em sua exposição, a **Sra. Rita de La Feria** sustentou que, de acordo com a definição do FMI, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, não cumulativo e cobrado nas várias fases da cadeia produtiva. Embora incida em diversas etapas, onera apenas o consumidor final.

Apontou que o IVA foi implementado pela primeira vez na França, em 1954, e espalhou-se pela Europa nas décadas de 1960 e 1970. Esse modelo, chamado IVA tradicional, possuiria muitas deficiências. Por isso, na década de 1980, a Nova Zelândia introduziu um novo modelo, o chamado IVA moderno, que possuía melhoramentos em relação ao sistema europeu e que permitiu que o sistema se espalhasse pelos países da América Latina, Ásia e África.

Esclareceu que atualmente há uma ampla adoção do IVA pelos diversos países, o que se dá porque ele efetivamente é superior aos demais impostos, pois (i) é eficiente, já que é pouco propenso a fraudes e possui um custo reduzido de arrecadação e de *compliance*; e (ii) é neutro, pois não cria distorções de mercado e nem influencia as decisões dos agentes econômicos. Nos demais impostos, há um *trade off* entre eficiência e neutralidade.

Destacou, contudo, que alguns IVAs são piores que outros, porque utilizam alíquotas múltiplas ou isenções (em geral, em países europeus), deixam de devolver créditos tributários (em geral, em países africanos) ou tributam apenas uma parte da Economia (em geral, em países asiáticos). A atual

tributação do consumo no Brasil acumularia todos esses defeitos e ainda o problema da tributação na origem.

Apontou que as principais características de um IVA que asseguram a eficiência e neutralidade são (i) o caráter geral, e não setorial; (ii) a adoção do princípio do destino, (iii) a adoção de uma base tributável alargada, mediante alíquota única e o mínimo possível de isenções; e (iv) o caráter multifásico e não cumulativo.

Por fim, esclareceu que as alíquotas múltiplas e as isenções acarretam discussões judiciais e administrativas sobre a classificação fiscal de bens e serviços, gerando ineficiência econômica, perda de arrecadação e um alto custo para as empresas.

Ademais, destacou que estudos apontam que a desoneração fiscal não é uma forma adequada para o atendimento de finalidades sociais, especialmente porque os ganhos decorrentes da menor tributação são apropriados pelos agentes econômicos, e, quando chegam ao consumidor final, beneficiam preponderantemente as classes sociais com maior poder de consumo.

Audiência pública de 5 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 5 de agosto de 2020, como expositores, o Sr. Paulo Guedes, Ministro da Economia, e o Sr. José Barroso Tostes Neto, Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

O **Sr. Paulo Guedes** apontou que a diretriz a ser seguida pelo Poder Executivo na reforma tributária seria o encaminhamento de propostas que possam ser aproveitadas pela Comissão Mista e que considerem os textos que já tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, tendo por foco a simplificação e a racionalização do sistema tributário, bem como a não elevação da carga tributária.

O primeiro passo envolveu o aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo, por meio do encaminhamento de um projeto de IVA federal,

em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins, o qual “conversa” com a PEC nº 45, de 2019, por poder ser futuramente acoplado aos IVAs estaduais.

O segundo passo envolveria a temática do IPI e do imposto seletivo, de modo a “dialogar” com a PEC nº 110, de 2019.

No terceiro passo, seriam tratados o imposto sobre a renda e a redução das desonerações fiscais e do contencioso administrativo e judicial.

Em sua exposição, o **Sr. José Barroso Tostes Neto** destacou que o sistema tributário brasileiro é complexo, gerando custos de conformidade muito superiores aos do resto do mundo e um contencioso que representa, no âmbito federal, 51% do PIB. Ademais, apontou que a alíquota calculada por dentro torna pouco transparente o valor do tributo efetivamente cobrado, e a quantidade de regimes tributários e tratamentos diferenciados afeta a concorrência.

Para resolver esses problemas, esclareceu que o Poder Executivo vem concebendo propostas para melhorar o ambiente de negócios e aumentar a geração de empregos, tendo por princípios:

(i) a redução dos custos de conformidade via simplificação da legislação;

(ii) o reforço da segurança jurídica, mediante eliminação de temas geradores de contencioso administrativo e judicial;

(iii) a promoção da equidade, mediante eliminação de privilégios resultantes da proliferação de regimes especiais;

(iv) o não aumento da carga tributária;

(v) o combate à evasão fiscal, centrado na premissa de que, quando todos pagam, todos podem pagar menos; e

(vi) a não interferência dos tributos nas decisões alocativas de investimentos.

O primeiro passo foi o encaminhamento do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que cria um IVA federal - a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) -, em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins. O Projeto prevê:

(i) a extinção da apuração diferenciada de tributos para vários setores e mais de cem regimes especiais, mantendo-se apenas diferenciações pontuais motivadas por questões técnicas;

(ii) a concessão de crédito financeiro, imediato e monetizado, de modo que toda aquisição tributada dê direito a crédito que possa ser restituído ou compensado com outros tributos;

(iii) a incidência da contribuição somente sobre o valor agregado, sendo excluída de sua base de cálculo a receita não operacional;

(iv) a adoção de uma alíquota única de 12% aplicável aos diversos setores, com exceção dos serviços financeiros (tributados à alíquota de 5,8%);

(v) incidência ampla, excluindo-se da sujeição passiva apenas as pessoas jurídicas que não realizam atividade econômica, como condomínios edilícios, instituições filantrópicas, fundações, sindicatos, serviços sociais autônomos, templos, partidos políticos, entidades representativas de classe e conselhos profissionais; e

(vi) uma transição curta, praticamente imediata.

Audiência pública de 12 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 12 de agosto de 2020, como expositores, o Sr. Rafael Fonteles, presidente do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os demais representantes do Comitê, os Srs. Décio Padilha, Rogério Luiz Gallo, Marco Aurélio Cardoso e Henrique Meirelles.

Em sua exposição, o **Sr. Rafael Fonteles** apontou que o Comsefaz apoia a criação de um IBS que substitua IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, e que tenha como características a base ampla, sem diferenciação entre bens e serviços; a cobrança no destino; a adoção de alíquota aplicada “por fora”; e de crédito financeiro e a desoneração de investimentos e exportações.

Destacou que o imposto deve ter como premissas (i) a simplificação e a padronização; (ii) a aplicação do princípio de destino; (iii) o fim

da guerra fiscal, por meio do estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas; (iii) o combate à regressividade, por meio da devolução de tributos à população mais carente; (iv) a extinção dos benefícios fiscais, exceto os benefícios destinados à Zona Franca e o Simples Nacional; (v) a criação de Fundos de Desenvolvimento Regional e de Exportações, para equilibrar as diferentes realidades dos Estados; e (vi) o não aumento da carga tributária.

Para administração do imposto, propõe a criação de comitê gestor composto por representantes dos três níveis federativos, com atribuições para regulamentar e gerir a arrecadação centralizada, distribuir receitas, estabelecer os critérios para a atuação concorrente e coordenada dos entes na fiscalização, bem como para estabelecer alíquotas mínimas e máximas de referência a serem fixadas para União, Estados e Municípios.

Para a compensação dos Estados exportadores e o desenvolvimento regional, propõe-se a criação de fundos financiados por uma parcela da receita da União com a arrecadação do IBS e do IS.

Por fim, o COMSEFAZ apoia a criação de um imposto seletivo com natureza exclusivamente extrafiscal, direcionado a cigarros e bebidas, pleiteando, no caso da adoção de uma base mais ampla, que esse imposto também seja gerido pelo Comitê Gestor e partilhado com os demais entes.

O **Sr. Décio Padilha** ressaltou que a competência para discussão judicial do IBS deve ser estadual, pois o custo de estruturar a Justiça Federal para lidar com essa demanda seria muito elevado. Ademais, apontou que a reforma da tributação sobre o consumo deve ser pensada de forma unificada, e não da forma segregada proposta pelo Poder Executivo.

O **Sr. Rogério Luiz Gallo** também vê com preocupação a fragmentação de propostas, pois apenas uma solução unificada eliminaria a cumulatividade ao longo da cadeia produtiva e consideraria a peculiaridade dos diversos Estados.

O **Sr. Marco Aurélio Santos Cardoso** ressaltou que o regime de devolução do imposto é um mecanismo adequado para combater a regressividade decorrente da tributação concentrada no consumo e que a

unificação da tributação de bens e serviços se alinha às práticas adotadas pelos demais países.

O **Sr. Henrique Meirelles** enfatizou que a simplificação da tributação sobre o consumo atua contra a regressividade do sistema tributário, pois colabora para a geração de empregos e de renda, e que, em decorrência da evolução tecnológica, cada vez se torna mais difícil distinguir entre a produção de bens e de serviços, sendo meritória a extinção dessa diferenciação para fins tributários.

Audiência pública de 19 de agosto de 2020

Participou da audiência pública de 19/08/2020, como expositor, o Sr. Glademir Aroldi, presidente da Confederação Nacional de Municípios (CNM).

O **Sr. Glademir Aroldi** sustentou que a simplificação promovida pelas propostas de reforma em andamento colabora para a promoção do desenvolvimento sem aumento da carga tributária, ressaltando que a desburocratização da legislação tributária acarreta o aumento do PIB, a geração de empregos, a redução de desigualdades e o aumento da arrecadação, sem elevação da carga tributária.

Por outro lado, defendeu a necessidade de que o texto preserve as receitas municipais, inclusive por meio de fundo de compensação ou de ajuste na transição. Pontuou que os Municípios detêm 22% da arrecadação dos impostos sobre o consumo tratados nas PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, sendo importante manter esse percentual ou até mesmo ampliá-lo, tendo em vista que a arrecadação do ISS vem crescendo significativamente, em razão das mudanças na dinâmica dos negócios e do consumo.

Ressaltou que a reforma tributária, ao prestigiar o princípio do destino, seria um marco importante na descentralização das receitas do ISS, a qual atualmente está concentrada em menos de 35 Municípios, que arrecadam 65% do imposto.

Apontou ainda a necessidade de que a reforma dê atenção aos Municípios mais beneficiados pela cota-parte do ICMS, que têm a base de sua economia na produção - cerca de 3500 Municípios -, evitando que eles passem a estimular uma política centrada apenas no consumo.

Destacou que a CNM é contrária a uma proposta de reforma fragmentada, por entender que é fundamental preservar a autonomia de Estados e Municípios. Ademais, afirmou que a administração e a fiscalização do IVA devem ter a participação de todos os níveis federativos, de forma paritária, o que daria mais transparência à arrecadação e à distribuição.

Ressaltou que deve haver um compartilhamento significativo da receita de impostos com os Municípios, tendo em vista que, nos últimos 32 anos, o Governo Federal concentrou a sua arrecadação em contribuições não compartilhadas com Estados e Municípios, comprometendo a situação fiscal desses. De outro lado, a União e os Estados repassaram responsabilidades aos Municípios, gerando um quadro de injustiça, que pode ser atenuado com uma reforma tributária atenta ao pacto federativo.

Audiência pública de 27 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 27 de agosto de 2020, o Sr. Alexandre Leal, diretor da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg; o Sr. Isaac Sidney, representante da Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF; o Sr. Fábio Bentes, representante da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC; o Sr. Márcio Lopes de Freitas, presidente da Confederação Nacional das Cooperativas – CNCoop; e o Sr. Roberto Brant, representante da Confederação da Agricultura e Pecuária – CNA.

O **Sr. Isaac Sidney** apontou que o sistema tributário atual é desfavorável ao ambiente de negócios, pois é caótico, complexo, burocrático, gerador de insegurança jurídica, não transparente e com alto custo de observância. A reforma deve se pautar pelos seguintes princípios: (i)

neutralidade, mediante manutenção ou redução da carga tributária e não interferência nas decisões dos agentes econômicos; (ii) simplicidade e transparência, garantindo-se ao contribuinte a compreensão de seu funcionamento e a possibilidade de cumprimento das obrigações sem gastos excessivos; e (iii) equidade, de modo que a carga tributária seja isonômica entre os indivíduos e segmentos econômicos e proporcional à capacidade contributiva.

Destacou que, especialmente em relação ao ISSQN, as instituições financeiras têm um elevado custo de conformidade, em decorrência da diversidade de legislações referentes a alíquotas e obrigações acessórias.

Em relação à falta de transparência do sistema tributário, enfatizou que o Brasil é um dos poucos países do mundo que tributam a intermediação financeira, o que tornaria o custo do crédito muito elevado. Sugeriu a eliminação da carga tributária sobre a intermediação financeira, tendo em vista que cerca 20% do *spread* bancário corresponderia a tributos, parcela maior do que a correspondente aos lucros. Esclareceu que o projeto da CBS majora a alíquota das instituições financeiras em 25%, gerando impactos adicionais no *spread*.

O **Sr. Roberto Brant** destacou que as propostas de reforma tributária beneficiam a indústria, mas pesam de forma extraordinária sobre o setor rural. Esclareceu que os produtores rurais pessoas físicas, que correspondem a 98,2% do total de produtores, não são contribuintes dos tributos sobre o consumo, os quais incidem num momento posterior da cadeia de produção. A antecipação da incidência os submeteria a custos de conformidade altíssimos, gerando incerteza fiscal, prejudicando a atividade e estimulando a evasão fiscal e a informalidade.

Apontou ainda que a desoneração da cesta básica foi uma política que ampliou a produção e o acesso da população mais carente a esses bens. Reonerá-la, ainda que de forma conjugada com o mecanismo de transferência de renda, não parece a melhor solução, pois a maioria da população é muito pobre, de modo que a parcela que necessita da desoneração é a maior parcela da população.

Considerou, outrossim, ser muito idealizado e hipotético um sistema composto de uma alíquota uniforme e sem regimes especiais. Isso porque muitos desses regimes surgiram de uma necessidade real, especialmente no caso da agricultura. Não é possível adotar a presunção de que todas as atividades econômicas são iguais, de modo que a neutralidade e a simplificação devem levar em conta as suas particularidades.

O **Sr. Fábio Bentes** concentrou a sua análise no PL nº 3.887, de 2020, ressaltando a preocupação da CNC com a previsão de uma alíquota de 12% para a CBS, medida que afetaria muito significativamente o setor de serviços (atualmente sujeito à alíquota de 3,65%), na medida em que seu custo de produção é concentrado na mão de obra, de modo que não teria créditos para aproveitar.

Ressaltou ainda que o regime previsto para a Zona Franca e para as áreas de livre comércio as coloca em situação pior do que a atual, pois o crédito presumido gerado nas operações respectivas foi limitado a 3%.

Apontou que o texto onera as entidades sem fins lucrativos, pois prevê a incidência das contribuições sobre as atividades prestadas em caráter contraprestacional e habitual, como a locação de bens móveis, e que a tributação sobre os pagamentos eletrônicos, nos moldes da CPMF, desatende ao critério da progressividade.

O **Sr. Márcio de Freitas** ressaltou a necessidade do adequado tratamento tributário do ato cooperativo, o qual é garantido pela Constituição. Esclareceu que a desoneração dos atos cooperativos não é uma vantagem, mas um tratamento justo, pois o resultado da cooperativa é do cooperado, e que tributar as operações entre cooperado e cooperativa equivale a exigir duplamente o tributo. Seria o mesmo que cobrar CPMF do *office boy* que desconta o cheque da empresa no banco.

O **Sr. Alexandre Leal** ressaltou que, em geral, os países que adotam modelos de IVA não tributam as operações de seguros por esse imposto, optando por um outro específico (*insurance premium tax* ou *Stamp Duties*), embora haja exceções.

No Brasil, incidem o IOF (em relação à operação de seguros), o PIS e a Cofins e o ISS (no caso de operadoras de planos de saúde). Há, porém, insegurança jurídica, decorrente das disputas judiciais, especialmente sobre a incidência das contribuições sobre os prêmios recebidos pelas seguradoras e sobre os rendimentos advindos dos ativos garantidores (reservas técnicas).

Ao analisar as PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, o setor de seguros entende que será tributado pelo IBS, pois é tributado pelo PIS e pela Cofins, mas para evitar controvérsias, sugere deixar explícita essa incidência.

Sugere ainda (i) a extinção imediata do IOF para o setor de seguros, de modo que seja substituído pelo IBS; (ii) a possibilidade de creditamento amplo; e (iii) a não incidência da tributação nas operações de seguros e de previdência complementar destinadas a dar cobertura para os riscos de morte e de invalidez.

Em relação ao PL nº 3887, de 2020, apontou que há um significativo aumento da alíquota aplicável às instituições financeiras, de 4,65% para 5,80% e uma elevação desproporcional da contribuição incidente sobre as importações de resseguro, por conta da revogação da redução de base de cálculo prevista no art. 7º, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004. Há ainda uma falta de clareza do texto quanto à incidência da CBS sobre as receitas financeiras e sobre os dividendos e juros sobre capital próprio.

Audiência pública de 2 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 2 de setembro de 2020, o Sr. Robson de Andrade, presidente da Confederação Nacional da Indústria – CNI; o Sr. Vander Costa, presidente da Confederação Nacional do Transporte – CNT; o Sr. Breno Monteiro, presidente da Confederação Nacional de Saúde – CNSaude; e o Sr. Luigi Nesse, vice-presidente da Confederação Nacional de Serviços – CNS.

O **Sr. Robson Braga** esclareceu que a CNI apoia uma reforma tributária ampla, que substitua os diversos tributos sobre o consumo por um IVA com alíquota igual para todos os setores, cuja arrecadação caiba ao local do

consumo, e não ao da produção. Pontuou que esse tipo de reforma tributária geraria um acréscimo de 20% no crescimento do PIB em 20 anos.

Ressaltou a neutralidade das propostas de reforma em curso, ao preverem um equilíbrio entre as cargas tributárias dos diversos setores e destacou que o mecanismo de devolução do IVA pago para a população mais carente é mais eficiente para tornar a tributação progressiva do que o de concessão de isenções.

Por fim, manifestou-se contrariamente à criação de um tributo sobre transações financeiras e, favoravelmente a uma reforma do IRPJ que reduzisse a sua alíquota a 21%, mas possibilitasse a tributação de dividendos.

O **Sr. Vander Costa** sustentou que a reforma tributária deve reduzir a complexidade do sistema tributário, mas deve buscar também a neutralidade, não elevando a carga tributária. Por isso, a CNT propõe que, em vez de uma alíquota única, sejam mantidas duas ou três, possibilitando-se uma alíquota menor para as atividades geradoras de mão-de-obra intensiva ou a concessão de crédito sobre as despesas com salários e encargos.

Ressaltou a necessidade de tratamento diferenciado para o setor de transporte de passageiros rodoviário e metroviário, em que a prática internacional é adoção de um subsídio governamental.

O prazo de transição deveria ser reduzido, pois, durante esse tempo, seria mantida a complexidade do sistema tributário. Uma alternativa seria utilizar fundos de compensação.

Por fim, mostrou-se contrário à incidência do imposto seletivo sobre combustíveis e energia elétrica, os quais seriam fundamentais para a economia como um todo, e sustentou que a desoneração das exportações deve abranger também as operações de transporte destinadas ao exterior, como é o caso dos voos internacionais.

De acordo com o **Sr. Breno Monteiro**, a CNSaúde é a favor da reforma tributária, mas é desfavorável à adoção de uma alíquota única para todos os setores. Por isso, propõe a adoção de alíquota diferenciada para os serviços de saúde, nos moldes do substitutivo à PEC nº 110/2019.

Ressaltou que a tributação do consumo no setor de saúde corresponde a 9,9% do preço, sendo que 3,65% correspondem a PIS e Cofins, 2 a 3% se referem ao ISSQN e o restante, a resíduos tributários. Além disso, apenas 43% dos insumos do setor dariam direito a crédito, por tratar-se de setor de cadeia curta e com custos atrelados principalmente à mão-de-obra.

Pontuou ainda que a desoneração da folha de pagamentos, proposta pelo Governo, não compensaria o impacto causado pela alíquota única.

O **Sr. Luigi Nesse** sustentou a necessidade da desoneração da folha de pagamentos antes mesmo da reforma da tributação sobre o consumo. Sugeriu a instituição de uma contribuição sobre movimentações financeiras, à alíquota de 0,81%, que substituísse a contribuição da empresa, o salário-educação e a contribuição ao INCRA e possibilitasse a redução da contribuição dos segurados.

Ressaltou que as argumentações contrárias à contribuição sobre movimentações não são embasadas e que as suas vantagens seriam:

(i) a redução da sonegação fiscal e aumento da estabilidade da base tributárias;

(ii) a redução de custos para as empresas, acarretando um menor custo Brasil, um maior crescimento econômico e um aumento das exportações, da competitividade das empresas, dos investimentos, dos níveis de emprego e da arrecadação;

(iii) uma maior segurança jurídica, em razão da redução da informalidade e da litigiosidade tributária; e

(iv) a progressividade, pois o rico movimenta valores mais altos do que o pobre.

Audiência pública de 17 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 17 de setembro de 2020, o Sr. Vitor Puppi, presidente da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF; e o Sr. Jonas Donizette, presidente da Frente Nacional de Prefeitos (FNP).

O **Sr. Vitor Puppi** sustentou que as PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, reduzem a autonomia municipal e geram perdas de receitas para os Municípios. Por isso, a Abrasf sugere, como alternativa, a uniformização da legislação do ICMS e do ISS, a simplificação do PIS e da Cofins e desoneração da folha de pagamentos.

Em relação ao ISS, propõe (i) a repartição da arrecadação entre os Municípios de origem e de destino, com preponderância da tributação no destino; (ii) a adoção de uma alíquota única por Município, calculada "por fora"; e (iii) a adoção da nota fiscal de serviços eletrônica nacional; (iv) e a previsão de uma legislação nacional e de um comitê gestor nacional, formado por representantes dos Municípios.

Em relação ao ICMS, propõe a implantação de um comitê gestor; (ii) a uniformização e padronização da legislação do ICMS por meio de lei complementar; (iii) a implantação de nota fiscal parametrizada, na qual o tributo seja calculado automaticamente no momento da emissão da nota fiscal; (iv) a distribuição automática da receita do imposto; (v) a transferência gradual da tributação para o destino, mediante redução progressiva da alíquota interestadual; e (vi) a adoção de cinco alíquotas padrão, permitindo-se que leis estaduais apliquem alíquotas diferenciadas a bens especificados pelo Senado Federal, tendo como parâmetro o sistema harmonizado internacional.

Por fim, propõe que a CBS prevista no PL nº 3.887, de 2020, contenha um regime cumulativo, sujeito à alíquota de 4%, que a folha pagamentos seja desonerada, mediante a previsão de alíquota menor de contribuição previdenciária para empresas com maior massa salarial, e que os *marketplaces* sejam adequadamente tributados.

O **Sr. Jonas Donizette** sustentou que a FNP apoia a proposta de simplificação defendida pela ABRASF, especialmente em razão do receio de que os Municípios percam a competência para cobrança do ISS e da possibilidade de mecanismos de compensação acabarem tendo sua eficácia frustrada.

Contudo, esclareceu a disposição da associação para discutir a proposta que se entenda mais adequada para o Brasil.

Audiência pública de 18 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 18 de setembro de 2020, o Sr. Aristóteles Câmara, pesquisador da FGV/SP; o Sr. Eduardo Fagnani, professor do Instituto de Economia da Unicamp; o Sr. Fausto Júnior, Diretor do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE); o Sr. Luiz Gustavo Bichara, procurador tributário do Conselho Federal da OAB; o Sr. Marcos Lisboa, presidente do INSPER; e o Sr. Sérgio Gobetti, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

O **Sr. Aristóteles Câmara** ressaltou alguns pontos de convergência que entendeu que deveriam estar contemplados no relatório final:

(i) a unificação das bases econômicas da tributação sobre o consumo, pois o fracionamento adotado pela Constituição vem acarretando ineficiência na alocação de recursos pelos agentes econômicos e disputas fiscais entre os entes federativos;

(ii) a equiparação entre o consumidor de serviços e o de mercadorias, sendo razoável, porém, identificar os bens e serviços que merecem um tratamento tributário favorecido;

(iii) a atribuição de competência tributária ao local de destino, modelo mais justo de distribuição das receitas e que permite ao cidadão da própria localidade decidir sobre o valor do tributo com o qual arcará; e

(iv) uma definição ampla do conceito de não cumulatividade, de modo a conferir uma maior segurança jurídica ao tema.

O **Sr. Eduardo Fagnani** sustentou que as propostas tributárias em curso não enfrentam o caráter regressivo da tributação, pois são focadas na simplificação da tributação sobre o consumo, não tratando da tributação da renda e do patrimônio.

Apontou que o Brasil tributa muito pouco a renda e tributa de forma demasiada o consumo. Nesse sentido, apontou que, no país, a tributação da renda responde por 18,3% da arrecadação, e a do consumo por 49,7%,

diferentemente da OCDE, em que os percentuais médios são de 34,1% e de 32,4%, respectivamente.

O **Sr. Fausto Júnior** sustentou que o sistema tributário brasileiro reforça a desigualdade social, de modo que o combate à sua regressividade deveria ser um dos enfoques da reforma tributária.

Apontou a necessidade de uma reforma da tributação sobre a renda que aumente o número de faixas de alíquotas do IRPF, reduza as hipóteses de deduções legais e reveja a tributação de juros sobre capital próprio e de lucros e dividendos. Sugeriu ainda a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, a federalização do ITCMD e o aumento da tributação da propriedade rural.

O **Sr. Luiz Gustavo Bichara** destacou que a não-cumulatividade plena, embora seja um dos pilares da reforma tributária, não está prevista nos textos das PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, os quais, nesse ponto, são muito semelhantes à redação atual da Constituição Federal.

Apontou, outrossim, que a alíquota estimada é muito superior à alíquota média adotada nos países da OCDE, de 19,3%. Sugere que, em substituição à alíquota única, seja autorizada a adoção de poucas alíquotas diferenciadas, nos moldes da Diretiva nº 112, de 2006, da União Europeia, de modo a dar margem para manobras fiscais em momentos de emergência e para a realização da justiça fiscal, por meio de alíquotas mais reduzidas para a saúde.

Por fim, afirmou que é preferível que a política pública seja realizada por meio de subsídio financeiro, mas há situações em que o subsídio tributário é mais efetivo. Assim, melhor do que proibir benefícios tributários é realizar o efetivo controle da sua eficácia e conveniência como política pública.

O **Sr. Marcos Lisboa** sustentou que os estudos econômicos indicam que o enriquecimento ou o empobrecimento dos países estão relacionados à educação ampla e de qualidade, à capacidade de investimento em infraestrutura, e, principalmente, à forma com que as regras que afetam a economia – inclusive as tributárias - são estabelecidas.

Destacou que o sistema tributário brasileiro é repleto de distorções que geram a má alocação de capital (*misallocation of capital*). A multiplicidade de alíquotas e de regras distorcem os preços relativos da economia e induzem investimentos em atividades que geram pouco valor, sendo motivados preponderantemente pelos níveis de tributação.

Sugeriu ainda a redução da tributação da renda da pessoa jurídica, e, como contrapartida, a tributação da renda dos sócios ou acionistas.

O **Sr. Sérgio Gobetti** sustentou que uma reforma tributária que unifique os tributos sobre o consumo geraria um incremento de 20% no crescimento econômico e proporcionaria os seguintes ganhos redistributivos:

(i) melhor distribuição da carga tributária entre os setores da indústria e serviços;

(ii) redução da regressividade e eliminação das desonerações; e

(iii) ganhos federativos, decorrentes da distribuição mais equilibrada de receitas públicas, em decorrência da aplicação do critério do destino na definição de competências.

Audiência pública de 24 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 24 de setembro de 2020, o Sr. André Lima, coordenador do Instituto Democracia e Sustentabilidade (IDS); o Sr. Kleber Cabral, presidente do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional); o Sr. Mauro Silva, presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO); o Sr. Charles Alcântara, presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO); e o Sr. Célio Fernando Silva, presidente da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais (FENAFIM).

O **Sr. André Lima** propôs: (i) a previsão de tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental e climático da atividade; (ii) a criação de mecanismo de compensação e transferência financeira aos Municípios que estimulem a boa governança socioambiental; (iii) a criação de fundo de fomento

a atividades sustentáveis; (iv) a atribuição de função arrecadatória ao ITR e a instituição de CIDE pelo uso do solo; (v) o direcionamento de recursos da CIDE-combustíveis para o estímulo à produção de energia sustentável; (vi) a incidência do Imposto Seletivo sobre externalidades ambientais; (vii) a devolução parcial do IBS pago por atividades consideradas “verdes” ou sustentáveis; (viii) a não concessão de benefícios fiscais e subsídios a atividades altamente emissoras de carbono no Brasil; (ix) a concessão de prazos diferenciados para a eliminação de incentivos a atividades sustentáveis.

O **Sr. Kleber Cabral** sustentou que a reforma tributária deve tratar da tributação do patrimônio e a renda, e não apenas do consumo. Destacou a necessidade (i) da elevação das alíquotas do ITCMD; (ii) da tributação de embarcações e aeronaves, atualmente não sujeitas ao IPVA; (iii) da reformulação do ITR, que não tem natureza arrecadatória; (iv) no campo do imposto de renda, da tributação de dividendos, da realização de ajustes no IRPJ, do disciplinamento dos regimes subtributados e de uma aproximação entre a tributação dos rendimentos do trabalho assalariado e os decorrentes de aplicações financeiras, de participações societárias e do trabalho autônomo.

Em relação à tributação sobre o consumo, manifestou-se favoravelmente ao IVA dual, por possibilitar uma transição mais rápida e simples e porque a inclusão da União Federal no IVA estadual/municipal geraria um sistema mais complexo de ser gerido. Destacou ainda que ao menos atividades mais essenciais, como saúde e educação, devem ter alíquotas diferenciadas.

O **Sr. Mauro Silva** sustentou que a reforma não deve buscar apenas a simplificação, mas também a justiça fiscal, ressaltando que muitas das alterações necessárias podem ser feitas no âmbito infraconstitucional.

Destacou a necessidade de se construir uma relação cidadã entre os contribuintes e a administração e apontou que, em decorrência da implementação do teto de gastos, o Estado teria perdido o interesse em discutir a eficiência do sistema tributário, direcionando seu enfoque à reforma administrativa.

O **Sr. Charles Alcântara** sustentou que a mera simplificação tributária proposta pelas reformas em curso é insuficiente e desconectada da

realidade pós-pandemia, porque não aponta para a construção de um sistema tributário progressivo e não capacita financeiramente o Estado para garantir proteção social e para reduzir as desigualdades que se agravaram com a crise.

Destacou o seu apoio à Emenda Substitutiva Global nº 178 à PEC nº 45, de 2019, ressaltando a necessidade de que o Brasil tribute mais a renda e o patrimônio, com enfoque na oneração dos "super-ricos". Propôs, em síntese, a regulamentação IGF; a majoração da alíquota do ITCMD; a criação da contribuição social sobre altas rendas da pessoa física; a elevação da alíquota da CSLL para setor financeiro e para as mineradoras; a redução da tributação das microempresas e empresas de pequeno porte; e a isenção do IRPF para aqueles que recebem até 3 salários-mínimos.

O **Sr. Célio Fernando Silva** destacou que a reforma tributária não deve retirar dos Municípios a sua capacidade de financiamento e a sua competência legislativa e fiscalizatória, e a distribuição dos recursos deve ser feita de forma direta, sem a necessidade de repasses federais.

Afirmou ainda que a FENAFIM apoia a padronização dos tributos sobre o consumo, o seu cálculo "por fora" e a mudança do eixo da tributação, para o destino, ressalvando a necessidade de criação de mecanismo que resguarde os Municípios produtores.

Audiência pública de 25 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 25 de setembro de 2020, a Sra. Amábile Pácios, conselheira do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular e vice-presidente da Federação Nacional das Escolas Particulares (FENEP); a Sra. Elizabeth Guedes, presidente da Associação Nacional das Universidade Particulares (ANUP) e representante do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (CRUB); o Sr. Edgar Serrano, presidente da Federação Nacional das Empresas de Informática (FENAINFO); o Sr. Miguel Abuhab, engenheiro responsável por modelo tecnológico de cobrança do IBS; o Sr. Sérgio Paulo Gallindo, presidente executivo da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom); e o Sr.

Rodrigo Petry, representante da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.Net).

A **Sra. Amábile Pácios** sustentou que o setor de educação seria muito impactado pela unificação de alíquotas prevista no PL nº 3.887, de 2020, e na PEC nº 45, de 2019. Por isso, defendeu a necessidade de tratamento diferenciado para o setor, destacando que a educação particular é fornecida a 15 milhões de alunos, representando uma desoneração do sistema público de R$ 225 bilhões anuais, bem como que a grande maioria dos países deixa de tributar ou tributa de forma reduzida a educação.

Ressaltou que, caso aprovada a CBS, o aumento nas mensalidades dos serviços de ensino seria estimado em mais de 10% para 6,38 milhões de alunos e em mais de 6% para 3,16 milhões. Ademais, o impacto no PROUNI geraria uma perda estimada de 682.414 vagas em 10 anos, as quais não seriam supridas pela oferta de vagas nas universidades públicas.

Por isso, propõe a adoção de alíquota diferenciada para o setor (5%, no caso da CBS, e 12%, no caso do IBS), bem como a isenção do IBS ou da CBS para o PROUNI e para as entidades sem fins lucrativos.

A **Sra. Elizabeth Guedes** sustentou que a unificação de alíquotas prevista nas propostas prejudicaria os setores que usam mão-de-obra intensiva, especialmente o da educação, gerando desemprego, desinvestimento e redução do acesso das famílias à educação.

Destacou que a redução dos incentivos fiscais ao Prouni acarretaria a sua extinção, pois a isenção do PIS e da Cofins corresponde a 44% da desoneração prevista no programa. Pontuou que o programa acelera mais a inclusão de camadas mais pobres do que as políticas de universidades públicas e que os alunos beneficiados geralmente trabalham durante o dia e estudam à noite, se locomovem por transporte público, estudam mais do que os das universidades públicas, integram famílias grandes e geralmente são os primeiros da família a completarem o ensino superior.

O **Sr. Edgar Serrano** sustentou que a principal reforma para o setor de TIC e para o de serviços em geral seria a desoneração da folha de

pagamentos, não contemplada nas reformas em curso. Apontou que a elevação de alíquotas decorrente das propostas de IBS e CBS impactaria negativamente o setor, gerando redução da demanda e produção de serviços.

Por essas razões, propõe (i) a determinação no PL nº 3.887, de 2020, de que o comprador de serviços absorva o aumento de impostos usando seus créditos tributários; (ii) a alteração da redação do artigo 9º do projeto, para efetivar a "promessa" de crédito financeiro; (iii) a desoneração permanente da folha de pagamentos, mediante criação de tributo sobre movimentações financeiras e redução das contribuições para o Sistema S, a qual poderia ser tornada opcional; (iv) a criação de alíquota diferenciada e "justa" do IBS ou da CBS para o setor de TIC; (v) a simplificação do sistema tributário, ampliando a segurança jurídica e favorecendo o ambiente de negócios.

O **Sr. Miguel Abuhab** sustentou que atualmente o sistema de recolhimento de tributos é baseado na iniciativa do contribuinte e na nota fiscal, que é a declaração de uma operação que pode ou não ter ocorrido naqueles moldes. Ademais, as transações financeiras não têm necessariamente vinculação aos registros contábeis e às declarações fiscais.

No modelo que se propõe, o imposto seria calculado pelo Estado, com recolhimento automático pelo sistema bancário, de modo que as transações bancárias passassem a ter suporte contábil. Para isso, nos boletos de cobrança ou transferências bancárias, deveriam constar o número da nota fiscal e o valor do imposto a ser recolhido. Após confirmado o recebimento do imposto referente a cada Nota Fiscal, seria gerado o crédito financeiro para o contribuinte.

O **Sr. Rodrigo Petry** sustentou que a reforma tributária é necessária, pois o sistema tributário é complexo, de difícil compreensão, gerador de um custo de conformidade elevado para as empresas, carente de segurança jurídica e desfavorável aos negócios e ao empreendedorismo.

Destacou, contudo, ser contrário às propostas de criação de um tributo específico para onerar as empresas da economia digital, pois esse modelo de tributação teria sido concebido para a realidade da União Europeia, em que a empresa estabelecida em um país direciona eletronicamente os seus

serviços a outros países. No Brasil, por outro lado, as grandes empresas da economia digital já estariam instaladas no Brasil e sujeitas à tributação regular.

Audiência pública de 5 de outubro de 2020

Participaram da audiência pública de 5 de outubro de 2020, o Sr. José Tostes Neto, Secretário Especial da Receita Federal do Brasil; a Sra. Vanessa Canado, assessora especial do ministro da Economia; o Sr. Décio Padilha, Secretário de Fazenda de Pernambuco; o Sr. Alberto Macedo, coordenador do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda de SP; o Sr. Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal – CciF; e o Sr. Luiz Carlos Hauly, Ex-deputado federal.

O **Sr. José Tostes Neto** apontou que a reforma tributária deve começar pelo consumo, em razão (i) da complexidade da tributação dessa base, (ii) de sua representatividade na arrecadação dos entes federativos, (iii) de seu impacto sobre os custos de conformidade tributária e (iv) de sua interferência nas decisões sobre a alocação de investimentos.

Destacou que a CBS substitui o PIS e a Cofins - que seriam contribuições extremamente complexas e geradoras de um grande contencioso -, trazendo para a tributação do consumo regras claras, simples e uniformes, estruturadas a partir do conceito de um IVA moderno, o qual seria baseado no critério do crédito financeiro, incidente apenas sobre o valor agregado, e que poderia representar a fase inicial de um possível IVA nacional.

A **Sra. Vanessa Canado** sustentou que, de acordo com notas técnicas da Secretaria de Política Econômica, independentemente da aprovação de um IVA nacional, a aprovação da CBS poderia gerar um ganho de produtividade de 0,2% a 0,5% na economia, incrementando o PIB per capita em até 1%, o que representaria um adicional de renda individual de R$ 345 e uma geração de empregos potencial entre 142 mil e 370 mil empregos, em razão da implantação da alíquota única e da redução dos custos de conformidade.

Destacou ainda que a alíquota não é o principal fator determinante da carga tributária, mas a base tributada e o sistema de débitos e

créditos, bem como que o PIS e a Cofins respondem pelo segundo maior contencioso administrativo no CARF e pela principal parcela do contencioso judicial tributário.

O **Sr. Décio Padilha** sustentou que há no Brasil uma produção muito grande de normas tributárias, o que gera insegurança jurídica, complexidade e ambiente desfavorável aos negócios.

Por isso, o COMSEFAZ elaborou proposta, que conta com o apoio de todos os Governadores, a qual prevê: (i) a padronização e simplificação da tributação sobre o consumo, na forma de um IVA nacional, com legislação unificada e gerido por um comitê gestor; (ii) a adoção do princípio do destino, prevendo uma compensação financeira entre os entes federativos, sem aumento de carga tributária; (iii) a implantação de fundo de desenvolvimento regional, necessário para suprir a incapacidade de alguns Estados de conseguirem investimentos, a qual seria a principal causa da guerra fiscal; e (iv) a devolução parcial de tributos às pessoas cadastradas em programas sociais.

O **Sr. Alberto Macedo** sustentou que os mesmos objetivos constantes das principais reformas tributárias poderiam ser alcançados por meio do Simplifica Já, que corresponde às seguintes medidas:

(i) unificação da legislação do ISSQN, com repartição da arrecadação entre os Municípios de origem e de destino; criação de um comitê gestor; fixação de alíquota única por Município, calculada “por fora”; aperfeiçoamento do conceito de serviços; e adoção da nota fiscal de serviços eletrônica;

(ii) unificação do ICMS, com a implantação de um comitê gestor e com a possibilidade de adoção de algumas alíquotas diferenciadas nas hipóteses definidas pelo Senado Federal, sendo o enquadramento de mercadorias realizado com base no sistema harmonizado internacional;

(iii) inserção de regime cumulativo da CBS, à alíquota de alíquota de 4%; e

(iv) redução da contribuição sobre a folha de salários, tendo como contrapartida a tributação dos *marketplaces* (plataforma tecnológica que aproxima vendedor e comprador, como a Uber).

O **Sr. Bernard Appy** sustentou que a PEC nº 45, de 2019, propõe substituir cinco tributos atuais (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único imposto sobre bens e serviços e um imposto seletivo. As características do IBS seguem as melhores práticas internacionais para a tributação do valor adicionado, isto é, (i) base ampla de bens e serviços, (ii) alíquota uniforme cobrada "por fora", (iii) tributação no destino, (iv) crédito amplo e ressarcimento ágil de créditos, e (v) desoneração total de exportações e investimentos.

A arrecadação do IBS será centralizada, sendo a sua gestão compartilhada entre União, Estados e Municípios através da Agência Tributária Nacional. O modelo prevê a devolução de créditos acumulados, uma transição de 10 anos, a compensação de perdas para os entes da federação e a autonomia dos entes federados na gestão das alíquotas.

O **Sr. Luiz Carlos Hauly** ressaltou que uma reforma adequada do sistema tributário deve conter:

(i) a simplificação radical do sistema tributário, substituindo-se pelo IBS o ISS, ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação, e incorporando-se a CSLL ao imposto de renda;

(ii) a municipalização da tributação da propriedade, destacando a necessidade de que o IPVA alcance aeronaves e embarcações;

(iii) a substituição da sistemática de declaração de tributos sobre o consumo pela de destaque e recolhimento automático no momento da operação, proposto pelo Sr. Abuhab;

(iv) a redução da regressividade, mediante transferência da carga tributária do consumo para a renda e da devolução do IBS pago a pessoas de baixa renda.

Além das reuniões realizadas no âmbito da Comissão Mista, durante o processo de discussão e elaboração do texto que vamos propor, realizamos dezenas de reuniões técnicas, em que os setores envolvidos puderam expor as suas peculiaridades e sugerir os caminhos para a correção dos problemas hoje presentes no sistema tributário nacional. Buscamos assim, neste relatório, congregar aspectos técnicos que reputamos essenciais à

formulação de uma matriz tributária moderna, capaz de oferecer condições para impulsionar o crescimento econômico do país, sem desconsiderar especificidades da realidade brasileira.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

2. Voto

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, buscam-se alternativas para aperfeiçoar o sistema tributário nacional, de forma a torná-lo mais justo e eficiente. Em todas as legislaturas, a discussão sobre a necessidade da Reforma Tributária esteve presente.

A par do aumento do gasto público consolidado – a despesa primária total como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), incluídas as transferências por repartição de receita, passou de 17,6% em 1997 para 23,0% em 2018 –, a carga tributária[1] apresentou crescimento significativo nas últimas décadas. A carga tributária registrada em 1997 foi de 26,48% e em 2018 de 32,72%.[2] Esses 32,57% se distribuíram entre União, Estados e Municípios da seguinte forma: 22,08%, 8,36% e 2,13%.[3] De acordo com as estimativas mais recentes da Receita Federal, em 2018, a participação da base de incidência sobre bens e serviços correspondia a 44,74% da arrecadação total.[4] Esse aumento de receitas advindas de tributos como proporção do PIB concentrado na tributação sobre o consumo, regressiva, onera de forma mais pesada as classes de renda mais baixa, que consomem uma parte maior de seus rendimentos.

Em 2019, foram divulgados os primeiros resultados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018. Se comparados os dados obtidos no Estudo Nacional da Despesa Familiar (Endef) 1974-1975 e na POF 2017-2018, observa-se um aumento de 74,6% para 81,0% nas despesas de consumo e um crescimento de 5,3% para 11,7% nas outras despesas, estando incluídas nestas as despesas com o pagamento de tributos. Nas despesas de consumo, predominam aquelas referentes a alimentação, habitação e transporte. Consideradas as classes extremas de rendimento total e variação patrimonial

---

[1] Razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

[2] https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020.

[3] https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233

[4] https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf

mensal familiar, importa destacar que as despesas de consumo equivalem a 92,6% na faixa até R$ 1.908,00 e 66,3% na faixa superior a R$ 23.850,00. Resta evidente, portanto, o aumento das despesas de consumo nas últimas décadas, que proporcionalmente compromete mais o orçamento das famílias de renda menor.[5]

Além do impacto distributivo negativo, as diversas distorções da tributação sobre o consumo no país prejudicam a atividade empresarial e a competitividade do produto nacional no mercado externo. Enquanto países desenvolvidos e países em desenvolvimento que concorrem com o Brasil por participação no fluxo internacional de mercadorias e de capital lograram tornar mais eficientes os seus sistemas tributários, o país remanesce em um modelo dissociado da realidade imposta pela nova economia, permeada por mudanças profundas nos processos produtivos e nas atividades econômicas.

Dois levantamentos recentes, um realizado pelo *International Institute for Management Development* (IMD) e outro pelo Banco Mundial, revelam a baixa competitividade da economia brasileira. No Anuário de Competitividade Mundial 2020 divulgado pelo IMD, o Brasil ocupou a 56ª posição dentre os 63 países pesquisados[6], atrás de países como Chile (38ª posição), Peru (52ª posição) e Colômbia (54ª posição). Dentre os fatores-chave para a competitividade da economia brasileira, a publicação aponta o regime tributário como o menos favorável. Em pesquisa mais abrangente, publicada pelo Banco Mundial, intitulada como *Doing Business* 2020, o Brasil ficou na 124ª posição de 190 países no quesito facilidade de negócios.[7]

Segundo os dados mais recentes do Banco Mundial, em 2018, gastavam-se 1.501 horas em 2018 para o cumprimento das obrigações tributárias no Brasil, para uma média de 234 horas para 190 países pesquisados. Tal resultado sinaliza um avanço no país frente as 2.600 horas verificadas em 2004 e, em grande medida, decorreu da incorporação de novas tecnologias no

[5] https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf

[6] https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/world-competitiveness-ranking-2020/

[7] https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf

recolhimento de tributos. No entanto, a obtenção de melhores resultados depende da simplificação do sistema tributário nacional.[8]

Em um contexto de redução das taxas de crescimento da economia mundial, quadro agravado pela crise sanitária, econômica e financeira provocada pela pandemia de Covid-19, urge avançarmos no aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, como fator essencial de estímulo ao crescimento da economia, com vistas à geração e à formalização de empregos, e ao aumento no nível de renda da população. Precisamos concentrar esforços para levar a cabo reformas estruturantes, como a Reforma Tributária, de forma a atenuar os efeitos da pandemia de Covid-19 no país e assim melhorar as projeções para a economia nacional nos próximos anos.

Antes de adentrarmos na apreciação do mérito da PEC nº 45, de 2019, passamos a discorrer sobre o histórico da tributação do consumo no Brasil, importante ao entendimento das disfunções hoje existentes na estrutura tributária brasileira; sobre as formas de tributação do valor agregado e os modelos internacionais, necessários à compreensão de nossa proposta para a tributação do consumo no país; e ainda sobre o impacto da modernização do sistema tributário nacional no crescimento econômico, cujos estudos avançaram sobremaneira nos últimos anos e validam a premência da Reforma Tributária.

2.1. Evolução da Tributação do Consumo no Brasil

Da Proclamação da República até os dias atuais, a estrutura tributária brasileira sofreu mudanças, com a incorporação das características de cada Constituição, a depender do papel e do tamanho do Estado. Passamos por períodos de maior ou menor descentralização estatal, o que se refletiu diretamente na legislação tributária.

Na Constituição de 1891[9], o Brasil adotou o regime federativo, em que havia maior autonomia dos governos subnacionais, materializada na

[8] https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf

[9] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm

descentralização de encargos e de recursos. A União e os Estados passam a ter competências tributárias exclusivas, o que não ocorre com os Municípios. Até a Primeira Guerra Mundial, a principal fonte de receitas advinha dos impostos sobre o comércio exterior. No entanto, o conflito forçou o país a reforçar a tributação em bases domésticas.

A Constituição de 1934[10] assentou as bases da tributação sobre o consumo no país. Atribuiu o imposto sobre consumo de quaisquer mercadorias à União, e o imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão e o imposto sobre vendas e consignações aos Estados. Os Municípios tiveram sua competência tributária estabelecida no texto constitucional, bem como a repartição de receitas tributárias entre os entes federados.

Na Constituição de 1937[11], houve poucas mudanças. Cabe destacar a absorção da competência tributária referente ao imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão, antes dos Estados, para a União.

A Constituição de 1946[12] especificou os impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica, e procurou reforçar as finanças municipais, ao ampliar o número de impostos de competência dos municípios. Consolidou ainda a sistemática de repartição de receitas tributárias, embora se destinassem ao desenvolvimento de determinados setores à época.

A partir da Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre o consumo se tornaram a principal fonte de receitas, superando a arrecadação com os impostos sobre o comércio exterior. Na década de 1950, intensificaram-se as políticas de apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional. As despesas crescentes frente a uma estrutura tributária ainda deficiente assentaram as condições para a nossa última grande Reforma Tributária,

[10] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm

[11] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm

[12] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm

associada à reestruturação do aparelho arrecadador, em meados da década de 1960[13].

Àquela época, a formulação da política econômica se voltou para impulsionar o crescimento da economia brasileira e os tributos passaram a ser considerados variáveis determinantes do crescimento econômico acelerado, não apenas fontes de financiamento. A Reforma Tributária da década de 1960 e o fortalecimento da estrutura arrecadatória tiveram o efeito de tornar o sistema tributário nacional mais moderno e eficiente, e estimular o crescimento da economia, ao reduzir a carga tributária suportada pelo setor produtivo.

Dentre as várias mudanças promovidas, destacamos a redução do número de tributos e a preferência da tributação sobre o consumo baseada no valor agregado, tal qual discutimos neste momento, mais de meio século depois. O imposto sobre consumo de mercadorias se transformou no IPI; o imposto de vendas e consignações, no ICM; e o imposto de indústrias e profissões e o imposto sobre diversões públicas se fundiram no ISS.

Embora fosse evidente a modernização de nosso sistema tributário, não tardou para se acentuarem as distorções causadas pelos diversos incentivos fiscais concedidos a setores específicos, que favoreceram a concentração da renda e a erosão da base de arrecadação, problemas que até hoje persistem na estrutura tributária brasileira. Para garantir a arrecadação necessária, a legislação infraconstitucional sofreu inúmeras alterações, o que resultou no sistema injusto, complexo e pouco eficiente que hoje conhecemos. Em paralelo, o baixo grau de autonomia conferido aos entes subnacionais levou ao progressivo aumento nos percentuais dos fundos de participação dos estados e dos municípios.

O sistema tributário nacional delineado na Assembleia Constituinte que originou a Constituição de 1988 foi fruto de intensos e amplos debates, concentrados em subcomissões temáticas, com a participação de constituintes e cidadãos. As discussões sobre a receita e a despesa públicas foram conduzidas de maneira apartada na Comissão do Sistema Tributário,

[13] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm

Orçamento e Finanças, o que resultou nas já conhecidas dificuldades para o Estado se financiar.

Após um longo período de concentração do poder no governo federal, os constituintes atribuíram maior autonomia tributária e fiscal para estados e municípios, com o intuito de fortalecer a federação brasileira. O número de impostos de competência dos entes subnacionais aumentou e a participação de estados e municípios no produto arrecadado pela União atingiu os maiores níveis históricos.

Quatro impostos federais – imposto sobre serviços de transporte e comunicações; imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País – e o ICM, estadual, fundiram-se no ICMS, cuja ampliação de base culminou no tributo de mais expressiva arrecadação no país.

Uma discussão travada no curso dos trabalhos da constituinte digna de registro e de suma importância para compreender o debate que retomamos agora foi a sugestão do Poder Executivo à época de se adotar o princípio do destino na tributação do consumo. Dada a concentração da atividade produtiva no país, existente até hoje, tinha-se a exata noção de que a tributação na origem favoreceria a concentração da arrecadação. O debate ainda estava incipiente e optou-se por enfrentá-lo em momento posterior.

Por sua vez, a União efetivou mudanças na legislação tributária na tentativa de recompor a sua base arrecadatória. Aumentou as alíquotas dos impostos federais, porém grande parte da recomposição foi feita pela instituição e majoração de contribuições sociais não partilháveis com os entes subnacionais.

O reforço da arrecadação federal concentrada em tributos cumulativos, juntamente com a guerra fiscal promovida pelos estados, que concederam de forma indiscriminada toda sorte de incentivos fiscais de ICMS, antecipou sobremaneira a discussão sobre a necessidade de reformar o recém-aprovado sistema tributário.

2.2. Tentativas de Reforma Tributária após a Promulgação da Constituição de 1988

Como resultado do modelo concebido na Constituição de 1988, a base da tributação sobre o consumo foi fracionada nos três entes federativos – o IPI, a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep, na competência da União; o ICMS, na competência dos estados; e o ISS, na competência dos municípios –, cada um legislando conforme as suas prioridades, muitas vezes em prejuízo do cidadão, que viu a carga tributária crescer substancialmente nas últimas três décadas. Não bastasse o aumento da carga tributária, a legislação foi tornando-se mais complexa, e por mais que o parlamento engendrasse amplos debates sobre a Reforma Tributária possível e necessária, não logramos êxito em avançar de fato na modernização de nosso sistema, tão importante para recolocar o Brasil no eixo do crescimento e desenvolvimento econômicos, após a grave crise experimentada pelo país na década de 1980.

Logo no início da década de 1990, o Governo Collor criou a Comissão Executiva de Reforma Fiscal, para fazer um amplo diagnóstico da situação fiscal brasileira e apresentar propostas de solução. O grupo elaborou extenso e aprofundado relatório analisando as diversas dimensões da crise fiscal brasileira, essenciais para enfrentar a hiperinflação que o país não conseguia debelar. No trabalho, havia propostas para aperfeiçoar a tributação da renda, do consumo e do patrimônio, e criar um imposto sobre transações financeiras.

Em relação à tributação do consumo, há mais de trinta anos já se evidenciava a tendência pela adoção do IVA e dos impostos seletivos. O primeiro contribuiria para facilitar a integração econômica regional e internacional, ao tornar transparente o tratamento tributário conferido à produção e ao comércio em cada país. Os impostos seletivos, por sua vez, proporcionariam aumento de arrecadação, com baixo custo administrativo, onerando produtos cujo consumo se quisesse desestimular pelos efeitos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Desse modo, recomendou-se a adoção de um IVA, mediante a incorporação do IPI e do ISS em nível estadual, para consolidar os ganhos observados com a ampliação da base do ICM, originando o ICMS, acompanhada pela total desoneração de investimentos e importações e pela implementação do princípio do destino. Além disso, previu-se a instituição de impostos seletivos sobre "produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos automotores, energia, tabaco, combustíveis e derivados de petróleo, nacionais ou estrangeiros, serviços de telecomunicações bem como, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre o ouro e outros metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas".

Em agosto de 1995, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a PEC nº 175[14], em que se propôs o IVA dual – federal e estadual –, em substituição ao IPI e ao ICMS, em seu texto original. Cada ente cobraria o seu IVA com base em regras uniformes, válidas para todos o território nacional. A Comissão Especial destinada a apreciar a matéria aprovou o substitutivo apresentado pelo relator, Deputado Mussa Demes, no final de 1999, mas perdeu apoio do próprio governo e acabou não sendo apreciada em Plenário.

Logo no início do primeiro Governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova proposta de Reforma Tributária por meio da PEC nº 41, de 2003,[15] que contou com o apoio de todos os governadores e dez prefeitos de capital. Ao contrário da PEC nº 175, de 1995, a PEC nº 41, de 2003, não trazia alterações significativas na forma de tributação do consumo, mas sim buscava aperfeiçoar as normas constitucionais dos tributos existentes, em especial do ICMS, para contornar as distorções verificadas nos anos que se seguiram à promulgação da Constituição Cidadã.

Além de alguns ajustes na tributação sobre o patrimônio, a PEC nº 41, de 2003, previa um regulamento único para o ICMS, editado por órgão colegiado integrado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal. As alíquotas interestaduais e internas passariam a ser definidas em resolução do

[14] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498

[15] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717

Senado Federal, com iniciativa e quórum de aprovação qualificados. As alíquotas internas seriam uniformes em todo o território nacional, em número máximo de cinco. Caberia à lei estadual apenas instituir o imposto.

Algumas propostas da PEC nº 41, 2003, avançaram na discussão, obtiveram consenso e consubstanciaram a Emenda à Constituição (EC) nº 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003.[16] Dentre outras providências, a referida EC ampliou o campo de incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao incluir nele as importações de produtos estrangeiros ou serviços. Além disso, desonerou as exportações da incidência do ICMS. Ambas as medidas tiveram por objetivo equiparar a carga tributária entre produtos e serviços importados e nacionais.

Ainda foram promovidas alterações nos tributos sobre o patrimônio. Para imprimir maior eficiência na fiscalização e na cobrança do ITR, essas atividades puderam passar a ser exercidas pelos municípios, ainda que o tributo continuasse no rol de tributos federais. Para o IPVA, passou a existir a possibilidade de os estados instituírem alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo e de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas, para contornar o problema da guerra fiscal.

A PEC nº 228[17], de 2004, objeto do desdobramento da PEC nº 41, de 2003 (PEC nº 74, na numeração do Senado Federal), continha os pontos que não haviam obtido consenso durante a tramitação da matéria nas duas Casas Legislativas. Mais uma vez, parte do texto foi aprovado pelo Congresso Nacional e resultou na EC nº 44, promulgada em 30 de junho de 2004,[18] que estabeleceu a destinação de parcela do produto arrecadado pela União com a CIDE-combustíveis para os Estados e o Distrito Federal. A outra parte do texto da PEC nº 228, de 2004, sobre a qual ainda não havia acordo, foi desmembrada

[16] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm

[17] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150410

[18] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm

na PEC nº 255[19], a qual, por sua vez, originou a PEC nº 285[20] e a PEC nº 293[21], todas de 2004. A PEC nº 285, de 2004, foi declarada prejudicada com a promulgação da EC nº 55, de 2007,[22] que aumentou a participação dos municípios na arrecadação do IR e do IPI. A PEC nº 293, de 2004, viria a ser deliberada quase quinze anos depois, como veremos mais adiante.

O relator da PEC nº 228, de 2004, Deputado Virgílio Guimarães, protocolou nova tentativa de reforma tributária em 2007, por meio da PEC nº 31, de 2007,[23] em linha com o que vinha sendo discutido para o ICMS. O debate sobre a necessidade de mudança da tributação sobre o consumo não arrefeceu e, em 28 de fevereiro de 2008, já no segundo Governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova versão de proposta, a PEC nº 233,[24] na tentativa de avançar nas discussões já travadas durante a tramitação da PEC nº 41, de 2003, e das PECs dela derivadas.

A PEC nº 233, de 2008, apensada à PEC nº 31, de 2007, unificava contribuições sociais em um IVA federal e estabelecia novas regras para o ICMS, cujas alíquotas seriam fixadas em resolução do Senado Federal, de iniciativa e quórum de aprovação qualificados, inclusive a alíquota padrão aplicável. O ICMS teria regulamentação única, sob competência de órgão colegiado, presidido por representante da União e integrado por representantes de cada unidade federada. A referida PEC modificava também regras da repartição de receitas e criava os fundos de desenvolvimento regional e de equalização de receitas.

Ao final de 2008, o parecer do relator à PEC nº 31, de 2007, e apensadas, Deputado Sandro Mabel, foi aprovado pela Comissão Especial destinada a apreciá-las. No entanto, as discussões sobre a matéria somente voltaram a ganhar força com a criação e a instalação da “Comissão Especial

[19] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=159054

[20] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=256022

[21] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094

[22] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm

[23] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421

[24] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954

destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à Reforma Tributária" [25], em 22 de julho de 2015. Dois anos mais tarde, em 22 de agosto de 2017, o relator, Deputado Luiz Carlos Hauly, apresentou minuta de PEC, cujo teor passou a ser apreciado no âmbito da "Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 293-A, de 2004, do Poder Executivo"[26], criada em 29 de maio de 2018. O substitutivo proposto pelo relator, mais uma vez o Deputado Luiz Carlos Hauly, foi aprovado em 11 de dezembro de 2018 e seu texto coincide com o da PEC nº 110, de 2019, que será objeto de detalhamento na próxima sessão.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, três PEC foram aprovadas em Comissão Especial – a PEC nº 175, de 1995, no segundo Governo Fernando Henrique Cardoso, a PEC nº 31, de 2007 (com grande parte do conteúdo da PEC nº 233, de 2008), no segundo Governo Lula, e a PEC nº 293, de 2004, no Governo Temer –, mas nenhuma delas foi apreciada em Plenário.[27]

Em nível constitucional, a EC nº 42, de 2004, consubstanciou a reforma mais significativa, mas ainda assim insuficiente frente às necessidades que se evidenciavam à época e que perduram até hoje. Algumas reformas infraconstitucionais, como a previsão do regime não cumulativo para incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a publicação das Leis de nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, tampouco se revelaram exitosas para colocar o país numa trajetória de crescimento econômico sustentado, que desonerasse o setor produtivo, promovesse efetivamente a competividade da produção nacional, e gerasse empregos e renda para a população brasileira, com uma distribuição mais justa da carga tributária entre os diversos setores e estratos sociais.

---

[25] https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria

[26] https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pec-293-04-reforma-tributaria

[27] https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase2.pdf

Persiste a má qualidade da tributação sobre o consumo no país, derivada da ainda presente cumulatividade dos tributos no processo produtivo e da falta de coordenação e cooperação entre os entes federados.

Concluo esse breve histórico sobre as tentativas de Reforma Tributária pós-constituinte, com trecho do Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal do início da década de 1990, que mesmo após o transcurso de mais de trinta anos se revela ainda mais atual e merece a nossa reflexão:

> *"(...) O IVA é o passo definitivo na direção da autonomia federativa, iniciada com o processo de abertura política e de elaboração da nova Constituição. A autonomia dos estados membros de uma federação não pode descansar na solução aparentemente fácil do aumento de transferências. É necessário que ela seja reforçada por um maior compromisso das autoridades públicas com os seus contribuintes, e vice-versa. A ética tributária, profundamente arranhada nos últimos anos, só será restabelecida na medida em que as alíquotas dos impostos forem fixadas em níveis aceitáveis, e em que houver clara percepção, por parte do contribuinte, do montante de sua contribuição para o financiamento das ações a cargo do estado. A tributação do consumo, segundo o figurino moderno do IVA, estabelece um vínculo estreito entre a base imponível dos governos estaduais e o poder aquisitivo de sua população. A transferência de parte desse poder aquisitivo para o poder público, sob a forma de tributos, deve estar fundamentada no reconhecimento de que ela corresponde ao legítimo pagamento dos bens e serviços de interesse coletivo, que integram o conjunto das responsabilidades públicas de competência dos governos estaduais. A contrapartida da autonomia é a responsabilidade. Contribuintes responsáveis são uma decorrência da legitimação do gasto público propiciada pelo fortalecimento dos laços de co-responsabilidade entre o estado, a administração pública e o cidadão-consumidor-contribuinte. O*

IVA é uma peça importante para o fortalecimento dessa relação (...)".

2.3. Substitutivo

O desafio de se reformar o sistema tributário de um país é tão árduo quanto mais complexas forem suas relações sociais e econômicas internas e mais democrática for a participação de suas instituições neste processo reformador. Acresça-se a isso nossa formatação em três níveis federativos, cada um com competência tributária própria deferida pela Carta Constitucional.

Nossa intrincada e oscilante legislação fiscal decorre da preocupação do legislador constituinte em projetar um sistema que garanta a autonomia financeira dos entes federados, destinando-lhes atribuições legislativas que julgou compatíveis com sua capacidade e aptidão. Contudo, o diagnóstico atual de nosso sistema tributário desmorona as mais meritórias intenções de seus arquitetos, na medida em que nos deparamos com conflitos federativos, insegurança jurídica aos contribuintes e injustiça fiscal.

Na tentativa de se remediar o insanável, têm-se promovido pontuais reformas das disposições constitucionais, por vezes arcaicas diante das novas relações entre agentes econômicos. Não sendo atacados problemas estruturais de nossa tributação, assistimos à perenização de nossos embaraços tributários.

Em relação às normas inferiores à Carta, a confusão é completa, espraiando-se o caos por unidades produtivas, residências, escritórios e repartições públicas, sendo-lhes comum apenas a batalha diária do convívio com nosso definhado sistema tributário.

Diante deste obscuro cenário, aceitamos o múnus que nos foi atribuído, na certeza de que a atual conjuntura do País não apenas favorece, mas depende vitalmente de profundas modificações em seu arcabouço jurídico. Enganam-se aqueles que pensam que remendos fracionados são capazes de

soerguer um modelo falido, correndo o risco de, em sua empreitada, descobrirem que, em matéria tributária, portas largas levam sempre a caminhos curtos.

O substitutivo que ora apresentamos busca promover, a partir do diálogo com o Governo Federal, Estados e Municípios, bem como o setor econômico e a sociedade civil, uma intensa e muito necessária reformulação do sistema tributário nacional.

Não se encontra presente a pretensão de se esgotarem todas as mazelas que hoje lhe permeiam, fazendo-se necessário contínuo avanço por parte deste Congresso Nacional. Tampouco se espera que o presente texto seja blindado contra opiniões divergentes, muito pelo contrário. Essas são ansiosamente aguardadas, para que iluminem aspectos aprimoráveis no texto. Ainda, temos ciência de que algumas repercussões práticas desta reforma tributária estarão condicionadas à futura aprovação de normas infraconstitucionais que a viabilizem.

Nada obstante, temos por certo que a proposta se baliza pelos princípios mais caros à harmonização da atuação da Federação e de sua relação com os contribuintes, como se poderá testemunhar adiante.

2.3.1. Imposto sobre Bens e Serviços – IBS

O modelo de tributação sobre o consumo adotado no Brasil, que surgiu de forma inovadora no século passado, acumulou distorções ao longo do tempo que o tornaram excessivamente complexo e disfuncional. Entendemos que as principais causas da frustração do modelo em sua concepção original são a fragmentação e a concomitância das competências da tributação do consumo.

Com cada ente federativo possuindo competência para tributar e legislar sobre sua fração, criou-se uma infinidade de regras distintas, que tornaram nosso sistema ineficaz, ambíguo, injusto, cumulativo, lacunoso, regressivo e contrário à harmonização federativa. Em resumo, temos hoje o oposto ao que se entende como boa tributação sobre o consumo no mundo.

Nossa intenção com a Proposta é solucionar definitivamente esse problema. Entendemos e louvamos as iniciativas que sugerem modelos alternativos, em que são mantidas algumas divisões de competências específicas nas esferas federativas. São modelos que, sem dúvida, também simplificam e aprimoram o sistema caótico que possuímos hoje. Entretanto, consideramos que os problemas atuais somente serão solucionados com a abdicação à peculiaridade ímpar e pouco invejável de fracionamento da tributação do consumo em favor da reunião da competência das três esferas em um único tributo.

Qualquer modelo que institua mais de uma exação sobre as operações com bens ou serviços, por mais que seja trabalhado e lapidado por seus formuladores, manterá resquícios das imperfeições existentes hoje. Além disso, caso persista a autonomia de competências entre os entes para dispor livremente sobre sua parcela, elevada é a probabilidade de as legislações se distanciarem e se tornarem cada vez mais complexas e disfuncionais com o decorrer do tempo, em uma trágica repetição do roteiro malsucedido.

Nesse cenário, propomos a extinção da contribuição para o PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS.

No lugar desses tributos, para modernizar e simplificar o sistema tributário, dar mais transparência aos cidadãos sobre o quanto lhes é cobrado a título de impostos, combater a regressividade tributária, findar a guerra fiscal e garantir aos entes tributantes a receita necessária ao desempenho de seu papel constitucional, instituímos o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será complementado pelo Imposto Seletivo.

2.3.1.1. Incidência do Imposto

É consenso internacional que as regras tributárias devem ser claras e de simples compreensão, para que os contribuintes tenham segurança jurídica no cumprimento de suas obrigações e no planejamento de seus

negócios, considerando a tributação esperada[28]. Contudo, não é isso que verificamos em nosso País, considerando o alto grau de incerteza tributária que é aplicado aos contribuintes.

Inúmeros são os exemplos que ilustram as vicissitudes de nosso sistema.

No caso do ICMS e ISS, a opção original do constituinte de se delegar a esse último o campo de incidência residual em relação ao primeiro, bem como de exigir-lhe o arrolamento das atividades tributadas em uma lista, como traz a Lei Complementar nº 116, de 2003, não se mostra compatível com a modernização da atividade econômica.

Percebe-se a progressiva servicização da economia, que consiste na incorporação crescente de serviços nos processos produtivos, na forma de soluções embarcadas, pesquisa e desenvolvimento e serviços digitais. Trata-se de fenômeno desejável ao nosso desenvolvimento econômico, incrementando o valor agregado das operações.[29]

Com efeito, a utilização do conhecimento e serviço estrangeiro – mediante importação de bens com tecnologia acoplada, investimentos diretos vindos do exterior, treinamentos e obtenção de licenças – associada ao desenvolvimento doméstico de serviços que suportam o setor secundário da economia são medidas fundamentais para impulsionar a produtividade de um país em desenvolvimento.[30] Há muito tempo já se sabe que esse é o caminho para aumentar a participação de nosso setor produtivo nas cadeias internacionais de mais alto valor.[31]

---

[28] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: *https://doi.org/10.1787/152def2d-en*

[29] The Vienna Institute for International Economic Studies. **The Relation between Industry and Services in Terms of Productivity and Value Creation.** 2015. Disponível em: https://wiiw.ac.at/the-relation-between-industry-and-services-in-terms-of-productivity-and-value-creation-dlp-3640.pdf

[30] OECD. **Perspectives on Global Development 2014: boosting productivity to meet the middle-income challenge**. 2014. Disponível em https://www.oecd.org/dev/pgd/EN_Pocket%20Edition_PGD2014_web.pdf

[31] **Serviços e Competividade no Brasil**. Confederação Nacional da Indústria. – Brasília: CNI, 2014. Disponível em

Corrobora essa obsolescência do ICMS e do ISS o surgimento de transações que não representam transferência de mercadorias ou prestação de serviços em suas definições clássicas, como o compartilhamento de bens.

Destacamos que a própria conceituação jurídica do termo "serviços" pelo intérprete da norma constitucional já acarreta vastos entraves à aplicação da norma tributária. Vale aqui lembrar as discussões sobre o enquadramento de venda de *softwares* ou a cessão de espaço para publicidade on-line como mercadoria ou serviço, ou mesmo a esdrúxula lacuna tributária sobre operações de locação de bens móveis.

No âmbito federal, não são menos labirínticas as questões postas aos contribuintes. Devem eles, por exemplo, identificar o enquadramento de suas mercadorias no código adequado da Tabela de Incidência do IPI. A diversidade de alíquotas nela previstas – mesmo para mercadorias semelhantes – dispensam maiores comentários, ilustrando o provável resultado de políticas fiscais imprecisas, atuação de grupos de interesse ou até mesmo certa aleatoriedade.

É decisivamente lastimável que tenhamos um sistema tributário que funcione em sentido contrário a essas inovações, afogando-as em seu oceano de normas, conflitos de competência e cumulatividade. O resultado é o prejuízo a todos os interessados, sejam eles os sujeitos ativos, os passivos ou a própria Nação.

Para fulminar os óbices sobre a definição do tributo aplicável, o IBS é previsto como imposto de base ampla e composto pelo somatório das alíquotas da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios. Poderá, pois, incidir sobre qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou serviço, inclusive direitos a eles relacionados, nos termos definidos em lei complementar.

Nesse mesmo sentido, compete a esse instrumento normativo traçar as condições em que determinada pessoa, física ou jurídica, será contribuinte do imposto.

---

http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioseCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf

Dessa forma, confere-se dilatada chancela ao legislador infraconstitucional para que trace os limites de sua incidência. Em relação ao termo "serviços", apesar de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já o ter desvinculado do conceito de "obrigação de fazer" do direito civil[32], deixamos expresso que, para fins de incidência do IBS, lei complementar poderá:

> *"estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, podendo receber essa definição qualquer operação que não seja classificada como operação com bens, inclusive hipóteses de disponibilização de bens ou serviços, de financiamento ou de aquisição ou cessão de direito."*[33]

Com isso, o País passa a adotar como nomenclatura de seu tributo a mesma que prevalece internacionalmente (*goods and services tax*), ao passo que supera anacrônicas discussões jurídicas e confere ao legislador a flexibilidade necessária para que a legislação tributária acompanhe a dinamicidade do mundo real.

2.3.1.2. Legislação Única

O esforço em se unificarem diversos tributos em um imposto nacional seria infrutífero se cada ente federado pudesse legislar livremente sobre o tratamento recebido por operações realizadas em seu território. Deparar-nos-íamos com o gradual retorno à multiplicação de procedimentos, alíquotas e regimes diferenciados hoje tão presentes em nosso ordenamento jurídico, surgidos ao galope de aproximadamente 400 mil normas tributárias somente após a promulgação da Constituição Cidadã.[34]

---

[32] STF. Recurso Extraordinário nº 651703/PR. Relator Min. Luiz Fux. Julg. 29/09/2016. Publicação 26/04/2017.

[33] Art. 152-A, § 9º, do Substitutivo.

[34] Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBDT. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 30 anos de Constituição Federal de 1988**. Outubro de 2018. Disponível em: https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/

Com isso em mente, registramos expressamente que a legislação do imposto será única e nacional, instituída por lei complementar, e imporá idênticas restrições legislativas a toda a Federação.

Como mencionado, o IBS sobre cada operação será calculado pelo somatório de três alíquotas: da União, dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios. Essas três esferas de governo exercerão individualmente sua autonomia tributária por meio da fixação de sua respectiva alíquota em lei ordinária. As demais normas referentes ao imposto, como definição de operações tributáveis, regras para o creditamento, regimes diferenciados, processo administrativo fiscal, entre tantas outras, estarão plasmadas em lei complementar e serão de observação obrigatória por todos.

Em relação à alíquota, apesar de fixada individualmente pelo respectivo ente, ela será a mesma aplicada a todas as operações com bens ou serviços, reforçando a desnecessidade em se diferenciar operações com bens e com serviços, ou mesmo em se consultar qualquer tabela de classificação de mercadorias para identificação da alíquota aplicável. Excetuam-se do regramento da alíquota única somente as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal.

Ressalte-se que a restrição ao exercício de competência tributária de Estados e Municípios por lei complementar segue o modelo constitucionalmente consagrado. Com efeito, a Constituição Federal já defere a este normativo a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, as quais são de observância obrigatória pelos entes competentes para instituir o tributo.

Inclusive, verifica-se a existência de restrição até mesmo à autonomia para fixação de suas respectivas alíquotas. Municípios devem fixar seu ISS no intervalo de 2% a 5%, vedada a concessão de benefícios fiscais que resultem em alíquotas inferiores à autorizada[35].

[35] Arts. 8º e 8º-A, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

No que tange aos Estados, ao Senado Federal é facultado estabelecer alíquotas mínimas ou máximas para o ICMS sobre as operações internas, nos termos do inciso V do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Tampouco lhes é conferida a possibilidade de dispor livremente sobre benefícios fiscais desse imposto, devendo observar a forma prevista em lei complementar (art. 155, § 2º, XII, 'g', CF/88) e se submeter à deliberação dos demais Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

A verdade é que qualquer formato de reforma tributária que busque endereçar os problemas hodiernos deverá dispor sobre a reordenação da amplitude das competências tributárias, inclusive acerca de sua limitação em pontos necessários.

Dessa forma, temos como insubsistentes as críticas no sentido de que a limitação na atuação legislativa dos entes vai de encontro ao pacto federativo. A autonomia tributária de cada ente será preservada em sua vertente mais relevante: a autonomia financeira representada pela possibilidade de fixar sua alíquota.

Com efeito, entendemos que a unificação normativa, inclusive dos regulamentos e normas complementares, é condição indispensável para a racionalização da tributação do consumo.

Por fim, salientamos que a inquietação decorrente da vedação de concessão de benefícios fiscais em relação ao IBS, ao argumento de que impediria a utilização de importante instrumento de atração de empresas e desenvolvimento regional, não é procedente, tendo em vista a adoção do princípio do destino no IBS.

2.3.1.3. Princípio do Destino

Para que se chegue ao desenho ótimo de um imposto sobre o consumo, é necessário que o ônus econômico e a arrecadação ao erário ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido.

A opção de se considerar o local do estabelecimento do contribuinte como o fator determinante para a definição do sujeito ativo do ICMS e, consequentemente, da alíquota aplicável é a eterna fonte das constantes distorções alocativas e conflitos federativos.

Por décadas, temos assistido ao embate entre os Estados, que, por meio da concessão de incentivos fiscais – não raramente inconstitucionais – , buscam atrair empresas para seu território, à espera de que isso promova o desenvolvimento da região e a geração de empregos. Essa disputa, além de impulsionar uma espiral negativa de renúncia tributária demandada pelos agentes econômicos, ocasiona a instalação de empreendimentos em locais menos favoráveis ao desenvolvimento de sua atividade.

A proximidade com o mercado consumidor, a existência de mão-de-obra qualificada no local e o acesso aos insumos produtivos por vezes são superadas em decorrência da magnitude de um benefício fiscal recebido. Posteriormente, eventual anulação, revogação ou glosa deste incentivo escancara a inaptidão para a prosperidade daquela atividade. Amplie-se esse problema para todo o território nacional e encontramos patente ineficiência do setor produtivo.

Noutro giro, tem-se que tratamentos diferenciados concedidos localmente pelo ente subnacional onde se localiza a unidade de produção são prejudiciais ao ambiente concorrencial, submetendo contribuintes que promovem transações similares a cargas tributárias distintas.

O que propomos é que nossa tributação sobre o consumo passe a ser neutra, não mais influenciando e distorcendo as decisões dos agentes econômicos. Assim, contribuintes que promovam transações semelhantes (mesmo bem ou serviço, para o mesmo destino) estarão sujeitos a exação fiscal também semelhante.

A partir do momento em que se passe a aplicar a alíquota de destino das operações, esvaziam-se as discussões e os pleitos sobre a concessão de benefícios tributários, tendo em vista que a alíquota do ente incidirá sobre as operações que sejam destinadas aos consumidores nele

domiciliados, e não mais sobre as operações de saída de bens e serviços promovidas por empresas nele instaladas.

Destacamos que a Constituição Federal já apresenta encaminhamentos no sentido da tributação do consumo pelo destino da operação, como se pode verificar nos incisos VII; IX, 'a'; e X, 'a', do § 2º de seu art. 155. Com efeito, mantemos a previsão de incidência do imposto nas importações de bens e serviços provenientes do exterior, como medida de equalização da tributação em relação à praticada internamente, ao passo que imunizamos as exportações desta exação.

Antecipando indagações jurídicas sobre o conceito constitucional de "destino", propomos delegar largo campo de atuação ao legislador infraconstitucional – assim como fizemos para o conceito de "serviços" –, o qual poderá definir o ente federativo considerado destino da operação diferenciando-o em razão das características da operação. Entendemos ser temerário prever logo na Constituição qualquer definição para o referido termo, podendo até mesmo inviabilizar o funcionamento prático da norma.

2.3.1.4. Não Cumulatividade

O princípio da não cumulatividade objetiva conferir neutralidade à incidência do tributo ao longo da cadeia produtiva. Por meio dele, garante-se que as sucessivas etapas descontem de seu imposto devido o que já foi recolhido em relação a seus insumos, tributando-se apenas o valor agregado em cada uma.

Contudo, diante da fragmentação da competência tributária sobre o consumo, verificam-se regramentos distintos sobre a apropriação de créditos relativos aos insumos utilizados na produção. Isso provoca a permanência de resíduos tributários ao longo da cadeia de comercialização – mesmo para bens desonerados, como no caso das exportações.

No caso do IPI, a não cumulatividade é observada por meio do creditamento físico dos insumos. Isto é, o valor correspondente ao imposto

incidente sobre o que se incorpora à mercadoria vendida, como matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem e a industrialização por encomenda, e sobre a importação de bens industrializados. No caso de acúmulo de créditos pelo contribuinte, ele poderá ser ressarcido ou compensá-los com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal[36].

Já no ICMS, encontramos piores distorções e cumulatividade ao longo das sucessivas operações. Assim como o IPI, o ICMS se funda no creditamento físico, correspondente ao imposto anteriormente cobrado em operações com mercadorias, ou no recebimento de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Contudo, a Lei Complementar nº 87, de 1996, traz explícitas exceções a essa regra. O creditamento referente ao ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de comunicação, por exemplo, duas operações fortemente tributadas, só estarão disponíveis a todos os contribuintes a partir do ano de 2033[37]. Registre-se que essa data vem sendo reiteradamente postergada por mais de vinte anos, em franco desprezo ao princípio da não cumulatividade. Também demonstra a imperfeição da aplicação desse princípio no ICMS à restrição temporal para a apropriação de créditos referentes a mercadorias destinadas ao ativo permanente[38].

Além dessas vedações no aproveitamento de créditos correspondentes a insumos tributados pelo imposto, notamos que, mesmo para as hipóteses autorizadas, há dificuldade na consecução da não cumulatividade. Isso porque os contribuintes são detentores de enormes estoques de créditos junto aos Estados, que beiram o inexecutável.

A situação é ainda mais crítica para as empresas exportadoras, as quais são imunes à incidência do tributo e fazem jus ao ressarcimento do ICMS incidente sobre seus insumos. No levantamento “Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras”, promovido pela Confederação

[36] Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

[37] Art. 32, II, ‘d’; IV, ‘c’, Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

[38] Art. 20, § 5º, Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Nacional da Indústria em 2018, identificou-se que apenas 34,5% das empresas que solicitam o ressarcimento de créditos de ICMS recebem em até um ano. Em relação às demais, 32,9% não conseguem obter o benefício e 15% só recebem o ressarcimento após dois anos.[39]

Em relação ao PIS e à Cofins, sem considerar os diversos regimes diferenciados, encontramos dois principais sistemas: cumulativo (alíquota conjunta de 3,65%) e não cumulativo (9,25%). Como regra, a eleição da modalidade de tributação é facultada ao contribuinte, sendo que o creditamento em relação aos insumos tributados se dá de forma indireta. É dizer, não é relevante o montante do tributo cobrado nas operações anteriores, pois o valor do crédito será obtido mediante a aplicação da alíquota do regime não cumulativo sobre o valor dos insumos adquiridos (método "base contra base").

A principal celeuma que circunda essas contribuições é a definição do que se qualificaria como "insumo" que autorize o creditamento pelo contribuinte adquirente. Sobre a questão, o Superior Tribunal de Justiça consagrou que[40]:

> *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."*

Apesar da interpretação favorável aos contribuintes e direcionada à efetivação do princípio da não cumulatividade, é inegável o potencial de multiplicação de questionamentos por parte de cada empresa inserida no regime não cumulativo das contribuições, demandando a análise da imprescindibilidade e importância de cada uma de suas aquisições.

Diante deste cenário, pensamos em um imposto não cumulativo que seja simples e garanta o efetivo ressarcimento dos créditos aos contribuintes. Sua baliza constitucional preverá o creditamento sobre todas as

---

[39] Confederação Nacional da Indústria. **Desafios à competitividade das exportações brasileiras** / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2018

[40] Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julg. 22/02/2018. Publicação 24/04/2018.

operações anteriores, excetuando-se apenas as operações caracterizadas como de uso ou consumo pessoal por lei complementar. Evitamos, pois, utilizar a expressão “necessárias à atividade econômica” justamente para que se evitem novas discussões jurídicas acerca do que deve ser considerado necessário ao empreendimento, como se verifica hoje em relação ao PIS e à Cofins.

Dessa forma, o legislador infraconstitucional terá liberdade para definir as operações excluídas da sistemática do creditamento, estando, todavia, submisso à delimitação constitucional do enquadrável no campo semântico dos termos “uso ou consumo pessoal”. Apesar de não se tratar de expressão linguística com definição fechada – como não se recomenda a expressões de nível constitucional –, acreditamos na atenuação da insegurança jurídica do imposto, não sendo possível excluir aquisições de patente interesse da pessoa jurídica adquirente, como energia elétrica e serviços de comunicação.

Referentemente à garantia de ressarcimento dos créditos acumulados, nossa proposta é a de que a receita arrecadada com o imposto incidente sobre operações que gerem créditos ao adquirente não componha o produto da arrecadação que será distribuída aos entes federados. Esse valor deverá ser retido e funcionará como lastro para o ressarcimento ao contribuinte.

Ele só poderá compor o montante a ser distribuído aos entes a partir do momento em que o contribuinte titular do crédito tributário correspondente utilizá-lo para compensar seus débitos próprios com o imposto. Nesse instante, torna-se desnecessária a manutenção da garantia que lhe é correlata, podendo ser distribuída sem prejuízo ao sujeito passivo.

Essa forma de ressarcimento a partir de uma conta central também beneficia os Estados, que não mais terão que arcar com a conta do ressarcimento de créditos tributários de exportações em operações originadas fora de seu território.

Pretendemos, com isso, revolucionar nossa tributação sobre o consumo, incrementando imensamente a confiabilidade dos contribuintes no Fisco. A certeza do recebimento dos créditos referentes aos insumos da atividade econômica reduzirá nossos custos de produção e alçará o Brasil a um

posicionamento ímpar no cenário internacional, expandindo nossa competitividade global.

Por fim, elucidamos que, apesar de terem sido apresentadas muitas sugestões para inserção do prazo de ressarcimento diretamente no texto constitucional, justamente pelo ceticismo no sistema tributário atual, essa matéria ficará a encargo de lei complementar. Entendemos que insculpir tal previsão na Carta iria de encontro à necessária flexibilização da atuação do legislador infraconstitucional na definição das normas de funcionamento do IBS.

2.3.1.5. Outras Características

Discorridos os eixos fundamentais do imposto, passamos a apresentar outras características relevantes trazidas em nosso substitutivo.

Em primeiro lugar, inserimos dispositivo constitucional para afastar a nociva instituição de imposto que venha a incidir sobre sua própria base. A partir das lições experimentadas com o ICMS, o PIS e a Cofins, constata-se que a reprovável técnica de incidência do tributo "por dentro" tem servido apenas para reduzir a transparência da carga tributária nas aquisições de produtos e serviços e para trazer insegurança jurídica sobre a forma de cálculo da obrigação tributária e sua constitucionalidade.

Os revezes dessa fórmula irracional atingem inclusive o Poder Público. O acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, por exemplo, ainda que não definitivamente transitado em julgado, já traz impactos dramáticos à arrecadação tributária. Em recente manifestação no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que trata do tema, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional asseverou:

> *"Com o trânsito em julgado das primeiras ações que determinaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, foram R$ 4 bilhões compensados em 2018, R$ 23,1 bilhões apenas em 2019 e, pasmem, R$ 63,6 bilhões em 2020. [...] utilizado o critério de cálculo do ICMS defendido pela União*

> *(ICMS a recolher), o impacto econômico da decisão será de aproximadamente R$ 258,3 bilhões de reais. Utilizado o critério proposto pelos contribuintes (ICMS destacado na nota fiscal de saída[...]), o impacto se multiplicará a valores imprevisíveis."*

Resolve-se, assim, mais um obstáculo de nosso sistema tributário.

Antecipamos que o imposto seletivo, mais adiante apresentado, tampouco será calculado "por dentro". Todavia, cuidamos de inserir dispositivo que faculta ao legislador sua inclusão na base de cálculo do IBS, de forma a se garantir a neutralidade da tributação da cadeia produtiva.

Isso porque o imposto seletivo cobrado no início da cadeia produtiva acaba por se incorporar ao custo do produto e incrementar a base de cálculo do IBS devido pelos agentes econômicos. Para equalizar a carga tributária, é necessário que, na venda direta de produto gravado com o imposto seletivo a consumidor final, ele componha a base de cálculo do IBS.

Além dessa explicitação, trazemos também duas orientações ao legislador infraconstitucional para a modernização da norma tributária: o condicionamento do aproveitamento do crédito ao efetivo recolhimento do imposto incidente na operação e o recolhimento do imposto no momento da liquidação financeira da operação.

Trata-se de duas medidas capazes de alçar o IBS a um grau de eficiência nunca antes verificado em impostos sobre o consumo, utilizando a evolução tecnológica de cruzamento de informações fiscais e de pagamentos em favor do funcionamento do sistema.

A opção do recolhimento do imposto no momento do pagamento da operação retira a discricionariedade do contribuinte em adimplir sua obrigação fiscal. Essa celeridade na cobrança é facilitada pela aplicação da mesma alíquota para todos os bens e serviços, conforme preconizado em nosso substitutivo. Não sendo necessária a individualização de cada produto e serviço da transação, basta que se identifique a alíquota do destino da operação. A automatização pode ir além e já conferir o crédito ao adquirente, caso seja contribuinte do imposto.

Essa otimização do recolhimento da exação fiscal, mesmo com as facilidades proporcionadas pelo desenho do imposto, encarará seus próprios desafios.

Regras claras devem proporcionar um ambiente de fácil identificação, pelos intermediários responsáveis (provedor de serviço de pagamento, operadora de cartão de crédito, instituição bancária), das operações em relação às quais deverão fazer a retenção. É preciso que os custos com o procedimento e de *compliance* desses terceiros sejam ínfimos, recaindo a responsabilidade em relação à qualificação da operação e à alíquota aplicável exclusivamente sobre contribuinte que praticar o fato gerador do imposto.

Ademais, deve-se avançar no compartilhamento de informações entre contribuintes, intermediários responsáveis e a autoridade fazendária, que sejam necessárias para que cada um desempenhe seu papel na coleta dos tributos.[41]

Ainda, é indispensável que a devolução dos créditos acumulados pelo alienante/prestador ocorra da forma como a concebemos: célere e quase imediata, evitando-se que o recolhimento automático do tributo por sua alíquota nominal impacte negativamente o fluxo de caixa do contribuinte.[42]

Destaque-se que, de qualquer forma, ainda vislumbramos a necessidade de apuração mensal do tributo devido pelo contribuinte, tanto para que apure seus créditos a compensar ou ressarcir como também seus débitos referentes a operações realizadas com meios de pagamento físicos, a exemplo do dinheiro em espécie.

Quanto a esse, dada sua difícil rastreabilidade, é fundamental que a legislação institua mecanismos que previnam a ocorrência de operações

---

[41] Addressing the VAT/GST implications of the sharing/gig economy growth: A range of tax policy and administration options - The role of digital platforms *in* OECD (2021), **The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/51825505-en .

[42] Europe Comission. **Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method**. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf

não declaradas e a lavagem de dinheiro. O combate a esses crimes tributários pode se dar na esteira do praticado por outros países, limitando ou proibindo a utilização de dinheiro em espécie para determinadas transações. França e Grécia, por exemplo, proíbem a utilização de dinheiro em espécie para pagamentos superiores ao fixado em lei.[43]

Nesse mesmo sentido, a Resolução nº 4.648, de 2018[44], do Banco Central do Brasil, vedou às instituições financeiras o recebimento de boleto de pagamento com valor superior a 10 mil reais com a utilização de recursos em espécie.

Em relação à segunda medida modernizadora do recolhimento do imposto sobre o consumo – o condicionamento do aproveitamento do crédito ao efetivo recolhimento do imposto –, consideramos se tratar de elemento absolutamente necessário ao funcionamento do imposto, tendo em vista a ampliação da apropriação de créditos que veiculamos. Tal diligência combate frontalmente práticas fraudulentas de creditamento a partir de notas fiscais frias, em especial as que indiquem prestação de serviços, cuja comprovação da inocorrência é ainda mais árdua.

Trata-se de problema inerente à não cumulatividade do imposto: quanto mais ampla for esta, maior o espaço para a obtenção de créditos fictícios. Mesmo os países da União Europeia – alguns com décadas de aplicação de seu imposto sobre valor agregado – sofrem com essa questão. Em 2018, estimou-se que esse tipo de fraude envolvendo transações entre membros do grupo ("fraude carrossel") podia estar causando perdas na arrecadação de até 60 bilhões de euros[45].

Além disso, o efetivo recolhimento do imposto na operação anterior é o que vai garantir que existam recursos para se proceder à devolução

---

[43] OECD. **Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**. Disponível em https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf

[44] https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50561/Res_4648_v1_O.pdf

[45] European Parliament. **VAT Fraud: Economic impact, challenges and policy issues**. 2018. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf

dos créditos acumulados. A não observância desta condicionante desmantela o novel imposto.

Nossa sugestão aqui trazida pode ser implementada de múltiplas formas: a) manutenção da atribuição da obrigação de recolhimento ao alienante ou prestador; b) imposição do dever de recolhimento a terceiros no momento do pagamento; c) recolhimento do imposto diretamente pelo adquirente que também seja contribuinte do IBS.

No primeiro caso, como o contribuinte dependeria da quitação da exação fiscal por parte de seu fornecedor, passa-se a difundir no ambiente de negócios a fiscalização recíproca entre os agentes econômicos. Espera-se que o controle realizado pelos contribuintes adquirentes em relação a seus fornecedores produza um ambiente de neutralidade e adimplemento tributários, considerando que o próprio mercado os compelirá a cumprir com suas obrigações.

Já exposta a segunda hipótese mais acima, temos que a última alternativa é a instituição do *split payment* facultativo ou obrigatório ao adquirente também contribuinte do imposto. Funcionaria, pois, de forma semelhante às obrigações de retenção hoje já impostas às pessoas jurídicas[46]. A grande diferença é que, em virtude da simplicidade do IBS, é possível saber a alíquota definitiva aplicável à operação com base apenas na identificação do destino da operação (e consideradas as poucas hipóteses de regimes diferenciados). Aqui valem as mesmas observações sobre o necessário funcionamento do sistema de rápido ressarcimento de créditos aos contribuintes, impedindo repercussões gravosas em seu fluxo de caixa.

Feito o registro da imprescindibilidade do condicionamento do crédito ao recolhimento do imposto correspondente, acrescentamos que foi deixada a opção de a lei complementar prever exceções. Na difícil missão de antecipar o caminho futuramente adotado, cabe a nós não inviabilizar trajetos possíveis. A necessidade de recolhimento do imposto para a liberação do crédito

[46] V. Instruções Normativas da RFB nº 459, de 17 de outubro de 2004, e nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.

poderia ser flexibilizada, por exemplo, para contribuintes com bom histórico fiscal.

Sobre as duas medidas de modernização apresentadas acima, frisamos: obtido êxito em sua implementação, o Brasil ocupará posição inigualável no cenário global de eficiência e adimplemento fiscais.

Por fim, destacamos que não foi esquecido o pleito apresentado por diversos setores de se amenizar o impacto do imposto na aquisição de bens de capital. Mesmo com a garantia de devolução dos créditos referentes ao IBS incidente na aquisição desses bens, há casos em que o dispêndio inicial com instalação, pesquisa, desenvolvimento ou exploração é de proporção tal que a exigência de recolhimento do imposto pode inviabilizar a operação.

Decerto, é de nosso interesse incentivar cada vez mais o investimento por parte do setor privado. Tendo em vista que o imposto será futuramente compensado com débitos próprios do contribuinte, e sequer poderá ser distribuído aos entes em virtude de se referir a operação que gera crédito ao seu adquirente, garantimos constitucionalmente a possibilidade de o legislador infraconstitucional dispor sobre o assunto.

Viabiliza-se, assim, o estabelecimento de normas tributárias facilitadoras dessas aquisições, a exemplo da suspensão da cobrança do imposto por determinado prazo para atividades econômicas de ciclos produtivos longos.

2.3.1.6. Regimes Diferenciados

Apresentamos até aqui os alicerces do novo imposto sobre o consumo, moldado em simplicidade, uniformidade e eficiência. Nada obstante, é tempo de abordarmos as hipóteses em que, por algum motivo, faz-se necessária a instituição de regime diferenciado de tributação.

Salvo raras exceções, regimes especiais de tributação não são bons instrumentos de políticas públicas. Isso porque os efeitos pretendidos pela

concessão desses benefícios geralmente podem ser alcançados por outros mecanismos, econômicos ou sociais, mais eficientes e menos dispendiosos.

Por várias décadas, a tributação no país foi desvirtuada de suas funções precípuas e utilizada para concretização de políticas públicas de cunho social ou de estímulo à atividade econômica. Influenciada por questões alheias às melhores práticas fiscais, a legislação do consumo no país é um amontoado de exceções ao que deveria ser a regra. As normas da contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas, relativamente recentes, já possuem tantos regimes especiais e benefícios tributários que é possível encontrar produtos em que, na sua cadeia de produção até o consumo final, incidem vários modelos de tributação distintos.

De fato, o regime não cumulativo dessas contribuições já nasceu cheio de exceções. E esse número foi elevado significativamente, em razão da contínua utilização pelo Governo Federal de alterações legislativas como instrumento de política pública. Entre outros fatores, essa prática também era incentivada pela facilidade de concessão desses benefícios, sendo suficiente lei ordinária – ou medida provisória – para sua implantação.

Se essa confusão ocorreu com as contribuições federais, o que dizer então das regras do ICMS e do ISS? Tributos cujas legislações, apesar de possuírem norma geral, vêm sofrendo contínuas alterações unilaterais pelos diversos entes subnacionais, com o intuito de atrair investimentos a seus territórios. Para piorar a situação, enquanto concedem benefícios para setores específicos, os Estados membros, com finanças depauperadas, procuram recuperar recursos concentrando a tributação sobre itens de fácil arrecadação e base relevante, como combustíveis e energia elétrica, gerando ainda mais distorções a um sistema totalmente desigual.

Esse caos tributário, apesar de possuir problemas na origem, foi construído durante décadas de alterações legislativas apresentadas sem planejamento ou avaliação adequados, independentemente do contexto político, social ou econômico, ou do matiz ideológico do governo da ocasião.

Torna-se claro, portanto, que alguma regra de hierarquia superior deve ser estabelecida para frear o impulso de trilhar o caminho mais

simples, porém inadequado, porque ineficaz e dispendioso, da concessão indiscriminada de regimes especiais e benefícios fiscais. Essa limitação precisa ser insculpida em pedra constitucional, sob o risco de, caso ausente, enfrentarmos problemas semelhantes aos apresentados atualmente, em breve.

Nesse sentido, cuidamos de traçar todas as hipóteses de fuga à regra de incidência geral do imposto na Constituição Federal. Fazemo-lo para os casos em que o tratamento especial se faz absolutamente necessário.

Seja em virtude da necessidade de facilitar o desenvolvimento de novas empresas, da peculiaridade na delimitação do critério quantitativo da regra-matriz do tributo ou da premência de determinadas operações, deve o legislador atentar-se às necessidades técnicas, econômicas e sociais no momento da formulação normativa.

Internacionalmente, destacamos a inexistência de sistema que tribute de forma absolutamente idêntica todas as operações de consumo. Em relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, há inclusive menção às "*common exemptions",* referindo-se a isenções geralmente aplicáveis à maioria dos países pertencentes ao grupo, que dizem respeito a: serviços postais, serviços de saúde, trabalho voluntário, educação, atividades não comerciais em organizações sem fins lucrativos, serviços relacionados ao esporte, serviços culturais (exceto transmissoras de rádio e televisão), seguros e resseguros, locação de bens imóveis, serviços financeiros, apostas e loterias, terrenos e edifícios, e determinados eventos de arrecadação de fundos.[47]

Naturalmente que, instituindo nosso imposto sobre valor agregado décadas após o deles, é esperado que não cometamos os mesmos erros. É absoluto consenso que a instituição de exceção à regra geral de tributação tende a se perpetuar diante da mobilização de grupos interessados na frustração de sua revogação.

[47] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/152def2d-en .

Dessa forma, estamos comprometidos a retirar a liberalidade do legislador infraconstitucional em determinar quais setores econômicos serão destinatários de tratamentos diferenciados, bem como flexibilizar a padronização trazida pelo IBS tão somente aos casos em que entendamos estritamente necessários.

2.3.1.6.1. Serviços Financeiros

Há setores cujas operações realizadas possuem características bastante específicas, distanciando-se das demais. Por essa razão, não há como tributá-las pelo modelo geral do IBS, sendo necessários ajustes para que a tributação alcance de forma adequada as suas atividades.

Nada obstante, destacamos que, no presente caso, não há intuito de deferir tratamento favorecido, mas tão somente adaptar a incidência do imposto às particularidades setoriais.

O primeiro caso é o setor financeiro. Instituições financeiras possuem duas principais fontes de remuneração: receitas de intermediação financeira e prestação de serviços bancários.

Nas receitas de intermediação financeira estão inseridos os resultados com operações de crédito, arrendamentos mercantis, títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros e derivativos, operações de câmbio e a renda de aplicações compulsórias. São operações complexas, cujo valor adicionado é de difícil mensuração. Citamos, como exemplo, a cobrança do *spread* bancário. O *spread* é mensurado, em resumo, pela diferença entre as taxas de juros do tomador e do aplicador de recursos financeiros. Há vários fatores que influenciam o *spread* bancário, entre eles estão a taxa geral de inadimplência, o montante do depósito compulsório, as despesas administrativas, o prazo da operação e a qualificação do contratante.

Nas receitas de prestação de serviços incluem-se, por exemplo, as tarifas e taxas de administração e de custódia. São operações que poderiam se adequar ao modelo de tributação do IBS. Porém, a apuração do valor

adicionado ocorreria com a mensuração dos créditos do tributo a serem aproveitados relacionados a todas as transações anteriores, e não apenas às relacionadas com esses serviços.

Para além dessa questão, ganha notoriedade o papel do setor no fomento à atividade econômica. Com efeito, o setor financeiro, ainda que por muitos vilanizado, é o motor de propulsão capaz de incitar a retomada de nossa economia. Não se trata de tradicional operação para consumidor final a que visa o IBS, mas sim de engrenagem intermediária e elementar de qualquer ciclo produtivo.

Se é engrenagem intermediária, pode-se pensar que sua tributação seria compensada ao longo da cadeia produtiva, a exemplo do que ocorre com qualquer insumo no sistema do novo imposto. Contudo, justamente por representar elemento interposto na vida de todos os cidadãos, a tributação ordinária das operações financeiras de crédito é danosa principalmente às pessoas físicas e micro e pequenas empresas que não estejam inseridas na sistemática de creditamento do tributo. Sofrerão a exação sobre esse insumo essencial ao funcionamento de sua atividade, ao passo que grandes empresas se esgueirariam da carga fiscal por meio do abatimento do imposto incidente.

Todavia, é certo que o sistema financeiro, sempre em franca demonstração de resultados ascendentes, possui inafastável obrigação de contribuição com a sociedade brasileira. Atualmente, em virtude de a contribuição para o PIS e a Cofins incidirem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, essas instituições encontram-se alcançadas. Não é possível que, ao tentarmos evoluir em nossa tributação, acabemos por privilegiar setor econômico cuja capacidade contributiva é inquestionável.

Esse dilema na tributação do sistema financeiro é comum a todas as nações que adotam impostos sobre valor adicionado. Não à toa, muitas optam simplesmente por não tributar suas operações, mas tão apenas seu lucro.

Diante desse cenário, propomos que lei complementar possa dispor sobre tratamento diferenciado aos serviços financeiros, estabelecendo regime cumulativo de tributação de suas operações, com a respectiva possibilidade de redução das alíquotas ou da base de cálculo do IBS. Contudo,

para preservar o caráter nacional do tributo, é previsto que qualquer redução promovida será aplicada uniformemente a todas as esferas federativas.

2.3.1.6.2. Operações com Bens Imóveis

Outra gama de operações merecedoras de atenção especial são as relacionadas a bens imóveis. Apesar de, teoricamente, inserirem-se no espectro de incidência do IBS, compartilham com os serviços financeiros a característica de inexistir consenso internacional acerca de sua tributação ótima.

Essas operações envolvem locação e venda de bens imóveis, os quais podem ser novos ou usados, bem como urbanos ou rurais. Sua natureza pode ser definida pelo uso ou mesmo pelo plano diretor local, variando entre residenciais, comerciais, industriais, institucionais ou mistos. Adicione-se à problemática as incorporações imobiliárias, as quais não possuem crédito sobre seu principal insumo, os terrenos.

Dessa forma, entendemos ser temerário obrigar, em nível constitucional, que essa diversidade de operações seja regida por idêntica batuta normativa. Nos mesmos termos do deferido aos serviços financeiros, autorizamos que lei complementar flexibilize as diretrizes padrões do imposto e preveja hipóteses de regime cumulativo e de redução de alíquota e base de cálculo.

2.3.1.6.3. Combustíveis

Entre os tributos que propomos a extinção, incidem sobre os combustíveis e os derivados do petróleo o ICMS, a contribuição para o PIS, e a Cofins.

Na forma da Lei Complementar nº 87/1996 e do Convênio ICMS nº 110/2007, o ICMS incidente sobre os combustíveis em geral é devido, por substituição tributária “para frente”, por produtores e distribuidores, sendo

calculado mediante (i) aplicação de margem percentual de valor agregado sobre o valor da operação, ou (ii) presunção, a partir (a) do preço ao consumidor sugerido pelo produtor ou importador ou (b) dos preços médios finais ao consumidor, apurados quinzenalmente.

No âmbito federal, como regra, a contribuição para o PIS e a Cofins são cobradas diretamente do produtor ou do importador, por meio de alíquotas específicas por quantidade de produto. Há, porém, exceções pontuais em que as referidas contribuições sociais são exigidas de distribuidores ou varejistas.

Como se observa, a dinâmica do setor de combustíveis, em que há uma maior concentração econômica nas etapas de produção, de importação e de distribuição, permite que a tributação ganhe eficiência se também for concentrada nessas fases, seja por meio da incidência monofásica, seja por meio da substituição tributária.

Por esse motivo, inclusive, a Constituição permite à lei complementar estabelecer a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis (art. 155, § 2º, XII, "h"), mediante alíquotas uniformes no território nacional (art. 155, §§ 4º e 5º), possibilitando uma aproximação ainda maior do regime de apuração do imposto com o modelo aplicável aos tributos federais.

Registre-se que a atratividade desse modelo de tributação monofásica ganhou força após a recente alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual definiu sob o regime da repercussão geral, que "*é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*"[48], entendimento que compromete a simplificação proporcionada pelo referido modelo de substituição tributária.

Mesmo com a explícita anuência constitucional para os referidos moldes na tributação dos combustíveis, no intuito de otimizar a atuação da

[48] Transcrição da ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849 pelo Plenário, publicado em 05/04/2017.

administração tributária, a endêmica sonegação fiscal do setor segue mostrando sua força, com estimativas de prejuízos de até 14 bilhões de reais por ano aos Estados e à União[49].

O Substitutivo ora proposto prevê a sucessão do ICMS, da Cofins e da Contribuição para o PIS pelo IBS, o qual incide sobre o valor agregado em cada operação, sem prejuízo da possibilidade da adoção de modelos de substituição tributária conforme regra geral constitucional[50].

Considerando, contudo, as particularidades e as demandas uníssonas do setor, foi incorporada ao IBS a possibilidade de incidência monofásica do imposto, prevista no art. 155, § 2º, XII, "h" da Constituição.

Nesse caso, as alíquotas do imposto serão (i) definidas por lei complementar, (ii) fixadas por unidade de medida e (iii) uniformes em todo o território nacional, podendo, contudo, ser diferenciadas por produto.

Cabe ressaltar, porém, que, se instituída a incidência monofásica do IBS na refinaria ou importadora, as operações seguintes dos combustíveis – em especial a distribuição e a venda nos postos – não serão tributadas e, portanto, não passarão o crédito adiante ao adquirente do combustível "na bomba". Se ignorássemos essa situação, estaríamos reinstaurando a combatida cumulatividade, em total contrassenso ao modelo de imposto que se propõe, justamente sobre insumo onipresente em nosso setor produtivo.

Para evitar essa imperfeição é que o substitutivo autoriza que seja concedido crédito presumido nas aquisições de combustível para consumo por contribuinte do imposto. Desse modo, ganha-se na otimização da tributação sobre o setor sem penalizar os demais elos da cadeia produtiva.

---

[49] Conforme informado pelo Instituto Combustível Legal, com base em estudo da FGV/Projetos, ainda não publicado. Disponível em https://institutocombustivellegal.org.br/sonegacao-anual-de-impostos-no-setor-de-combustiveis-chega-a-r14-bilhoes-aponta-estudo-da-fgv/

[50] Art. 150, § 7º, Constituição Federal.

2.3.1.6.4. Compras Governamentais

Outra diferenciação autorizada à regra da alíquota única do IBS diz respeito às operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas.

Em relação a estas, cuidamos de amplificar o campo de atuação da lei complementar, permitindo a desoneração de importantes compras públicas e futuros avanços em discussões sobre o pacto federativo e a distribuição do produto do imposto.

A instituição de isenção para algumas hipóteses que seriam tributadas pelo IBS, juntamente com a destinação do produto do imposto ao ente contratante são medidas que interferem na participação nas receitas arrecadadas, viabilizando a redistribuição vertical e horizontal das verbas públicas.

De toda sorte, eventual previsão no sentido acima exposto deverá ser considerada na fixação das alíquotas de referência de transição – mais adiante apresentadas –, com o intuito de preservar a arrecadação da respectiva esfera federativa.

2.3.1.6.5. Simples Nacional

O quinto tratamento diferenciado autorizado pelo Substitutivo refere-se às micro e pequenas empresas – o primeiro que efetivamente busca ser mais favorecido ao contribuinte em relação ao regime comum do IBS entre os expostos até aqui. Trata-se, na verdade, da manutenção da base constitucional do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional no texto do Substitutivo.

Apesar de termos severas restrições ao que se tornou o Simples Nacional, entendemos que a correção de suas vicissitudes compete à legislação infraconstitucional, a qual necessita de ampla e profunda revisão. Da mesma

forma como ocorreu com a tributação do consumo no país, sucessivas alterações no Simples Nacional afastaram o modelo de seu objetivo original, tornando-o disfuncional. O que era simples, ficou complexo e injusto.

Conquanto aponte-se seu protagonismo na geração de empregos, é necessário questionar o quanto que esse papel é efetivamente fomentado pelo regime favorecido de tributação e obrigações acessórias, e não pelo desmedido limite de receita bruta tolerado para nele ingressar – de 4,8 milhões de reais[51]. Essa larga admissão, sem paralelo no mundo, faz com que a quase totalidade das pessoas jurídicas deste país estejam nele incluídas, o que inexoravelmente faz com que o regime seja responsável pela maioria de empregos – afirmamos isso sem sequer adentrar no problema da utilização de micro e pequenas empresas como instrumento de "pejotização" e fraude à relação trabalhista.

A magnitude da permissividade do benefício faz com que ele represente a despesa de maior participação nos gastos tributários da União, com expectativa de atingir 74 bilhões de reais em 2021[52]. E isso ocorre apesar de estudos indicarem o baixo custo-benefício em relação à geração de empregos adicionais[53].

As necessárias mudanças começam já no limite autorizado para enquadramento, passam pelos setores autorizados e deságuam na discussão sobre as alíquotas aplicáveis às diversas bases tributárias, como renda e folha de pagamentos, com reflexos em questões trabalhistas e previdenciárias. Como pode se depreender, assuntos sujeitos à regulamentação pela legislação infraconstitucional.

---

[51] Art. 3º, II, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

[52] Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021, disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2021/dgt-ploa-2021-base-conceitual-versao1-01.pdf.

[53] **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional** / Leonel Cesarino Pessôa e Samuel Pessôa (organização) - São Paulo : FGV Direito SP, 2020

Por isso, apesar de reconhecermos a necessidade de mudanças, optamos por não tratar dessas questões no texto apresentado, mantendo, assim, a previsão constitucional anteriormente existente.

Realizamos, entretanto, algumas adequações do Regime ao modelo proposto para o IBS.

O optante pelo Simples Nacional poderá escolher entre incluir ou não o IBS no regime de recolhimento unificado. Se o imposto for incluído, a micro ou pequena empresa não aproveitará ou repassará créditos de suas aquisições e vendas, respectivamente.

Alternativamente, o contribuinte pode preferir recolher o Imposto sobre Bens e Serviços separadamente, conforme regime ordinário de tributação, aproveitamento e repassando créditos normalmente. Essa seleção não afetará os benefícios a ele garantidos pelo Simples Nacional, mas tão apenas a incidência do IBS. Para que se evitem burlas à restrição de creditamento no regime puro do Simples, por meio de subsequentes adesões e saídas da opção de recolhimento unificado, sua opção suspende o aproveitamento dos créditos porventura acumulados pela empresa anteriormente.

Essa inovação elimina a possibilidade de que uma empresa enquadrada no Simples fornecedora de bens e serviços a outra que apure o IBS pelo regime comum seja prejudicada. Noutro giro, empresas enquadradas no Simples que lidem diretamente com o consumidor final, e que possuam poucos insumos creditáveis a título de IBS, podem optar por se manter na tributação hoje existente.

Espera-se que a modernização e simplificação das obrigações tributárias acessórias do novo imposto reduzam enormemente o custo de conformidade do regime não cumulativo, com a concessão do crédito ocorrendo automaticamente a partir da identificação do adquirente no documento fiscal da operação, tornando-se atrativa sua adoção também pelas pequenas empresas.

Salientamos que essas alterações no Simples também eliminam distorções atuais relativas ao creditamento de seus adquirentes, como a existente em relação à contribuição para o PIS e para financiamento da

seguridade social, que, em virtude de a apuração ser realizada no modelo “base contra base”, permite que aquisições efetuadas de empresas incluídas no Simples gerem crédito para desconto no valor devido na etapa posterior, mesmo sem haver o pagamento do tributo correspondente.

2.3.1.6.6. Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus – ZFM representa o esforço na implantação de um projeto de desenvolvimento econômico e incentivo ao povoamento da região Norte, por meio do aumento da competitividade da indústria local. Essa empreitada se ancora em um amplo leque de incentivos fiscais, os quais perpassam os mais diversos tributos – entre os quais estão aqueles que ora pretendemos extinguir.

Registramos que a disposição constitucional sobre o tema se limita a prever, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

> *Art. 40 É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*
>
> *Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

Como sói ocorrer nos casos de regimes especiais de tributação, ocorreram sucessivas prorrogações. A atual estendeu a referida previsão ao ano de 2073.

Estudos sobre a eficiência da política tributária para o desenvolvimento da região oscilam. Por um lado, há indícios de que a ZFM promoveu o crescimento da renda *per capita* acima da média nacional, impactou positivamente as condições de moradia da população e apresentou multiplicador de gasto tributário com o programa de incentivo em seu polo industrial de 1,18 a

2,44[54]. Por outro, sinais apontam que as empresas da região possuem eficiência produtiva e energética não superiores às situadas fora da ZFM[55] e de que o próprio sistema seja ineficiente, pelo que Manaus poderia se beneficiar mais se recebesse o montante do gasto tributário (24,2 bilhões[56]) em transferências de renda[57].

No mesmo sentido do que delineamos sobre o Simples Nacional, é certo que os mecanismos de incentivo à ZFM merecem aprimoramento pelo legislador infraconstitucional. Deve-se, principalmente, desestimular a utilização dos incentivos com fins de mero planejamento fiscal, sem a real intenção de promover o desenvolvimento local, através da geração de empregos, aumento de renda e incremento da qualidade de vida da população.

Deve-se, ainda, avaliar profundamente o efeito dos gastos tributários, trocando-se, sempre que possível, o ingresso no fácil e ineficiente caminho da renúncia tributária pela formulação de planos de financiamento à produção e de evolução da infraestrutura.

Feitas essas considerações, e repisando ser objetivo fundamental deste País garantir o desenvolvimento de todas as suas regiões, autorizamos a continuidade do tratamento especial à Zona Franca de Manaus, pelo prazo hoje previsto na Constituição Federal. Lei complementar poderá, portanto, ponderar o imposto relativo a operações com bens e serviços na ZFM, com a possibilidade de modificar alíquotas e regras de creditamento do tributo.

---

[54] **Zona Franca de Manaus – impactos, efetividade e oportunidades**. FGV. 2019. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf#page=8&zoom=100,0,0

[55] ASSUNÇÃO, Juliano; HOLZ, Rhayana; SCHUTZE, Amanda. Sumário. **A Zona Franca de Manaus tem impacto na eficiência da indústria?** Rio de Janeiro: Climate Policy Initiative, 2020

[56] Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021.

[57] **Emprego e Crescimento: a agenda da produtividade.** Banco Mundial. 2019. Disponível em: http://documents1.worldbank.org/curated/en/203811520404312395/pdf/123969-WP-PUBLIC-PORTUGUESE-P162670-EmpregoeCrescimentoAAgendadaProdutividade.pdf

2.3.1.6.7. Benefícios Fiscais por Prazo Determinado

Por fim, esclarecemos que o Substitutivo prevê restrito rol de setores aos quais poderá ser deferido regime especial de tributação, inclusive por meio da redução das alíquotas aplicáveis – desde que aplicada uniformemente a todas as esferas federativas.

Interessa ratificar nossa compreensão sobre a preponderância da eficiência de gastos tributários qualificados com base nas partes envolvidas na operação, em relação a benesses fiscais instituídas em favor de bens ou setores específicos.

Com efeito, a desoneração de atividades possui o condão de, por vezes, aumentar a carga tributária da cadeia produtiva (no caso de interrupção do creditamento) e reduzir a arrecadação de fundos para implementação de serviços públicos, os quais em última análise tendem a beneficiar pessoas de menor renda.

Ademais, é certo que não há correlação direta entre redução de alíquota e redução de preço dos produtos, tendo em vista que o benefício fiscal auferido por uma empresa pode ser simplesmente convertido em receita, com aumento de sua margem lucro.

Seguindo nessa esteira, buscamos ao máximo preservar incólume o modelo proposto para a nova tributação sobre o consumo, blindando-o de aventuras incautas do legislador infraconstitucional.

Nada obstante a necessidade urgente de findar os numerosos regimes diversificados, devemos ser prudentes e esgueirar-nos da imodesta presunção de que podemos aplainar todas a distorções na legislação tributária com a velocidade que desejamos. Sabemos qual é nosso objetivo e temos convicção de que buscamos implantar o modelo adequado.

Devido às distorções causadas pelo regramento vigente, receamos que apenas o tempo de transição dos tributos extintos para o novo IBS não seja suficiente para dar certeza do não impacto relevante a setores sensíveis à população.

Assim, afastamos, pelo dobro do prazo de transição dos tributos, a regra de aplicação de alíquota única e de vedação de concessão de benefícios fiscais, em primeiro lugar, para as atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais. Em virtude da majoritária presença de pequenos produtores, faz-se mister a instituição de método de compensação dos tributos incidentes sobre suas aquisições, resguardando-lhe a competitividade ao evitar a cumulatividade na cadeia produtiva.

Em segundo lugar, tendo em vista que a Constituição Federal elevou a saúde a direito fundamental de todos e dever primordial do Estado, temos por importante incluir os serviços de saúde nas exceções ao regramento ordinário do imposto.

Seguindo, com o objetivo de viabilizar a implantação de programas de inclusão no âmbito da educação, a exemplo do valioso ProUni, deferimos à tributação dos serviços de educação a maleabilidade necessária.

O transporte público coletivo, cuja desoneração possui caráter mais progressivo em virtude de pessoas de alta renda não serem rotineiramente encontradas entre seus usuários, é igualmente merecedor de constar do rol de exceções. Busca-se evitar, assim, reajustes nos preços das tarifas que obstaculizem o livre deslocamento dos cidadãos.

Em virtude de não se poder, desde já, antever todo o contorno da repercussão do novo imposto sobre os fretes do transporte rodoviário de carga, parece-nos prevenido permitir ajustes pelo legislador infraconstitucional.

Por fim, permitimos a replicação no IBS dos efeitos da regra imunizante das extintas contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social, nos termos da vindoura lei complementar.

Vale ressaltar que essas exceções são previstas na própria Constituição, vedando inovações setoriais por atos normativos de menor envergadura. Além disso, frisamos que a vigência do rol de atividades excluídas do regime geral do IBS é estabelecida em doze anos, o que obrigará a necessária revisitação e análise de sua conveniência e manutenção, em prazo razoável.

Concluímos assentando nossa plena preocupação em reduzir a regressividade da tributação do consumo. Apesar de inerente a esta base tributável, podemos adotar medidas que a mitiguem. Por certo, a forma de se concretizar essa mitigação não é mediante o alastramento de regramentos de exceção.

2.3.1.7. Devolução do IBS

Na Constituição vigente, o principal mecanismo para a realização da justiça fiscal em matéria de tributação do consumo consiste na desoneração dos bens considerados pelo legislador infraconstitucional como mais essenciais. Seriam esses preponderantemente consumidos pela população de baixa renda, em contraposição à oneração dos bens supérfluos, cujo consumo é atribuído às faixas de maior poder aquisitivo.

Como esclarecido pela doutrina especializada[58], contudo, a experiência internacional tem demonstrado que a destinação direta de recursos às finalidades sociais buscadas é mais efetiva do que a adoção de modelos de desonerações fiscais, especialmente porque, na maioria dos casos:

> (i) os benefícios fiscais estabelecidos não são significativamente transferidos ao consumidor final, comprometendo-se o alcance do fim social buscado; e
>
> (ii) a redução da tributação frequentemente beneficia em maior proporção as classes sociais com maior poder aquisitivo, reproduzindo os níveis de desigualdade existentes na sociedade[59].

A título exemplificativo, note-se que os capítulos 2 a 21 da Tabela de Incidências do IPI preveem a alíquota zero desse imposto para os

---

[58] de la Feria, Rita. **Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe**. Intertax, 43. Páginas 155-172. Disponível em https://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf .

[59] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/152def2d-en

alimentos em geral, com exceções pontuais. No âmbito dos Estados, por sua vez, verificam-se alíquotas reduzidas de ICMS em relação à cesta básica.

Embora os gastos com a alimentação sejam mais representativos no orçamento das famílias de baixa renda, as classes mais altas possuem um padrão de consumo mais elevado, isto é, consomem produtos do mesmo gênero mais caros ou em maior quantidade, o que acarreta um maior gasto tributário do Estado em seu benefício. Seguindo neste exemplo, destaca-se que a limitação dos efeitos da desoneração de produtos da cesta básica para a redução da pobreza já foi evidenciado pelo Governo Federal, o qual concluiu pela maior efetividade de instrumentos de transferência direta de renda focalizados[60].

A mera uniformização da alíquota do IBS conjugada com a devolução do imposto para famílias de baixa renda são medidas aptas a reduzir a regressividade da tributação do consumo em nosso País.[61]

Por essas razões, o nosso Substitutivo estabelece a substituição do modelo de isenções e reduções de alíquotas pelo de alíquota unificada e devolução do imposto a famílias de baixa renda, o qual será financiado por adicional de alíquota do IBS, cobrado pela União Federal.

É importante destacar que esse adicional não eleva o esforço da sociedade com a manutenção do Estado, pois os recursos dele decorrentes serão totalmente devolvidos à população de baixa renda, como forma de diminuir a regressividade do IBS decorrente da tributação da cesta básica e de outros bens e serviços considerados essenciais.

Registre-se, outrossim, que a necessidade de instituição do auxílio emergencial durante a pandemia de COVID-19 não só demonstrou a

---

[60] **Boletim mensal sobre subsídios da União: desoneração da cesta básica**. SECAP/Ministério da Economia. Edição 11. Setembro/2019. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/11-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica-1/view

[61] **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil** in Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990- . Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf

viabilidade da solução ora proposta, como possibilitou o desenvolvimento e aperfeiçoamento de cadastros e processos que poderão ser aproveitados na implementação do sistema de devolução do IBS.

Tal como ocorre no âmbito dos programas de devolução de impostos como o “Nota Legal” e o “Nota Fiscal Paulista”, mantidos por diversos entes subnacionais, a devolução do IBS não se sujeitará ao Novo Regime Fiscal.

A diferença relevante em relação àqueles programas é o fato de pensarmos a devolução do IBS com base no consumo estimado das famílias, sem que se exija que pessoas de baixíssima renda insiram seu número de CPF em notas fiscais e aguardem pelo processamento pelo Estado. A necessidade de redistribuição da carga tributária sobre a sociedade é premente, motivo pelo qual não podemos tornar esses cidadãos reféns da burocracia estatal.

Cabe ressaltar, por fim, que a sistemática de devolução possui um importante efeito de distribuição regional de renda, na medida em que o adicional pago pelos contribuintes localizados nas regiões mais desenvolvidas poderá ser destinado às demais regiões.

2.3.1.8. Distribuição, Repartição e Vinculação da Arrecadação do IBS

Nosso Substitutivo acompanha as PECs de nº 45 e 110, ambas de 2019, adotando, como regra geral, o princípio do destino na distribuição dos recursos do IBS. Assim, nas operações interestaduais e intermunicipais, além da alíquota da União, incidirão a alíquota do Estado ou do Distrito Federal e a do Município de destino. A destinação do produto da arrecadação do imposto incidente é determinada pela verificação de a respectiva operação gerar, ou não, crédito ao adquirente.

Na hipótese de operação que gere crédito ao adquirente, o valor arrecadado será retido para ressarcimento ao contribuinte titular do crédito do imposto ou destinado ao montante que será dividido entre os entes federativos,

caso o contribuinte tenha utilizado seu crédito na compensação de imposto de sua obrigação.

Já na hipótese de operação que não gere crédito ao adquirente, o montante é arrecadado e distribuído às esferas federativas. Nessa distribuição, observar-se-á a proporcionalidade da participação de cada ente, na condição de ente de destino da operação, no valor total das operações que não gerem créditos ao adquirente.

Em termos gerais, caberá a cada ente o valor arrecadado sobre o que foi consumido em seu território, não se apropriando de receita arrecadada ao longo da cadeia de produção, que gera créditos a serem aproveitados pelos contribuintes nas etapas seguintes do processo produtivo. Em outras palavras, os entes somente receberão os recursos referentes àquelas operações que não gerem crédito, notadamente as relativas ao consumo final.

Delegamos à lei complementar a definição das regras de caráter mais operacional para a distribuição do produto da arrecadação do IBS, inclusive em relação à forma de cálculo e à definição do ente federativo de destino, podendo haver diferenciação em razão das características da operação, a fim de que casos especiais, como os de operações realizadas de forma não presencial, possam receber o tratamento adequado.

Lei complementar também definirá o tratamento que será dado em relação às operações em que o imposto não for recolhido tempestivamente e aos regimes diferenciados de tributação previstos na Constituição Federal.

Em relação à repartição das receitas tributárias, é relevante indicar a alteração do critério de definição da cota-parte hoje presente no ICMS, que utiliza o valor adicionado para 65% da quantia repassada aos municípios. Para que a repartição se alinhe ao novo critério de destino, privilegiando o local em que ocorre o consumo em detrimento de onde está localizada a unidade produtiva, ela passará a ocorrer com base na população dos municípios.

Vale lembrar que as regras ora descritas, assentadas na aplicação do princípio do destino para a tributação sobre o consumo, serão

implementadas de maneira gradual, em transição federativa a ser abordada mais adiante.

Derradeiramente, tratemos das vinculações constitucionais do produto da arrecadação do IBS.

Sobre o tema, a PEC nº 45 propõe modelo diferenciado de vinculação de receitas. Para o novo IBS, seria criado um sistema de alíquotas singulares que funcionaria como subalíquotas do tributo. Tais alíquotas singulares espelhariam as vinculações/destinações constitucionais hoje existentes, como aquelas para os fundos de participação, seguridade social, cotas-partes dos municípios nos tributos estaduais, gastos mínimos com saúde e educação e etc.

Nesse modelo, com vinculação no próprio tributo e não na receita global como atualmente consagrado, seria possível que as alterações na alíquota do tributo incidissem apenas sobre a parte residual livre ou não vinculada. Neste caso, haveria ganhos na gestão financeira dos entes e menor carga tributária potencial, visto que eventual aumento de tributos não precisaria ser repartido entre as vinculações constitucionais.

Igualmente, sugeriu-se que as destinações à saúde e à educação tivessem suas vinculações unificadas, permitindo a fungibilidade da destinação dos recursos entre essas duas áreas. Esta inovação viria também ao encontro da demanda por menor rigidez orçamentária e financeira para cumprimento dos mínimos constitucionais.

A despeito de possíveis vantagens no gerenciamento dos recursos disponíveis, adotamos como princípio a manutenção de todas as participações e vinculações já vigentes, cuja discussão de mérito foge ao escopo da presente PEC. Assim, decidimos em nosso relatório manter o sistema de repartição nos moldes já preconizados pela Constituição e que continuará aplicável aos outros tributos, acatando o exemplo proposto na PEC 110, do Senado Federal.

O produto da arrecadação do IBS será repartido entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios mediante entrega de recursos a cada ente

federativo conforme aplicação de percentuais alterados na Constituição, com o intuito exclusivo de repor a receita dos tributos extintos pelos novos tributos criados.

Salientamos que a sucessão de contribuições sociais da União por espécie tributária diversa – imposto – também exigiu que vinculações à seguridade social, à educação, ao seguro desemprego e ao abono salarial fossem alteradas para garantir idêntica proteção à atualmente vigente.

2.3.1.9. Gestão compartilhada do IBS

O desafio de criarmos um imposto de caráter nacional, que demanda a conjugação do exercício da competência tributária dos entes das três esferas de governo, exige a concatenação das atividades de regulamentação, fiscalização, arrecadação, administração e distribuição do produto da arrecadação.

Nesse cenário, buscando compatibilizar a gestão eficiente do imposto com os imperativos decorrentes da autonomia federativa, o Substitutivo estabelece que o IBS terá a sua administração compartilhada entre os entes federativos, atribuindo à lei complementar a definição da forma de coordenação das atividades das diferentes esferas para a consecução dessas atividades.

Vale salientar que nosso objetivo é que as administrações tributárias, atividades essenciais ao Estado, continuem exercendo suas atribuições. Adicionalmente, os órgãos fazendários dos entes subnacionais terão o alcance de suas ações ampliado, participando e contribuindo na administração, fiscalização e regulamentação de imposto de âmbito nacional. As atuações destes órgãos não se excluem, mas somam esforços para gerar enorme ganho de eficiência e atender ao verdadeiro pacto federativo. É a integração que sempre se desejou entre as inúmeras administrações tributárias existentes no país e que restará concretizada na implantação do IBS.

Em relação às atividades de lançamento, fiscalização e cobrança, essenciais para a Administração Tributária, caberá também à lei

complementar dispor sobre a coordenação da atuação integrada dos fiscos, inclusive por meio da definição de hipóteses de delegação de competências entre eles, visando dar mais racionalidade e eficiência ao processo fiscal e à atividade fazendária. Esse modelo, além de resultar em maior arrecadação com menores despesas, trará mais justiça fiscal ao cidadão, reduzindo casos de evasão ou elisão tributárias.

Espera-se que essa atuação coordenada garanta, também, maior segurança jurídica ao contribuinte. Isso porque o lançamento, a fiscalização e a cobrança integrada dos fiscos simplificará a compreensão dos procedimentos fiscais adotados e evitará que a mesma empresa seja submetida a sucessivas e descompassadas ações fiscalizatórias, de entes distintos, sobre as mesmas operações.

A lei complementar definirá, ainda, o modelo de funcionamento do sistema de uniformização da interpretação/aplicação da legislação do IBS. Trata-se de medida indispensável à harmonização da incidência e repartição do tributo, tendo em conta a inerente multifacetação da interpretação da norma jurídica, bem como os interesses econômicos envolvidos, naturalmente vocacionados a gerar conflitos interfederativos.

Em relação a essa questão, cabe ressaltar que o Substitutivo prevê a possibilidade de implementação, no âmbito da administração compartilhada do IBS, do modelo de pronunciamentos e soluções de consulta vinculantes, adotado hoje pelas administrações tributárias, com a diferença de vincular as três esferas federativas.

Espera-se que a legislação unificada e a simplificação dos procedimentos contribuam para que todos os entes diminuam seus custos com administração tributária, com significativos ganhos de eficiência.

2.3.1.10. Processo Administrativo e Judicial Fiscal

A disputa fiscal entre a Administração Pública e os contribuintes em torno do crédito tributário esbarra atualmente em obstáculos que lhe

garantem baixa eficiência, especialmente nos litígios a originados da atuação do fisco. Por certo, a missão da fazenda pública em recuperar valores inadimplidos é árdua e demanda a constante revisão da eficiência das políticas públicas repressoras da sonegação fiscal.

O quadro atual é desalentador. Com efeito, estima-se que o contencioso tributário brasileiro, nas três esferas federativas, tenha alcançado 5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano[62]. Apenas o contencioso tributário federal judicial, incluído aqui o previdenciário, incrementou-se em 13,1% do ano de 2018 para 2019.

Ressalte-se que esse levantamento promovido pelo Instituto Insper não considerou em seu cálculo as ações promovidas pelos contribuintes para deixar de pagar tributos ou recuperar valores já pagos, o que avolumaria o estoque de litígios fiscais a quantias inestimáveis.

Não bastasse essa colossal soma de recursos em disputa, verificamos que os processos de execução fiscal são verdadeiros gargalos na atividade do Poder Judiciário, sendo os principais responsáveis por sua alta taxa de congestionamento. Além de representarem 73% do estoque de processos de execução, correspondem a aproximadamente 39% do total de casos pendentes de julgamento, conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça[63].

O mesmo relatório destaca que esse congestionamento ocorre em virtude de o executivo fiscal chegar a juízo depois de tentativas frustradas de recuperação do crédito tributário na via administrativa. Assim, repetem-se etapas e providências de localização do patrimônio do devedor em juízo, as quais comumente restam infrutíferas. O resultado disso é uma média estimada, para o ano de 2017, de 18 anos e 11 meses para a duração total do contencioso tributário, somadas as fases administrativa e judicial[64].

---

[62] Núcleo de Tributação do Insper. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020.

[63] **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

[64] Estimativa realizada pela Ernst & Young e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO em seu estudo **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**, em 2019.

Reconheça-se, apesar disso, que o Poder Público não tem quedado-se inerte. Iniciativas como a criação do Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário – Sisbajud, a possibilidade da transação tributária e a formação de grupos de trabalho como o Comitê de Apoio Técnico à Realização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional[65] e o Comitê Gestor para definição de diretrizes para o Programa de Conformidade Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal[66] demonstram o empenho em se aprimorar a persecução do crédito tributário e a relação fisco-contribuinte.

Os Estados e Municípios, ainda que de forma difusa, também têm buscado promover esforços para desenvolver boas práticas e modernização em sua atuação fiscal.

Para que se evite a atuação em paralelo das administrações tributárias, quanto mais ao tratarmos de um imposto único, que fará com que as três esferas de governo tributem a mesma operação, delegamos à lei complementar a competência para a coordenação da atividade fazendária e para a uniformização do processo administrativo fiscal do IBS, de modo que o procedimento de exigência do imposto seja simples para o contribuinte e eficiente para a Fazenda Pública.

Pretendemos, assim, avançar na eficiência e na celeridade do processo administrativo. Nesse sentido, é indispensável que aproveitemos soluções também desenvolvidas em outros países, como a evolução de medidas alternativas de resolução de conflitos, a priorização no tratamento de contribuintes que se mantêm regulares com suas obrigações tributárias, a busca de dívidas que se mostrem mais propensas ao êxito e o oferecimento de mais meios de pagamento à sociedade.[67]

O modelo que preconizamos manterá o funcionamento dos fiscos de cada ente da Federação, exigindo, contudo, que participem conjunta e

---

[65] Portaria Conjunta nº 1, de 18 de janeiro de 2021 – Secretaria Especial de Programas, Projetos e Gestão Estratégica e Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

[66] Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021.

[67] OECD (2019), **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/74d162b6-en .

simultaneamente nas ações de fiscalização e nas contendas administrativas com os contribuintes. Isso para evitar que cada ente abra seu processo fiscalizatório de forma independente e sem comunicação com os demais, o que poderia inserir o sujeito passivo em infindável insegurança jurídica.

Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação tributária, que fará com que determinado ente dependa da fiscalização de contribuintes situados em outro estado ou município.

Modelo idêntico deve ocorrer na esfera judicial, primando-se pela coexistência das procuradorias fazendárias dos respectivos entes. Conquanto a disposição sobre normas processuais caiba à legislação infraconstitucional, antecipamos que o sistema por nós idealizado congrega a atuação litisconsorte das procuradorias dos entes interessados na operação. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos.

Cuidamos, ainda, de unificar a tramitação dos feitos referentes ao IBS na justiça federal. Inicialmente, adiantamos que nossa expectativa, a partir das características do IBS, é a de que teses jurídicas sobre a incidência do tributo ou a possibilidade de creditamento de insumos sejam profundamente reduzidas. Sobrariam, portanto, as execuções fiscais.

No que se refere a esses processos, tem-se que seu maior impacto está na justiça estadual, que concentra 85% dos processos, ao passo que à justiça federal destinam-se 15%. Ademais, verifica-se que a especialização da justiça estadual é bastante oscilante no País. Apesar de 92,1% dos processos pendentes de execução estarem em varas exclusivas, Estados como o Rio Grande do Sul (15%) e Santa Catarina (29%) indicam ainda haver algum caminho a ser percorrido para a ampla instalação de varas específicas para a execução fiscal.[68]

[68] **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

Corrobora a opção pela justiça federal a menor quantidade de tribunais de segunda instância, reduzindo-se a probabilidade de entendimentos destoantes sobre a norma tributária.

Derradeiramente, frisamos mais uma vez que, apesar de a competência judicial se concentrar na justiça federal, a atuação dos entes federados, por meio de suas procuradorias, se dará de forma independente e coordenada.

2.3.1.11. Implementação e Transição dos Sistemas

Para se proceder à sucessão do sistema de tributação do consumo, faz-se necessária delicada alquimia, que condense a necessidade de uma implementação que traga tempestivamente os resultados esperados e atenda às expectativas da sociedade, com a segurança jurídica e as repercussões nos preços relativos de bens e serviços e nas finanças públicas.

Vigilantes em relação a esse desafio, propomos a transição dos tributos incidentes de modo a conciliar as propostas de reforma tributária em debate neste Parlamento, bem como a suave modificação dos critérios de distribuição da arrecadação com o imposto, nos termos a seguir.

2.3.1.11.1. Transição dos Tributos

Ao longo de todos esses meses de trabalho desde que assumimos a relatoria nesta Comissão Mista, constatamos um anseio generalizado, manifestado nas diversas emendas apresentadas à PEC nº 45, de 2019, e nas reuniões técnicas, de que a transição aplicável aos contribuintes se desse em um prazo mais curto. Por isso, o nosso Substitutivo reduz o prazo dessa transição, dos 10 anos originalmente previstos na referida proposta para os 6 anos definidos na PEC nº 110, de 2019.

Ademais, o modelo ora proposto permite a simplificação do sistema tributário nacional já no primeiro ano de vigência do IBS. Adotamos esse

formato de modo a conjugar esforços com a colaboração enviada pelo Poder Executivo, na forma do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), o qual servirá de importante subsídio para a elaboração da lei complementar do IBS.

A transição que submetemos à análise dos nobres parlamentares terá duas fases: uma federal, de dois anos, seguida de uma nacional, de quatro anos.

A fase federal se iniciará no ano seguinte ao de referência, que, por sua vez, corresponderá ao ano da publicação da lei complementar instituidora do IBS, caso essa publicação ocorra antes do dia 30 de junho, ou ao ano seguinte, caso ela ocorra após 30 de junho.

Nos dois anos de transição federal, a contribuição para o PIS e a Cofins serão substituídas pela alíquota federal do IBS. Para que se viabilize a implantação célere do sistema de cobrança e a edição de regulamentos necessários, caberá inicialmente à Receita Federal do Brasil o exercício das atribuições relativas à regulamentação e operacionalização do imposto. Destaque-se que, no terceiro ano, essas competências serão exercidas de forma compartilhada pelas esferas federativas.

A adoção de um período inicial de transição apenas para a União confere maior segurança à implantação do IBS, pois o Governo Federal dispõe de significativa base de dados e de instrumentos mais ágeis para corrigir ou compensar desvios. Mitiga-se também a possibilidade de impactos nas contas públicas, tendo em vista que a base arrecadatória do União é mais ampla.

Do terceiro ao sexto ano, as alíquotas do ICMS e do ISS serão gradualmente reduzidas, à razão de 1/4 por ano, até a extinção desses impostos. Concomitantemente, a alíquota estadual e municipal do IBS será elevada de forma a manter o nível de arrecadação das duas esferas federativas. Nesse período, os benefícios fiscais começam a ser reduzidos nessa mesma proporção, conferindo-se, assim, um prazo de adaptação razoável aos setores afetados pelas modificações propostas.

A partir do terceiro ano, o imposto estará sendo obrigatoriamente administrado de forma compartilhada pelos entes federativos. Nesse momento, como o IBS já terá sido cobrado por dois anos, a arrecadação federal do período servirá de parâmetro para a precisa determinação das alíquotas do IBS dos entes subnacionais.

O IPI, por sua vez, será extinto apenas no sexto ano posterior ao de referência. Nesse período, porém, já será possível a instituição do imposto seletivo, o qual afastará a incidência do IPI em relação aos produtos que onerar.

Em relação aos saldos credores acumulados de ICMS, IPI, contribuição para o PIS e Cofins, cabe apontar que a lei complementar poderá prever (i) a sua utilização para pagamento do IBS ou (ii) a sua restituição mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis.

Como forma de possibilitar que os níveis de arrecadação se mantenham inalterados durante a transição, o Substitutivo atribui ao Senado Federal a fixação de alíquotas de referência para todas as esferas federativas, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União, segundo diretrizes estabelecidas em lei complementar. Em respeito à autonomia federativa, essas alíquotas, denominadas alíquotas de referência, serão aplicáveis até que sobrevenha lei federal, estadual, distrital ou municipal com percentual diverso.

Registre-se que o texto proposto prevê que as alíquotas de referência do IBS serão reajustadas para incorporar a perda de arrecadação dos tributos extintos. A arrecadação do imposto seletivo será computada para a redução da alíquota federal do IBS, de modo a proporcionar impacto nulo sobre a arrecadação federal durante esse período.

Em suma, alíquota de referência será a necessária para replicar a carga tributária hoje existente, eliminando-se artifícios que tentam camuflá-la, como a incidência do imposto sobre ele mesmo (tributo “por dentro”) e a cumulatividade ao longo da cadeia.

Decerto, devemos avançar no debate sobre o deslocamento da tributação das operações com bens e serviços para a renda e o patrimônio, o que permitirá reduzir a pesada carga sobre o consumo – que já existe atualmente. Porém, os que se rebelam contra o modelo que ora propomos demonstram exclusivamente sua preferência em continuarem na iludida e ingênua percepção das exações que recaem sobre suas operações.

Alertamos para que seja mantido o modelo proposto, que alberga poucas exceções à unicidade do IBS, de modo a se evitar a majoração da alíquota de referência do tributo. Relembramos a autorização de flexibilização dos desenhos do imposto para setores específicos, pelo prazo de doze anos, de modo a amortecer ainda mais os efeitos da transição.

Uma decorrência do debate sobre de quanto seria a alíquota de um IBS nacional é o seu impacto nos preços relativos e na inflação. A respeito desse ponto, importa destacar Nota Informativa divulgada pelo Ministério da Economia em 30 de abril último[69], em que se evidencia que a CBS, com uma alíquota de 12%, quase não repercute no nível de preços. Tal resultado reforça a nossa convicção pela defesa do IBS nacional, dado que nele se estima uma alíquota de IBS correspondente à parcela federal inferior aos 12% de CBS.

> *"Reforma tributária afeta os preços relativos. Dessa maneira, é incorreto afirmar que a mudança da legislação tributária induz a processos inflacionários, ou seja, aumento generalizado e persistente da inflação."*

Reproduzimos ainda trecho do referido documento que, embora trate da CBS, aplica-se perfeitamente ao IBS nacional que propomos:

> *"Importante salientar que para maioria dos subitens que compõe o IPCA, o realinhamento dos preços, considerando toda a cadeia produtiva, significará redução de seu valor. Ou seja, caso o repasse da mudança da CBS em relação ao valor adicionado seja completo no atacado e no varejo, parte relevante da*

[69] Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2021/ni-impacto-da-cbs-na-inflacao.pdf.

variação dos preços dos bens e serviços que compõe o IPCA será negativo. Desta forma, desmistifica-se, em primeiro lugar, que alíquotas maiores significam preços maiores, pois dependem da base de cálculo. Em segundo lugar, a possibilidade de crédito dos insumos pode beneficiar toda economia, pois a permite a dedução de impostos pagos em estágios anteriores, tendendo a simplificar o sistema tributário."

2.3.1.11.2. Transição Federativa

Historicamente a incerteza quanto ao comportamento e à distribuição horizontal e vertical da arrecadação tributária tem-se revelado um grande obstáculo às tentativas de aperfeiçoamento do sistema tributário nacional. A par desse desafio tradicional, a realidade do setor público hoje, em todas as esferas, é de constrangimento fiscal severo, com poucos graus de liberdade para se abdicar de receitas tributárias no curto prazo, ainda que o aperfeiçoamento do sistema possa promover ganhos de arrecadação em médio e longo prazos.

Mesmo que fixemos a carga tributária e a participação de cada esfera nesta carga, uma estrutura tributária baseada em premissas diferentes promoverá, obviamente, uma distribuição horizontal da arrecadação distinta da que se observa hoje. Com a implementação do princípio do destino, a distribuição do bolo tributário migrará dos entes produtores para os consumidores. O novo modelo permitirá que os tributos sobre consumo possam custear políticas públicas que atendam melhor às demandas dos cidadãos, ao criarem na população a devida percepção dos custos dessas políticas. Por outro lado, precisa ser enfrentada a questão da transição federativa, tendo em vista o comprometimento das receitas públicas com gastos de caráter continuado já assumidos.

No intuito de resolver o impasse, a PEC nº 45, de 2019 propõe uma transição de cinquenta anos para a completa adoção do princípio do destino. Nos primeiros vinte anos da transição, a distribuição de recursos reporia

a perda real de receita dos Estados e dos Municípios decorrente da redução do ICMS e ISS, respectivamente. Aumentos ou reduções promovidos pelos entes nas “alíquotas de referência” do IBS seriam computados no valor a eles repassado. Nos trinta anos seguintes, essa distribuição seria realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano.

Um dos problemas percebidos nessa proposta é o incentivo criado para Municípios com arrecadação inexpressiva de ISS zerarem suas alíquotas de IBS, dada a baixa retenção de suas potenciais arrecadações nos primeiros anos da transição. Com isso, seria impraticável garantir as arrecadações pré-reforma por falta de recursos.

O Substitutivo da PEC nº 110, de 2019, por sua vez, acresce art. 159-A à Constituição para determinar a criação de dois fundos, um para Estados e outro para Municípios, com vistas à redução de disparidades da receita *per capita* em cada esfera de governo, delegando à lei complementar a possibilidade de definir parcela dos referidos fundos para compensação de perdas nos 15 anos que sucederem a reforma do sistema tributário.

Nos termos da proposta, os recursos transferidos aos entes pelos fundos ficam vinculados a despesas com investimentos em infraestrutura. Apesar de todo o mérito em se buscar ampliar as fontes para o investimento público, a medida se mostraria inadequada por não recompor a receita disponível para gastos obrigatórios, impossibilitando o funcionamento das administrações estaduais e municipais. Além disso, não são definidos, de forma objetiva, os valores de contribuição de cada esfera para os fundos, ponto fulcral para redução das incertezas dos entes. Também não há menção quanto ao prazo de vigência dos fundos.

Na expectativa de oferecermos o detalhamento requerido para a questão, nossa proposta estabelece transição federativa de cinquenta anos, da qual participarão Estados, Distrito Federal e Municípios.

O modelo ora proposto prevê a retenção da parcela da arrecadação própria do IBS de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município para a distribuição entre estes entes com vistas a amenizar as variações de arrecadação. No primeiro ano de transição do ICMS/ISS para o

IBS, será retido o montante correspondente a 95% do valor do imposto apurado com base nas já mencionadas alíquotas de referência; nos anos seguintes, a retenção será reduzida à razão de 1/50 ao ano, de maneira que, ao final da transição federativa, o princípio do destino valerá completamente. Esses percentuais incidirão sobre o imposto apurado antes da partilha das cotas partes de IBS.

Para viabilizar a transição federativa que propomos, é vedada aos entes a fixação de alíquotas do IBS em patamar insuficiente para garantir a retenção. Respeitada essa vedação, toda e qualquer variação de alíquota promovida pelo ente repercutirá integralmente em sua participação no produto da arrecadação do IBS.

Nossa proposta estabelece que os recursos retidos na forma mencionada acima serão distribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios proporcionalmente às receitas líquidas médias com os tributos substituídos, inclusive as relativas às suas cotas-partes, nos cinco exercícios financeiros que antecederem a promulgação da Emenda Constitucional, não causando, portanto, incentivo adverso para aumento da carga tributária. Dado que a distribuição desses recursos considerará o valor pós-partilha do ICMS com os Municípios, não se aplicará a cota-parte de IBS nos recursos entregues aos Estados.

A parcela da arrecadação não retida será entregue ao ente arrecadador segundo a regra geral instituída no art. 152-A acrescido à Constituição. Essa parcela cresce com o passar dos anos, até atingir a totalidade do valor entregue a cada ente no fim da transição, quando o princípio do destino restará completamente implementado.

Similarmente ao que hoje ocorre com os tributos substituídos, os valores entregues a cada ente:

a) serão considerados como receita de impostos, para fins do disposto nos arts. 29-A (limite de despesas com Câmara de Vereadores), 37, XXII (destinação de recursos para atividades de administração tributária), 198, § 2º (mínimos constitucionais da saúde), 204, parágrafo único (vinculação

de receita tributária para programa de apoio à inclusão e promoção social), 212 (mínimos constitucionais da educação), 216, § 6º (vinculação de receita tributária para fundo estadual de fomento à cultura), todos da Constituição Federal;

b) integrarão a base de cálculo do Fundeb (art. 212-A, II, da Constituição Federal), subtraindo-se, no caso dos Municípios, a parcela relativa à arrecadação própria, tendo em vista que o ISS atualmente não compõe essa base;

c) poderão ser vinculados à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, e à prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

Entendemos que a regra de transição ora trazida é capaz de amenizar de forma significativa eventuais perdas de curto prazo que alguns entes poderão experimentar. É uma regra de simples aplicação e entendimento por todas as partes, além de, comparativamente ao proposto na PEC nº 45, de 2019, apresentar maior neutralidade quanto aos incentivos para os entes fixarem as alíquotas próprias. A inclusão das cotas-partes na transição atende, ainda, a demanda trazida pela Confederação Nacional dos Municípios, preocupada com as repercussões da mudança de critério de partilha das receitas de Estados com seus Municípios.

Por fim, vale notar que os ganhos econômicos pela simplificação do sistema tributário compensarão, por si só, boa parte das eventuais perdas de Estados e Municípios que, atualmente, possuem participação ampliada nos tributos substituídos pela desobediência ao princípio do destino, fiscalmente mais justo.

2.3.1.12. Impacto Esperado na Economia Brasileira

Nos últimos anos, foi possível constatar a profusão de estudos que analisam os efeitos da implementação de um imposto sobre valor agregado moderno na taxa de crescimento de uma economia. No Brasil, com a intensificação do debate no parlamento sobre as alternativas para reforma da tributação sobre o consumo, propiciada com a apresentação das PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019, não foi diferente.

A criação de um IBS nacional impactaria positivamente a taxa de crescimento da economia brasileira, em virtude da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos, do grau de litigiosidade tributária, e da correção das distorções alocativas. Parcela mais significativa desses resultados adviria da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos

O novo modelo alavancaria a produtividade interna, resultando em uma taxa de crescimento do PIB potencial de aproximadamente 20% em 15 anos. O efeito multiplicador da simplificação tributária e do ganho de eficiência dela decorrente sobre a taxa de crescimento do PIB potencial adquiriria maior intensidade no decorrer dos anos.

Esse impacto positivo no PIB potencial, em um cenário de agravamento das contas públicas em decorrência da pandemia de Covid-19, revela-se ainda mais desejável e necessário pela repercussão positiva nas expectativas dos agentes, pois haveria uma sinalização de que o Brasil está buscando reduzir o risco país e a taxa de juros de longo prazo, por conseguinte. Apesar de se tratar de um efeito indireto, não é menos importante, dada a trajetória crescente da dívida púbica como proporção do PIB, cuja sustentabilidade depende do nível da taxa de juros com que o Estado consegue se financiar. Haveria um incremento de cerca de 10 pontos percentuais na já mencionada taxa de crescimento estimada do PIB potencial.[70]

Verificou-se ainda tendência de aumento no nível dos agregados macroeconômicos – consumo das famílias, investimentos, exportações e

[70] BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf .

importações –, com maior variação positiva no nível de investimento, equivalente a 25%, se considerada a expectativa de maior produtividade do capital. Para as famílias, isso se traduziria em um aumento de quase 17% na renda.

Também foram objeto de análise recente os efeitos setoriais e distributivos decorrentes da criação de um IBS nacional.[71] A indústria seria o macrossetor com maiores ganhos, cuja atividade cresceria até 25%, em virtude do estímulo que a reforma representa ao investimento em ativo fixo e da redução da carga tributária que o setor suporta relativamente aos demais.

Mesmo que variável, o impacto seria positivo em todos os setores, pois uma menor cumulatividade na tributação sobre o consumo e o aumento da renda das famílias compensariam eventual aumento de carga tributária relativa. Sobretudo se considerarmos que a redução dos custos dos insumos, que hoje embutem alguma cumulatividade, favoreceria destacadamente os macrossetores da agropecuária e de serviços.

Com respeito aos efeitos distributivos da adoção de um IBS nacional, com alíquota uniforme, vários estudos apontam maiores ganhos para as famílias de renda mais baixa, potencializados conforme o modelo de isenção personalizada do tributo. Esse impacto distributivo da modernização da tributação sobre bens e serviços é explicado pela composição da cesta de consumo das famílias nos primeiros estratos, concentrada na aquisição de mercadorias.

Recentemente o Poder Executivo analisou a relação entre a criação da Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), em substituição à Contribuição para o PIS e à Cofins, e o nível de atividade econômica e o emprego. A conclusão foi de que a produtividade da economia poderia crescer de 0,2% a 0,5% com a unificação das duas contribuições, consideradas apenas duas variáveis no modelo: a queda na variância das

[71] CARDOSO, Debora Freire *et al.* **Nota Técnica: Simulações dos impactos macroeconômicos setoriais e distributivos da PEC 45/2019**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

alíquotas dentro dos setores e a redução do custo de conformidade. Também foram encontrados resultados positivos sobre o PIB *per capita* e o emprego.[72]

Nota-se, portanto, como as variáveis macroeconômicas estão relacionadas ao sistema tributário, cujos ganhos serão tanto maiores quanto menores forem as distorções remanescentes de uma reforma. Isso significa que o retorno em termos de bem-estar será maior para a população se as mudanças forem estruturais e profundas. Evidentemente os resultados da análise do impacto econômico de uma reforma ampla decorrem da metodologia empregada. No entanto, a evidência empírica indica que, nas últimas quatro décadas e em todos os continentes, reformas amplas contribuíram para o crescimento das economias que as implementaram.[73]

Com o aprofundamento do debate sobre a relação entre mudanças estruturantes e crescimento econômico, as reformas amplas passaram a ser consideradas essenciais para garantir um aumento no nível de atividade econômica sólido. Logo, urge e adquire relevância ainda maior a concepção de um novo modelo de tributação sobre o consumo no país. Some-se a isso o fato de que historicamente as maiores reformas tendem a acontecer em períodos de dificuldade econômica, tal qual o que ora vivenciamos. Perspectivas econômicas desfavoráveis, como é de se esperar, tendem a catalisar os esforços dos agentes para as mudanças necessárias.[74]

Por todas essas razões, acreditamos na importância e na oportunidade única de trabalharmos para promover uma verdadeira reforma de nossa estrutura tributária, centrada na modernização da tributação sobre o consumo, que abarque uma gama maior de tributos, de forma a tornar o modelo

---

[72] **Misallocation e Reforma Tributária: Estimativas do Impacto da Proposta de Criação da CBS**, disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2020/nt-misallocation-e-reforma-tributaria-v3.pdf/view.

[73] MARAZZO, Pasquale Marco *et al*. **Wide-reaching Structural Reforms and Growth: A Cross-country Synthetic Control Approach.** Working Papers Center for International Development at Harvard University, n. 82, abr. 2017. Disponível em: https://growthlab.cid.harvard.edu/files/growthlab/files/cid_rfwp_82.pdf.

[74] International Monetary Fund. **Structural reforms and macroeconomic performance: initial considerations for the Fund**, nov. 2015. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/101315.pdf.

mais simples, justo e eficiente. Os efeitos de nossa proposta não são imediatos, mas se estenderão por gerações e se revelam, especialmente nesse momento, peça chave para mudar a trajetória de nossa nação e nos colocar de fato no caminho da prosperidade.

2.3.2. Imposto Seletivo

Como se observa dos arts. 3º e 5º da Diretiva nº 92/12/CEE do Conselho das Comunidades Europeias e do art. 1º da Diretiva nº 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, é corrente na prática tributária internacional a criação, paralelamente à tributação do volume de negócios, de impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco, eletricidade, óleos minerais, álcool e demais produtos energéticos.

Nesse contexto, alinhado às melhores práticas internacionais, o texto ora apresentado prevê a substituição do IPI por um imposto seletivo, com um espectro de incidência melhor delimitado.

Registre-se que o modelo proposto é mais eficiente do que o adotado pela Constituição vigente, no qual a atribuição da possibilidade de uma seletividade ampla ao IPI e o ao ICMS levou à multiplicação de alíquotas e à própria desfiguração do critério da essencialidade, que acabou substituído por quaisquer motivos de política econômica ou fiscal que não extrapolassem patamares justificáveis para as alíquotas adotadas[75].

De um modo geral, as características[76] dos produtos incluídos no regime de impostos seletivos (*excise taxes*) são (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da

[75] Vide os julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IPI sobre o açúcar, como o Recurso Extraordinário nº 592.145, com acórdão publicado em 01/02/2018.

[76] MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coordenador). **Reforma fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos.** Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal, Volume 1. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. Página 115. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/557745.

demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.

Não existe, contudo, uma uniformidade em relação aos bens sujeitos a impostos seletivos. Na própria União Europeia[77], por exemplo, há países que tributam veículos automotores (Áustria, Espanha, Holanda e Polônia), apostas e loterias (Alemanha, Espanha, Itália, Portugal e Reino Unido), bebidas não alcoólicas (Bélgica), café (Bulgária), sorvetes, chocolates e demais doces (Dinamarca).

Dessa forma, optamos por prever a incidência do imposto seletivo apenas sobre as principais externalidades negativas recorrentemente oneradas por outros países. Possibilita-se a tributação, portanto, sobre os cigarros e outros produtos do fumo e as bebidas alcoólicas, mantendo, contudo, a possibilidade de que a lei complementar venha a onerar também outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Por outro lado, como se depreende do relatório da OCDE "*Consumption Tax Trends 2020*"[78], os impostos seletivos frequentemente são calculados mediante determinação de valores por unidade de medida.

No âmbito nacional, de forma semelhante, a evolução da legislação tributária relativa ao IPI, à Contribuição para o PIS e à Cofins conduziu à tributação de alguns dos bens referidos por meio de alíquotas específicas, ainda que sob a forma de regimes especiais sujeitos à opção do contribuinte.

Por essas razões, em atenção à experiência nacional e internacional, o Substitutivo prevê que o imposto poderá incidir sob a forma de alíquotas *ad valorem* calculadas "por fora" ou de alíquotas específicas.

As alíquotas do imposto poderão ser diferenciadas por tipo de produto e alteradas pelo Poder Executivo, sem observância da anterioridade do

---

[77] A lista de impostos especiais sobre o consumo está disponível para consulta no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html.

[78] Disponível em: https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm.

exercício financeiro, nos moldes atualmente aplicáveis ao IPI, possibilitando-se uma pronta resposta a imperativos de política econômica.

O imposto seletivo, apesar de idealmente cobrado de forma monofásica, poderá incidir em uma ou mais fases da cadeia produtiva, conforme definido pelo legislador.

O imposto incidirá nas importações e não incidirá nas exportações, e a repartição de sua arrecadação observará o atual modelo de repartição atual do IPI.

Por fim, cabe apontar que o Substitutivo prevê que a instituição do imposto seletivo não elevará a arrecadação geral da União, pois estabelece que, durante o período de transição, o produto de sua arrecadação será considerado na fixação das alíquotas de referência do IBS, de modo a reduzir as alíquotas gerais desse imposto.

2.3.3. Progressividade Tributária na Tributação da Propriedade

O art. 145, § 1º da Constituição Federal, ao estabelecer que, "*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*", positiva o princípio da capacidade contributiva, que se expressa, dentre outras formas, pela progressividade fiscal.

Apesar dessa orientação geral às normas instituidoras de tributos, convivemos com sua rotineira inobservância, não sendo adequadamente considerados na calibragem da tributação os diferentes sinais de riqueza apresentados pelos contribuintes.

Na tributação da renda, por exemplo, mesmo com a determinação específica de progressividade, em reforço ao comando geral acima transcrito, deparamo-nos com tributações homogêneas ou mesmo regressivas em função do tempo, como é o caso dos rendimentos de aplicações financeiras. Nessa mesma toada, é merecedor de reconsideração o tratamento

isentivo aos lucros e dividendos distribuídos, que compromete a tributação progressiva da renda da pessoa física.

Apesar de os aprimoramentos em relação à tributação da renda serem concretizáveis pela atuação do legislador infraconstitucional, não se parece poder dizer o mesmo sobre os outros tributos para os quais não foi cravada diretriz específica.

Nesse sentido, o IPVA se destaca negativamente, constatando-se que ele é "*altamente regressivo e poderia até ser eliminado do sistema tributário brasileiro, já que os veículos são pesadamente taxados*"[79]. Em consulta às legislações estaduais é lastimavelmente comum encontrarmos a fixação de alíquota única para os automóveis.

A verdade é que, por muito tempo, a doutrina e a jurisprudência dominantes entenderam que a regra geral da progressividade deveria ser restrita aos chamados tributos pessoais, não recaindo sobre os tributos reais, tais como o IPVA e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Trata-se de injustificável interpretação normativa, em franco desprezo ao primado pela Constituição Federal. Com efeito, é justamente nos tributos sobre o patrimônio – em adição à renda – que verificamos campo fértil para o desenho de uma política tributária redistributiva.

Essa posição, porém, vem sendo alterada, notadamente em razão da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562.045, em que se concluiu pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD, ao fundamento de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos.

É dever deste Parlamento reafirmar o plano do constituinte originário de imprimir o caráter redistributivo às exações lançadas pelo Estado. Dessa forma, com o objetivo de dar concretude à baliza constitucional, desenhada para construir uma sociedade mais justa e solidária, erradicando a

[79] IPEA. **A Progressividade dos Tributos Diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018.** Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=37892.

pobreza e reduzindo as desigualdades sociais, o Substitutivo fortalece a obrigatoriedade da aplicação do princípio da progressividade na instituição de impostos, especialmente para o ITCMD e o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA).

2.4. Conclusão

Diante de todo o exposto até aqui, resta demonstrada não apenas a emergencial necessidade de alterações estruturais na tributação do consumo no Brasil, mas também a aptidão e a viabilidade de nossa proposta para fazê-las. Para além das diversas soluções de ordem prática, jurídica, procedimental e federativa veiculadas, concluímos com a expectativa de que a instituição do IBS unificado seja a pedra angular de uma nova era do desenvolvimento socioeconômico nacional.

Nessa inédita fase, é primordial que tenhamos em mente, tanto na análise desta proposta como na sua futura regulamentação, a busca pelo aumento da qualidade de vida do cidadão. Para tanto, que se priorize o amistoso ambiente de negócios do ponto de fiscal, com harmonia na relação da administração tributária com os contribuintes. Não esqueçamos, pois, da busca da redução da desigualdade econômica, efetivando o acesso de todos os cidadãos aos bens e serviços essenciais.

O povo está cansado de ser forçadamente cobaia de políticas tributárias descompromissadas, que cruzam suas vidas e, quando se vão, deixam pilhas de processos nos tribunais e rastros na retalhada legislação fiscal.

Assim, conclamamos os nobres pares a examinarem e a apoiarem o Substitutivo que encaminhamos, na certeza de que é chegado o tempo de fecharmos as portas, definitivamente, do que se convencionou chamar de manicômio tributário brasileiro.

3. Sugestões dos Membros da Comissão Mista ao Relatório

Apresentado nosso relatório no âmbito desta Comissão Mista, foi aberto prazo para que seus nobres membros apresentassem sugestões de aprimoramento ao Substitutivo proposto para as PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019. Agradecemos todas as manifestações, essenciais para amadurecer ainda mais esse debate tão relevante para o futuro do nosso país.

Nesse sentido, não obstante as diversas conversas e reuniões que tivemos com os membros do Congresso Nacional, agradecemos especialmente ao Senador Roberto Rocha, presidente desta Comissão e relator da proposta de Reforma Tributária no Senado Federal, às Senadoras Eliziane Gama e Zenaide Maia, aos Senadores Angelo Coronel, Ciro Nogueira, Jaques Wagner, Randolfe Rodrigues, Reguffe e Vanderlan Cardoso, à Deputada Paula Belmonte e aos Deputados Afonso Florence, Alessandro Molon, Alexis Fonteyne, Augusto Coutinho, Carlos Sampaio, Delegado Marcelo Freitas, Eduardo da Fonte, General Peternelli, Glaustin da Fokus, Helder Salomão, Hildo Rocha, Léo Moraes, Marcelo Freixo, Otávio Leite, Silvio Costa Filho e Vinicius Poit, que formalizaram mais de uma centena de relevantes contribuições.

Neste momento, buscamos nos ater ao principal intento da nossa proposta de Reforma Tributária: o marco de um novo modelo de tributação sobre o consumo. Assim, optamos pela manutenção do texto já apresentado, ressalvados alguns ajustes formais, uma vez que o encaminhamento desta proposta e suas respectivas modificações serão avaliadas na instância regimental acordada entre os Presidentes das Casas Legislativas.

Para facilitar a abordagem das contribuições dos ilustres parlamentares, as quais se complementam e se sobrepõem em certos casos, elas foram agrupadas em tópicos.

3.1. Estrutura e Funcionamento do Imposto sobre Bens e Serviços

Em relação ao desenho do IBS, as sugestões se concentraram no (não) condicionamento do crédito do adquirente de bens e serviços ao efetivo recolhimento do imposto incidente na operação anterior; na necessidade de determinação de imediata e integral devolução dos créditos, com pedidos de fixação do prazo de devolução na Constituição Federal (30 ou 60 dias); na necessidade de previsão expressa de não creditamento de IBS nas hipóteses em que a operação seguinte seja isenta ou não tributada; na retirada da possibilidade de inclusão do imposto seletivo na base de cálculo do IBS; e na forma como será regulamentado e administrado o IBS.

A questão em relação à qual mais se confrontam as sugestões recebidas é a previsão, no Substitutivo, de que a não cumulatividade do tributo ocorrerá com base em seu efetivo recolhimento, e não mais a partir do "montante cobrado" como feito hoje no ICMS.

Conforme exposto em nosso relatório, o IBS está arquitetado de forma a dar máxima guarida ao princípio da não cumulatividade, extinguindo de vez a presente situação de insegurança jurídica na devolução dos créditos acumulados. Essa premissa é o pilar de sustentação e funcionamento do novo sistema de tributação do consumo. Uma vez ruído, é de se esperar o desmoronamento do restante e o retorno ao cenário de cumulatividade e baixa competitividade de nossa economia.

Não há demonstração maior da falência da confiança dos contribuintes no Estado que os múltiplos pleitos de definição de prazo máximo de devolução no texto constitucional. A previsão de que o ressarcimento de créditos deva obrigatoriamente ocorrer em 30 ou 60 dias – um regramento que, a princípio, qualquer operador da tributação delegaria ao regulamento do imposto – é subitamente alçada ao nível mais nobre da pirâmide normativa, na desesperada tentativa de, enfim, ver-se concretizada a tributação apenas do valor agregado na etapa produtiva.

Em nosso ponto de vista, a garantia do recebimento dos créditos sobre as operações anteriores não ocorrerá por meio do enrijecimento temporal

na Carta, mas sim pela existência de recursos que lastreiem esse direito dos contribuintes. Nesse sentido é que o Substitutivo determina que o imposto incidente sobre operações que gerem crédito ao adquirente não seja distribuído aos entes federados, o que só poderá ser feito no momento em que o contribuinte o compense com débitos próprios (art. 152-A, § 7º, CF, constante do art. 1º do Substitutivo).

Noutro giro, para que se garanta a existência de recursos suficientes para a devolução, entendemos ser conveniente a fixação da regra pela qual o crédito se condiciona ao recolhimento. Assim, enquanto se veda aos entes federativos a utilização dos recursos que pertencem aos contribuintes (créditos acumulados), evita-se que estes demandem o ressarcimento de recursos que nunca ingressaram nos cofres públicos.

A preocupação em relação a essa nova sistemática se ampara principalmente no possível prejuízo ao fluxo de caixa das empresas envolvidas; no alegado aumento de burocracia, pois adquirentes teriam que fiscalizar seus fornecedores; e na suposta limitação ao crédito amplo.

As mencionadas inquietações desconsideram a previsão de alíquota única para todos os bens e serviços, que será variável exclusivamente pelo destino da operação. Dessa forma, será possível que a obrigação de retenção de tributos nos pagamentos feitos entre contribuintes do imposto se revista, desde logo, de caráter de tributação definitiva para fins de creditamento.

Com efeito, apesar de hoje já existir a obrigação de retenção tributária em operações entre pessoas jurídicas, a multiplicidade de regimes e alíquotas aplicáveis inviabiliza que essa retenção coincida com o montante efetivamente devido. Entretanto, isso será totalmente realizável no IBS.

Para ilustrar seu funcionamento, esclarecemos que uma forma de operacionalização desse sistema se dá por meio do destaque, em nota fiscal, do IBS incidente sobre a operação, sob responsabilidade do emissor da nota. O contribuinte adquirente realiza, então, o pagamento do bem ou serviço pelo valor líquido do imposto, retendo a quantia da exação fiscal. Em seguida (ou

simultaneamente, a partir da integração com meios de pagamento), recolhe ao fisco o valor de que é depositário, garantindo seu direito a crédito.

Destacamos que essa retenção do valor integral do imposto possibilita, inclusive, o desenvolvimento de políticas de incentivo aos bons contribuintes, permitindo a imediata destinação do valor retido ao próprio adquirente.

Para que não haja prejuízo ao direito de creditamento, a responsabilização pela incorreção na indicação da alíquota aplicável à operação deve ser do alienante do bem ou prestador do serviço. O adquirente se creditará em definitivo pelo montante que retiver e recolher aos cofres públicos, nos termos do imposto destacado no documento fiscal.

A partir do momento em que estiver certificada a existência de recursos para o ressarcimento, perceberemos que mesmo o prazo de 30 dias será desnecessário. Reduz-se a burocracia, expurgam-se os problemas de creditamento a partir de tributos inadimplidos e de operações fraudulentas, e permite-se a implementação de políticas tributárias que reforcem o fluxo de caixa das empresas.

Salientamos que recebemos contribuições em todos os sentidos: defendendo o creditamento apenas pelo imposto “destacado”; optando pelo imposto “cobrado” com possíveis casos de condicionamento ao “recolhido”, ou condicionando o funcionamento do IBS ao creditamento com base exclusivamente no “recolhido”.

Quanto à sugestão de vedação expressa ao creditamento na hipótese de a operação subsequente não ser tributada ou ser isenta, entendemos já estar albergada no Substitutivo. Apesar de não haver previsão de regra geral – o que reputamos que seria necessário caso inexistisse regra de vedação à concessão de benefícios fiscais –, o texto faz expressamente menção à possibilidade de alteração das regras de creditamento em todas as hipóteses de tributação diferenciada (arts. 146, § 2º, 152-A, V, § 8º, VI e VII, ‘a’, CF, e art. 123, parágrafo único, ADCT, constantes respectivamente dos arts. 1º e 2º do

Substitutivo). A manutenção, ou não, dos créditos anteriores será definida quando da instituição de cada regime especial.

Especificamente no caso de pessoa física ou jurídica que pratique apenas operações não tributadas pelo imposto, em virtude de exclusão de seu campo de incidência, entendemos que ela não restará qualificada como contribuinte e, portanto, não fará jus a crédito em suas aquisições.

Em tempo, fazemos uma ressalva às sugestões que buscam vedar qualquer possibilidade de inclusão do imposto seletivo na base de cálculo do IBS. Como explicado no relatório, trata-se de medida necessária para se garantir a neutralidade tributária, uma vez que o imposto seletivo se converte em custo para as etapas subsequentes da cadeia produtiva. Assim, caso o sujeito passivo do imposto seletivo realize a operação diretamente com o consumidor final do produto onerado, pode ser necessário que o IBS incida sobre o imposto seletivo.

Por fim, saudamos as propostas que buscam delinear a forma da administração compartilhada do IBS. Trata-se de ponto nodal da atuação harmoniosa entre os entes federados, e destes com os contribuintes, tendo em vista o IBS tratar-se de imposto comum às três esferas de governo. O aprofundamento na questão pode auxiliar no alinhamento do interesse de todos os envolvidos.

3.2. Programa de Devolução do IBS

Acerca do método de devolução do imposto, cumpre esclarecer que o modelo concebido se baseia na cobrança de adicional de alíquota, em regra, sobre todas as operações com bens e serviços. A devolução do imposto para famílias de baixa renda não ocorrerá a partir da apuração do consumo individual de cada uma delas. Proceder desta forma seria ignorar a realidade do País, no qual ainda prevalece a informalidade, e condenar ao fracasso essa política de combate à regressividade.

Assim, a devolução do imposto deverá ocorrer periodicamente com base no consumo presumido da família, a partir de cadastro centralizado, independentemente de comprovação das operações de consumo.

Diante disso, ficam prejudicadas as sugestões que objetivam calcular a devolução do imposto com base no tipo de operação ou fixar prazo para a devolução, e descartadas as que buscam eximir algum setor econômico dessa importante contribuição para a sociedade.

3.3. Transição dos Sistemas Tributários

Também houve contribuições no tocante à transição dos sistemas que tributam o consumo.

Recebemos proposta para que benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições, vigentes quando da entrada em vigor do IBS, não sejam reduzidos em virtude da redução das alíquotas dos tributos extintos. Nos termos do Substitutivo, os benefícios fiscais serão reduzidos juntamente com as alíquotas do ICMS e do ISS, ao longo dos quatro anos de transição dos entes subnacionais. Para os benefícios fiscais que não são automaticamente atingidos pela redução de alíquota desses impostos, fixou-se regra específica de redução em idêntica proporção (art. 118, parágrafo único, ADCT, constante do art. 2º do Substitutivo).

Sobre o tema, entendemos que é preciso ter cautela ao se pretender recepcionar antigos incentivos no novo imposto, não apenas pela imprevisibilidade do impacto econômico dos múltiplos regimes diferenciados em vigor, mas pela própria dificuldade de compatibilização técnico-jurídica decorrente de mudanças estruturais da exação fiscal, a exemplo da adoção do princípio do destino no IBS.

Os ilustres parlamentares também manifestaram apreensão com eventual aumento da carga tributária que poderia advir da mudança do modelo que propomos para tributação no consumo. Compartilhamos de tal preocupação e assumimos como premissa a manutenção da atual carga

tributária no novo sistema. Foi nesse sentido que previmos, no Substitutivo apresentado, a revisão anual das alíquotas de referência do IBS durante o período de transição, para o fiel cumprimento da substituição da arrecadação dos tributos extintos pela arrecadação do IBS e do imposto seletivo (art. 120, § 3º, ADCT, constante do art. 2º do Substitutivo).

Adicionalmente, há quem busque permitir, na Constituição Federal, que eventuais créditos acumulados dos tributos extintos possam prontamente ser abatidos de débitos referentes ao novo imposto.

Em contrapartida, também se sugere que os saldos credores acumulados ao final do quinto ano de referência dos impostos extintos sejam ressarcidos aos contribuintes nos termos da lei complementar; sendo automática a homologação dos créditos em caso de ausência de posicionamento do ente federativo no prazo legal. A sugestão recebida traz, ainda, a permissão de que o contribuinte opte pelo ressarcimento por meio de títulos da dívida pública do respectivo ente, corrigidos pela taxa básica de juros e com prazo mínimo de vinte anos, autorizada sua utilização para pagamento do IBS após seu vencimento. Por fim, autoriza os entes a elevarem suas alíquotas, livre de vinculações constitucionais, para pagamento da dívida.

Decerto, trata-se de matéria bastante sensível, que deve equilibrar a restituição dos créditos acumulados no sistema tributário em extinção com a sobrevivência financeira dos entes subnacionais.

Sobre o tema, destacamos que o Substitutivo prevê possibilidades extras de ressarcimento dos saldos credores acumulados (via emissão de instrumentos negociáveis ou compensação com débito do IBS), remetendo à lei complementar as regras que se façam necessárias, inclusive em relação à definição de saldo credor, prazos e taxas de juros dos títulos. Em nossa proposta, poderá a União, inclusive, ser garantidora dos títulos emitidos, mediante contragarantias, de modo a viabilizar a aceitação de papéis estaduais.

Contudo, consideramos acertada a preocupação de que eventual autorização de emissão de títulos ou de compensação dos créditos acumulados de ICMS, por lei complementar, não interdite financeiramente o

respectivo ente federativo. Dessa forma, é conveniente o avanço nas discussões que tragam maior previsibilidade sobre as finanças dos Estados, possivelmente pela introdução de limite de comprometimento de sua receita.

3.4. Tratamentos Diferenciados

Em nossa proposta, foi prevista a possibilidade de instituição de regimes diferenciados temporários de tributação para alguns setores, com prazo de vigência de 12 anos, contados a partir do primeiro ano de transição. Ou seja, é permitida uma transição mais suave para essas atividades, em prazo que corresponde ao dobro do aplicado ao restante da economia. Após esse período, contudo, será obrigatória a revisão desses regimes caso se deseje estendê-los.

Procuramos incluir nessa regra específica apenas as atividades cuja implementação do IBS necessite de adaptações em virtude das características das partes envolvidas na operação (a exemplo dos pequenos produtores rurais e dos caminhoneiros), dos possíveis impactos tarifários (transporte público coletivo) ou da nítida dificuldade de o Estado suprir a demanda da sociedade (entidades beneficentes, setores de saúde e de educação).

A intenção é amortizar os impactos da Reforma Tributária de modo geral, e não estabelecer políticas públicas de estímulo a atividades econômicas. Para estes objetivos, continuamos convictos ser mais eficiente o Estado arrecadar e, em seguida, destinar recursos por meio de gastos diretos e focalizados em determinadas despesas.

Vale destacar que essa opção não significa o abandono do modelo idealizado: criar uma tributação sobre o consumo uniforme, isonômica para todas as atividades produtivas, cujas únicas exceções decorram da necessidade de adequação da incidência às características da operação, e não da concessão de tratamentos favorecidos. Por isso, mesmo nesses casos mais sensíveis, limitamos no tempo a vigência desses regimes, de modo a se evitar a perpetuação de regimes especiais sem diagnóstico de sua efetividade.

Destaque-se a quantidade de sugestões que buscam conceder tratamentos especiais. Há propostas para expandir o número de atividades incluídas nos regimes diferenciados de tributação de que trata o art. 123 do ADCT, para reduzir a alíquota aplicável para setores específicos, ou para conceder créditos presumidos para o setor de serviços, inclusive sobre a folha de salários da empresa.

Como dito, procuramos sempre nortear nosso trabalho no sentido de elaborar uma proposta adequada para todo o país, sem privilegiar setores específicos. Um sistema que não tenha lacunas, nem promova distorções.

Sobre o tema, ressaltamos que o Substitutivo aprimora o regime do Simples Nacional, no qual se enquadra a grande maioria das empresas do setor de serviços. Passa a ser possível que contribuintes situados no meio da cadeia produtiva optem pelo regime híbrido de recolhimento do IBS e obtenham maior competitividade. Enquanto isso, para os pequenos serviços que lidam diretamente com o consumidor final, é mantido o Simples como é hoje.

Em tempo, destacamos que as empresas de serviços que são intensivas em mão de obra, como *call-center*, segurança, informática, limpeza e manutenção, habitualmente possuem como tomador outra pessoa jurídica. Tendo em vista que esta poderá apurar crédito integral sobre os serviços contratados, o que se verificará, na verdade, é a redução da carga tributária da cadeia produtiva na maioria dos casos, uma vez que serão eliminados os tributos cumulativos.

Em relação ao saneamento básico, também é relevante a discussão acerca de seu tratamento tributário. Relembramos, desde logo, que o Substitutivo confere tratamento diferenciado para as contratações governamentais, permitindo que obras referentes ao saneamento sejam desoneradas ou tenham o valor total do IBS destinado ao ente contratante, o que, na prática, garante o mesmo efeito da desoneração.

Há outras propostas que pretendem antecipar no texto constitucional algumas características dos regimes diferenciados temporários

previstos no ADCT. Sua análise deve considerar o complexo processo de alteração constitucional, caso sejam necessários futuros ajustes.

No campo das imunidades tributárias, as modificações propostas foram vedar a cobrança de tributos sobre as doações realizadas a organizações da sociedade civil sem fins lucrativos voltadas a ações de interesse público; estender a imunidade relativa a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços às instituições de saúde sem fins lucrativos; prever tratamento favorecido e a concessão de incentivos econômicos e fiscais às organizações da sociedade civil sem fins lucrativos que se dediquem a certos objetivos; substituir a palavra “isentas” pelo termo “imunes”, de modo a prever que “são imunes de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”; e substituir a palavra “imposto” por “tributo”, de modo a prever que, “à exceção do IBS, dos impostos de importação e de exportação e do Imposto Seletivo, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais”.

Inicialmente, reconhecemos que as entidades referidas nas sugestões ora examinadas desempenham um importantíssimo papel social, não havendo dúvidas de que o Estado deve facilitar sua constituição e funcionamento.

Sobre o tema, destacamos que a lei complementar que instituir o IBS é o instrumento competente para definir as operações com bens e serviços que estarão em seu campo de incidência, podendo excluir da exação as doações destinadas às mencionadas entidades.

Por fim, havemos de concordar que a proposta de alteração do art. 155, § 3º, da Constituição colabora para a racionalização da tributação de combustíveis, minerais, energia elétrica e telecomunicações. Parece-nos, entretanto, que o objetivo central da regra atualmente prevista no dispositivo é impedir a incidência do IPI sobre os referidos bens, necessidade que deixa de existir a partir da extinção desse imposto e que motiva a sua revogação pelo art. 4º do Substitutivo.

Ademais, relembramos que a diretriz adotada pelo Substitutivo é a de manter a CIDE-combustíveis e a previsão geral do art. 149 da Constituição para instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico semelhantes.

Foram, ainda, identificadas sugestões de alteração do texto constitucional em relação ao tratamento tributário aplicado às cooperativas. Em resumo, os textos encaminhados propõem alterar o art. 146, a fim de detalhar características do que seria o "adequado tratamento tributário" do ato cooperativo, conforme o disposto no inciso III, 'c', do mesmo dispositivo. Segundo as propostas, no tratamento tributário conferido às sociedades cooperativas:

> - não haverá incidência de tributos sobre os ingressos e as sobras decorrentes do ato cooperativo, mantidos os créditos relacionados das operações anteriores, assim como permitida a sua concessão, na operação seguinte, aos contratantes da cooperativa; e
>
> - ficará garantido que a tributação incidente sobre a cooperativa não será mais gravosa do que a cobrada nas mesmas operações realizadas por não cooperados.

Concordamos com a relevância da regulamentação adequada do conceito de ato cooperativo e de seu respectivo tratamento tributário. Esse é um tema que merece toda a segurança jurídica, tendo em vista sua grande importância ao empreendedorismo, à viabilização de pequenos negócios e à geração de empregos no país. Somos favoráveis à ideia de que o novo IBS garanta ao ato cooperado igualdade de condições em comparação às mesmas operações praticadas pelo restante dos agentes econômicos.

Deverá o Congresso Nacional avaliar a base constitucional suficiente para que essas distorções sejam resolvidas de forma complementar pela legislação infraconstitucional. Apoiamos, desde já, que a lei complementar instituidora do IBS disponha claramente sobre o tratamento desse setor, solucionando-se os diversos questionamentos jurídicos que orbitam esse tema.

Em relação ao Imposto Seletivo, as sugestões apresentadas foram no sentido de incluir a previsão de que terá finalidade extrafiscal, buscando desestimular o consumo de bens, serviços ou direitos, “em razão da necessidade e dos benefícios ao bem-estar da população ou de riscos à saúde pública, à segurança pública, à estabilidade climática e ao meio ambiente”; afastar a sua incidência sobre “outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” e sobre os produtos que, apesar de prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, sejam considerados essenciais, como alimentos e medicamentos, e sobre insumos da cadeia produtiva; prever a sua incidência sobre bebidas açucaradas e sobre combustíveis fósseis; prever que o Imposto Seletivo incidente sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente observará “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”; possibilitar que seja instituído e modificado por lei ordinária; impedir que tenha suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo; garantir o aproveitamento de créditos, quando os produtos onerados por ele forem utilizados como insumos na produção de outros bens; e prever que, do produto da arrecadação com o Imposto Seletivo decorrente de produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas, (a) 30% serão destinados a Estados e ao Distrito Federal e 20% aos Municípios, para aplicação na prevenção e controle de doenças provocadas pelo consumo desses produtos e (b) um percentual definido no orçamento federal será vinculado a controle e tratamento dos fatores de risco das doenças crônicas não transmissíveis.

Também foram sugeridas a vedação de concessão de benefícios fiscais a produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas; e a atribuição da competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas à União, cuja arrecadação seria integralmente destinada ao custeio de ações na área da saúde, sem sujeição ao teto de gastos.

Relativamente ao Imposto Seletivo, optamos, no Substitutivo, por elencar no texto constitucional os produtos em relação aos quais há consenso acerca de suas externalidades – produtos do fumo e bebidas alcoólicas –, deixando ao legislador infraconstitucional a possibilidade de eleição

de outros, dentro de um critério de externalidades restrito: a nocividade à saúde ou ao meio ambiente.

Embora meritórias as sugestões apresentadas pelos nobres Parlamentares, há que se tomar cuidado para que não se estabeleça rol demasiadamente rígido ou se amplie excessivamente o campo de atuação do legislador infraconstitucional, o que descaracterizaria a seletividade inerente ao modelo de imposto que se busca instituir.

A previsão de lista exemplificativa para o imposto permite que o legislador infraconstitucional acompanhe a mudança do contexto socioeconômico e identifique produtos em relação aos quais entende ser conveniente impor a exação fiscal, além de oferecer uma importante baliza para as discussões futuras. Franqueia-se fértil campo para debates acerca da extrafiscalidade do tributo e da atuação do Estado como agente inibidor ou estimulador de condutas, como se verifica hoje para os combustíveis fósseis e as bebidas açucaradas.

Note-se, a propósito, que, em relação às bebidas açucaradas, foram apresentadas tanto sugestões de inclusão desse fato gerador no texto constitucional, como de vedação à sua oneração pela lei complementar, o que denota a ausência de amplo consenso sobre o tema apto a viabilizar o engessamento da questão no texto constitucional, reforçando a posição adotada pelo Substitutivo.

É meritória a sugestão de que seja atribuída à lei ordinária a competência para a instituição do imposto, tal como ocorre com os demais. Parece-nos, porém, que, no caso particular do Imposto Seletivo, a lei complementar pode ser mais conveniente, tendo em vista que lhe confere um âmbito de incidência mais restrito, evitando-se que seja desfigurado por sucessivas alterações veiculadas por medidas provisórias.

Ademais, o Substitutivo mantém a possibilidade de alteração das alíquotas do imposto por decreto, nos moldes atualmente aplicáveis ao IPI e à CIDE-combustíveis, regra que parece mais alinhada ao modelo proposto de tributo especial sobre o consumo.

Na medida em que o Imposto Seletivo terá por propósito influenciar o comportamento do consumidor final de determinado bem, parece-nos conveniente a sugestão que possibilita o tratamento especial para as hipóteses em que os bens onerados integrem a cadeia de produção de outros bens não gravados por ele. Caberá definir, porém, como a questão seria tratada em futura lei complementar, que poderá dar uma solução mais precisa, seja limitando o âmbito de incidência do imposto, seja possibilitando o seu ressarcimento ao adquirente do produto que integrá-lo ao seu processo produtivo.

A proposta de proibição de concessão de incentivos fiscais a determinados produtos nocivos à saúde, por sua vez, alinha-se ao espírito do Substitutivo e da Constituição. Destacamos, de toda forma, que, ao concentrarmos a tributação do consumo no IBS e no Imposto Seletivo, já se está limitando muito significativamente o efeito prático do dispositivo sugerido.

Relativamente à repartição da arrecadação do Imposto Seletivo, sem prejuízo do debate que a aprimore, o modelo adotado pelo Substitutivo reproduz os critérios hoje aplicáveis ao IPI, não ensejando uma imediata reanálise do pacto federativo.

Por fim, em relação às sugestões que tipificam diversas contribuições de intervenção no domínio econômico para atividades com externalidades negativas, ressaltamos que a redação atual do art. 149 da Constituição Federal e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já comportam a instituição da contribuição nesses moldes.

3.5. Federalismo Fiscal

Em nossa proposta buscamos nos concentrar na modernização do sistema tributário, sem adentrar discussões federativas. Estas são objeto de outra PEC em tramitação no Congresso Nacional, a PEC nº 188, de 2019, do Pacto Federativo. Sendo assim, por ora mantém-se o equilíbrio federativo fiscal preexistente, sendo as partilhas e as vinculações tratadas em nosso Substitutivo suficientes para conservar a realidade presente no texto constitucional.

Sobre o assunto, recebemos algumas sugestões no sentido de se elevarem as partilhas constitucionais de recursos da União com os demais entes.

Algumas delas propõem a partilha do imposto de renda e do imposto sobre grandes fortunas com Estados e Municípios. Argumentam que as novas fontes de receitas serão importantes para enfrentar as crises sanitária e econômica projetadas nos Estados e Municípios. Ainda, sugerem a revogação de dispositivo constitucional (art. 160, parágrafo único, I), de modo a eliminar a possibilidade de se condicionar a entrega de recursos partilhados nos termos da Constituição ao pagamento dos créditos do ente transferidor, inclusive de suas autarquias, com vistas a ampliar a previsibilidade orçamentária e a autonomia dos entes beneficiários.

Também há a sugestão de participação de 30% de Estados e Municípios nos recursos da União provenientes da comercialização de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, conforme critérios do FPE e FPM, garantindo 50% dos recursos para educação pública. É proposta, ainda, a ampliação das participações de Estados e Municípios na arrecadação federal do imposto de renda, da CIDE-combustíveis, além de incrementar a partilha de recursos de Estados para com seus Municípios.

As rendas da comercialização do petróleo antes mencionadas são hoje destinadas ao Fundo Social, cuja finalidade é constituir fonte de recursos para o desenvolvimento social e regional, na forma de programas e projetos nas áreas de combate à pobreza e de desenvolvimento da educação, da cultura, do esporte, da saúde pública, da ciência e tecnologia, do meio ambiente e de mitigação e adaptação às mudanças climáticas. Vale ressaltar que a mesma legislação que vincula esses recursos ao Fundo Social também destina participações governamentais a Estados e Municípios.

Sobre a partilha do imposto de renda, fonte mais relevante entre as tratadas nas sugestões, lembramos que já é realizada por meio dos fundos de participação, com critérios de redução da desigualdade socioeconômica no País. Além disso, as perdas de receita em face da conjuntura econômica têm sido adequadamente supridas pela União mediante ações pontuais. Em 2020, a

Medida Provisória nº 938 e a Lei Complementar nº 173 ilustraram bem esse ponto, tendo as referidas normas garantido recursos para que os entes pudessem atender à população e ampliar as ações de enfrentamento à pandemia que vivemos.

Quanto à transição federativa, nossa proposta buscou amalgamar as ideias trazidas pelas PECs nº 45 e 110, de 2019. Historicamente, este é um dos pontos mais sensíveis quando se discute uma reforma ampla do sistema tributário, tendo em vista as dificuldades financeiras que atingem quase a totalidade dos entes federativos.

Os termos de nosso modelo preservam em boa medida a capacidade fiscal dos entes no curto prazo, oferecendo o tempo necessário para que os ganhos econômicos da reforma tributária se concretizem e possam ressoar para as finanças estaduais e municipais.

Foram propostas mudanças significativas para a transição federativa de nosso Substitutivo: a inclusão da União na regra transitória de distribuição de receita; a ampliação da retenção inicial com redução em um ano do período de transição; a destinação de 2% dos recursos retidos para os entes mais afetados pela distribuição da receita do IBS com base no princípio do destino.

Também foi sugerida a regra de transição federativa baseada na arrecadação dos impostos substituídos, com *phase out* de 9 anos, passando a distribuição dos recursos a ser completamente pelo destino a partir de então.

De início, deverá ser analisado se cabe à União participar da transição federativa, tendo em vista que a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – promoverá redistribuição da arrecadação somente entre os entes subnacionais.

De toda forma, asseveramos que os ajustes sugeridos dependeriam da mudança na transição para os contribuintes, com a inserção dos tributos federais no mesmo cronograma de substituição dos tributos estadual e municipal. Sem a participação da União e o ajuste na transição para os

contribuintes, o percentual de 2% requerido para atender parcela específica dos entes poderia ser insuficiente para o objetivo declarado.

Por fim, entendemos que a transição para os entes precisa de prazo dilatado. Se efetuada em prazo curto, as administrações de Estados e Municípios, hoje beneficiados por tributação na origem, poderiam ficar inviabilizadas em poucos anos.

Em relação à política de desenvolvimento regional, as sugestões trazidas a esta Comissão revelam o entendimento de que o instrumento de atração de investimentos amplamente conhecido como guerra fiscal exauriu-se e precisa ser substituído por outras políticas públicas, mais eficientes ao longo do tempo, que permitam o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões brasileiras. Com a adoção do princípio do destino no IBS nacional, passaria a existir a necessidade de um novo instrumento de desenvolvimento regional em nosso País.

Diversas iniciativas propõem a instituição de fundo de desenvolvimento regional, a ser regulado por lei complementar, com o objetivo de viabilizar o desenvolvimento sustentável, o combate às desigualdades sociais e regionais e a integração nacional, por meio do fomento direto a atividades produtivas ou a investimentos em infraestrutura econômica sustentáveis e convergentes com a Política Nacional sobre Mudança do Clima, com a previsão de tratamento preferencial para povos indígenas, populações tradicionais locais, pequenos e microempreendedores e agricultores familiares.

Também houve sugestão que elenca as receitas da União (impostos de exportação, de renda e territorial rural, e CIDE-combustíveis) a serem vinculadas a projetos voltados ao desenvolvimento econômico, saneamento básico e infraestrutura em fundo de desenvolvimento regional.

Sugeriu-se ainda a instituição de dois fundos, nos termos de lei complementar: o Fundo de Desenvolvimento Regional e o Fundo de Incentivo à Infraestrutura. Ao primeiro competiria a promoção do equilíbrio socioeconômico regional, em substituição ao atual modelo de guerras fiscais. O segundo asseguraria recursos para os indispensáveis investimentos na melhoria e

conservação da infraestrutura nacional, sobretudo em Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

Por fim, também pela defesa de um novo modelo de política de desenvolvimento regional, foi aconselhada a instituição de fundo regulado por lei complementar, para viabilizar o desenvolvimento regional e a integração nacional, por meio do fomento direto a atividades produtivas ou investimentos em infraestrutura econômica. A sugestão comporta a destinação de 3% do IBS federal para o fundo.

Deverá, pois, ser encontrado um ponto de equilíbrio que pondere a necessidade de recursos que alavanquem o desenvolvimento local e as dificuldades fiscais que atingem todas as esferas de governo.

3.6. Receita e Orçamento Públicos

Algumas sugestões constitucionalizam dispositivos hoje previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a concessão de benefícios tributários, bem como inovam na repartição de receitas públicas ao prever que alterações nas alíquotas dos impostos não devem afetar o montante repartido com outro ente federativo. Também é digna de nota a intenção de revisar todos os benefícios fiscais concedidos.

De modo geral, entendemos que as medidas relativas ao maior controle e ao maior rigor metodológico para a concessão de benefícios fiscais, bem como a revisão dos benefícios já concedidos, são desejáveis e salutares, mas independem de comandos constitucionais. Como dito, a Lei de Responsabilidade Fiscal já traz regras para limitar as concessões de benefícios, indicando que o motivo da existência de incentivos tributários questionáveis não é o vácuo normativo.

Lembramos que parte importante dos benefícios em vigor será extinta conjuntamente com os tributos alcançados pela Reforma Tributária. Além disso, a revisão dos benefícios remanescentes dependeria de ampla negociação

política, sendo o prazo estipulado para sua consecução provavelmente insuficiente.

Há sugestões que buscam alterar a forma como benefícios fiscais devem ser tratados na lei orçamentária anual. Sobre isso, temos que os demonstrativos previstos na Constituição podem ser complementados, a bem da transparência e da necessidade de controle, sem a necessidade de alteração de dispositivos constitucionais. A lei complementar de que trata o art. 165 da Constituição, por exemplo, poderá demandar outras informações e adaptá-las com maior flexibilidade na medida do que a sociedade entender necessário.

Em seguida, apesar das múltiplas sugestões voltadas às alíquotas singulares do IBS, esclarecemos que esse modelo adotado pela PEC nº 45, de 2019, não foi aproveitado no Substitutivo proposto.

Derradeiramente, de forma a se evitar um enrijecimento ainda maior do gasto público, sugerimos manter as atuais vinculações das receitas públicas, sem ampliá-las, por mais meritórias que sejam as propostas de mudança, como a concernente a recursos para a educação ou a gastos sociais.

Apesar da dúvida apresentada, esclarecemos que o Substitutivo não altera a destinação de recursos prevista no § 1º do art. 239 da Constituição, estando, assim, preservados os recursos para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. De todo modo, incorporamos no Substitutivo a menção à subvinculação de que trata o referido dispositivo nas ressalvas do art. 167, IV, expressando com total clareza tal entendimento.

3.7. Progressividade e Outros Tributos

Consideramos que a mudança prevista no Substitutivo reforça o princípio da progressividade, ao prevermos que os impostos serão, sempre que possível, progressivos e que tal princípio passa a constar expressamente do texto constitucional no caso do ITCMD e do IPVA.

Sobre esse tema, diversas sugestões foram recebidas, a maioria delas direcionada a tributos específicos.

Em relação à tributação da renda, as modificações propostas foram para prever que “o sistema tributário nacional, em seu conjunto, não pode produzir efeitos gerais regressivos na distribuição da renda dos contribuintes”; prever a progressiva substituição da tributação sobre bens e serviços pela da renda e do patrimônio; tornar obrigatória a incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, exceto os distribuídos por micro e pequenas empresas, e vedar a concessão de incentivos que frustrem esse objetivo, como o tratamento favorecido à remuneração de juros sobre capital próprio; vedar a dedução das importâncias pagas em função da participação no resultado da exploração de petróleo e gás natural ou da compensação financeira por essa exploração na apuração do IRPJ e da CSLL; prever a incidência de contribuições para a Seguridade Social sobre altas rendas das pessoas físicas; prever a imediata incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, exceto os distribuídos por micro e pequenas empresas, vedando-se a dedução de despesas com remuneração de juros sobre capital próprio ou de pró-labore que exceda a 20 vezes o menor salário pago a empregados; prever a correção da tabela do imposto de renda da pessoa física; elevar para 20% a alíquota do imposto de renda sobre as remessas ao exterior, e para 15% a alíquota do imposto incidente sobre os rendimentos com fundos de investimentos e títulos púbicos, as quais incidirão em dobro, no caso de países com tributação favorecida; vedar a amortização de ágio por rentabilidade futura apurado em operações de incorporação que envolvam pessoas jurídicas coligadas ou controladas; e determinar a correção da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Inicialmente, cumpre-nos apontar que entendemos que a reestruturação do sistema tributário nacional demandará a discussão da legislação do imposto sobre a renda, de modo a visitar seus desalinhamentos e inequidades. Mostra-se premente a reconfiguração da matriz tributária brasileira.

Em relação ao imposto sobre grandes fortunas (IGF), foram apresentadas sugestões de modo a prever que o IGF terá alíquota limitada a

40% e incidirá sobre o patrimônio da pessoa física que exceder 8.000 vezes o limite de isenção do imposto, sendo garantida a dedução das doações a instituições de educação, de saúde e de ciência e tecnologia sem fins lucrativos; e que, até que seja editada lei complementar sobre a matéria, o IGF será devido anualmente, à alíquota de 5%, incidente sobre o valor conhecido do patrimônio líquido das pessoas físicas que ultrapassar o limite de 8.000 vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda, cabendo ao Poder Executivo a regulamentação do imposto.

As sugestões propostas revelam a justa preocupação de materializar a tributação das grandes fortunas, diante do fato injustificável de que o IGF, apesar de previsto na Constituição desde a sua promulgação, não tenha sido instituído até o momento.

No mesmo sentido de se combater a desigualdade de rendas, foram apresentadas sugestões relativas ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, para que os seus limites de isenção sejam estabelecidos por lei complementar federal; as suas alíquotas máximas sejam fixadas em 40% e as mínimas em 4% e se preveja a progressividade em razão do valor dos bens ou direitos transmitidos, sendo isentos do imposto os imóveis de residência da família de até 200 mil reais e os decorrentes de programas habitacionais; o Senado Federal fixe as alíquotas mínimas do ITCMD; e não mais se adote o local onde se processou o inventário como critério para definição da competência para exigência do ITCMD.

Cabe apontar que é meritória a sugestão de fixação de alíquotas mínimas ao ITCMD, seja por meio de lei complementar seja por resolução do Senado Federal. O aprofundamento no debate da progressividade desse imposto certamente perpassa essa questão, juntamente com a destinação do produto do imposto e a fixação de faixas de isenção.

Nesse mesmo sentido, ressaltamos que a exclusão do critério do local do inventário ou arrolamento para a definição da competência tributária efetivamente parece solucionar o impasse criado pela Lei nº 11.441, de 2007, e pela Resolução nº 35, de 2007, que possibilitam o inventário extrajudicial em

local distinto do domicílio do falecido, criando divergências sobre a competência para a exigência do imposto nesses casos.

Também foram recebidas diversas sugestões no sentido de estender a incidência do IPVA às embarcações e aeronaves. Com efeito, trata-se de nítida alteração que busca eliminar essa abominável e injusta distorção de nossa tributação sobre o patrimônio.

Em seguida, interessa trazer ao debate a reavaliação da aplicação do princípio da progressividade ao IPTU e ao ITR, sem perder de vista as possíveis repercussões jurídicas e econômicas que daí decorram.

Foi-nos encaminhada, ainda, sugestão de instituição de outros impostos com o objetivo de também reduzir a multiplicidade dos tributos vigentes. Sobre isso, nos mantemos firmes na ideia de que o IBS, nos termos propostos, é a solução que melhor moderniza e simplifica nossa tributação sobre o consumo.

3.8. Proteção do Meio Ambiente

Recebemos diversas propostas para incorporar ao sistema tributário nacional regras voltadas à proteção do meio ambiente. A Constituição Federal promulgada em 1988 foi inovadora e já em seu texto original buscou tratar das questões ambientais, tendo dedicado um capítulo inteiro da Ordem Social ao tema.

No Substitutivo que apresentamos preliminarmente, procuramos fortalecer a agenda do clima e da sustentabilidade. Previmos que a concessão de incentivos tributários regionais considerará critérios de preservação do meio ambiente e que impostos seletivos poderão incidir sobre produtos a ele prejudiciais.

A partir das sugestões que recebemos de diversos parlamentares nos últimos dias, entendemos que ainda há amplo espaço para a implementação de normas que priorizem ações de preservação do meio ambiente.

A adoção de medidas com vistas a proteger o meio ambiente tem sido cada vez mais valorizada e buscada em outros países, sendo nítido o forte movimento global em torno da implementação de políticas ambientais.

Esse é um debate importante e que necessita de maior aprofundamento. A agenda do clima e da sustentabilidade deve ser cuidadosamente considerada na elaboração de políticas públicas, inclusive a tributária. A biodiversidade brasileira é um grande ativo do país que precisa ser usufruído com grande senso de responsabilidade.

3.9. Considerações finais

Além das matérias já referidas, foram apresentadas outras sugestões, que se destinam, por exemplo, à manutenção de poder de compra do salário mínimo; ao incentivo ao turismo de estrangeiros por meio da devolução do imposto incidente em suas aquisições; ao tratamento constitucional de carreiras da administração pública; à alteração de objetivos fundamentais e norteadores da República; e à alteração de regras de creditamento relacionadas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Apesar de se desviarem do escopo principal da Reforma, mantemos essas sugestões no debate de aprimoramento de nosso sistema tributário.

Sendo essas as nossas considerações, entendemos que a inclusão dessas relevantes sugestões deve se dar na próxima fase da tramitação da Reforma Tributária, em instância regimental apropriada. Assim, consideramos cumprida nossa tarefa junto a esta Comissão Mista, oferecendo uma proposta que busca congregar os interesses da Nação, como condição para viabilizar inédito desenvolvimento econômico e a tão desejada redução de nossas desigualdades sociais.

Findamos esta fase do processo reformador de nosso sistema tributário não sem antes renovar nossa integral disponibilidade para prosseguirmos nos debates, com vistas ao aprimoramento do modelo ora apresentado. Seguimos ávidos pelo aprofundamento nas discussões e

receptivos às críticas que possam somar na construção de um sistema tributário neutro, justo e simples para os cidadãos brasileiros.

Sala da Comissão, em de de 2021.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE III · DOCUMENTO 4

Complementação de voto à PEC 110/2019 na CCJ do Senado

◆

Responsável: Sen. Roberto Rocha, relator
Data: 16 de março de 2022
Contribuição central: IVA dual e maior espaço à lei complementar para regimes favorecidos. Peça da PEC 110 que explica a convergência entre as duas Casas.
Fonte oficial: https://legis.senado.leg.br/

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

COMPLEMENTAÇÃO DE VOTO

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre e outros, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*.

Relator: Senador **ROBERTO ROCHA**

SF/22807.20267-18

I – RELATÓRIO

Trago a esta Comissão complementação de voto atualizada à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019, que dispõe sobre a reforma tributária. Trata-se de uma matéria extremamente complexa, que demandou diálogo com todos os setores da sociedade, com todas as esferas de governo e com todos os Poderes. Em 5 de outubro havia apresentado complementação de voto junto à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). O permanente diálogo que mantenho com os diversos atores sociais, bem como as dezenas de emendas apresentadas desde então, me fizeram aprofundar ainda mais as reflexões sobre o tema e aprimorar alguns pontos do substitutivo apresentado anteriormente.

É sabido que o sistema tributário nacional apresenta inúmeras falhas. É desnecessariamente complexo, injusto e ineficiente. Desde 2019, quando tive a honra de ser nomeado relator dessa matéria, tenho estudado incessantemente o assunto, sempre com o firme propósito de oferecer a melhor alternativa possível, que combine a melhor técnica com o atendimento dos anseios dos diversos segmentos da sociedade. Nesse sentido, antes da presente peça, apresentei dois relatórios, o primeiro em setembro de 2019 e o segundo, na forma de complementação de voto, em dezembro daquele mesmo ano.

Ao mesmo tempo em que a PEC nº 110, de 2019 (doravante, PEC 110), tramita no Senado Federal, a PEC nº 45, também de 2019 (doravante, PEC 45), tramita na Câmara dos Deputados. São matérias que guardam muitas semelhanças, a começar pelo escopo, concentrado na

Página: 1/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

simplificação dos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo e a produção. Nesse sentido, ambas as PECs propõem a unificação de tributos das esferas federal, estadual e municipal, na forma de um imposto sobre bens e serviços (IBS), cujas principais características são: base ampla, não cumulatividade plena, não incidência sobre as exportações e princípio do destino. Preveem também a criação de um imposto seletivo (IS), com caráter predominantemente extrafiscal, com o objetivo de desestimular o consumo de certos bens e serviços, como bebidas e derivados do tabaco. As propostas também convergem no objetivo de manter a carga tributária total e a partilha de recursos entre os níveis da Federação. Ambas preservam o regime especial aplicado a pequenas e microempresas (Simples) e propõem a devolução do tributo para as famílias mais pobres, conferindo, assim, um tratamento que vai ao encontro das melhores práticas de equidade.

Mas também há diferenças entre as duas propostas. As mais importantes dizem respeito à autonomia dos entes federativos e à homogeneidade de alíquotas. Enquanto a PEC 45 prevê uniformidade de alíquotas para todos os bens e serviços, com autonomia para União, estados e municípios fixarem suas próprias alíquotas, a PEC 110 permite diferenciação de alíquotas entre bens e serviços, mas homogeneidade entre os entes da Federação. Além disso, a PEC 110 abrange mais tributos, incluindo o imposto sobre operações financeiras (IOF), o salário educação e a Cide-combustíveis. O período de transição da PEC 110 é mais curto, de cinco anos para a implementação do IBS e de quinze anos para a transição na distribuição de receitas entre Estados e Municípios (até alcançar a distribuição integral com base na regra de destino), ao passo que a PEC 45 prevê dez e cinquenta anos, respectivamente, para os mesmos objetivos.

Nosso objetivo enquanto relator foi, na medida do possível, entender e conciliar as divergências com a PEC 45. Com o intuito de contribuir para esse esforço, foram realizadas cinco audiências públicas nesta Comissão durante os meses de agosto e setembro de 2019, nas quais ouvimos especialistas e representantes de diferentes grupos afetados pela reforma.

A primeira audiência contou com profissionais e políticos de perfil técnico, com o objetivo de esclarecer as principais propostas de reforma tributária em andamento. Na segunda audiência, convidamos representantes de diversos segmentos da sociedade civil, como representantes da indústria, agricultura, comércio, sistema financeiro, cooperativas, auditores fiscais, além da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). A terceira audiência focou nos problemas e potenciais impactos da reforma sobre as administrações e finanças estaduais e municipais. A quarta audiência trouxe representantes do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e

SF/22807.20267-18
Página: 2/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Pequenas Empresas (Sebrae) e dos setores de seguros, serviços e varejos. Por fim, a quinta audiência tratou de questões mais técnicas, ligadas ao comércio eletrônico e à tecnologia da informação, para que fosse discutida a viabilidade de diferentes modelos de cobrança dos tributos.

Após esse ciclo de audiências, em 18 de setembro de 2019, apresentei o parecer concluindo pela aprovação da matéria, com acatamento parcial de seis das 24 emendas apresentadas na forma de substitutivo. A divulgação do substitutivo ensejou a apresentação de mais de cem emendas e de um novo ciclo de discussões, que me levaram a apresentar uma complementação de voto em 1º de dezembro daquele ano. Na complementação, acatei parcialmente, na forma de substitutivo, 18 das 141 emendas até então apresentadas.

Em relação ao projeto original, a principal inovação incorporada no substitutivo foi a proposição de um modelo dual, com a criação de um IBS que unificaria os tributos federais (imposto sobre produtos industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Cofins-importação, Programa de Integração Social – e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – Cide-combustíveis) e outro IBS que reuniria o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), estadual, e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), municipal. O substitutivo, entre outras inovações: ampliou o rol de bens e serviços que poderiam se submeter a regime especial, nos termos de lei complementar; vinculou o crédito ao efetivo pagamento do tributo; definiu regras para a administração tributária em nível subnacional; definiu novas regras e isenções para o IPVA (imposto sobre propriedade de veículos automotores); definiu nova base de cálculo para o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana); abriu a possibilidade de creditamento das contribuições patronais para a previdência em setores intensivos em mão de obra; e limitou o imposto seletivo ao seu caráter extrafiscal.

O substitutivo também deu um maior enfoque regional à reforma tributária: permitiu que os recursos federais destinados à Região Norte para financiamento ao setor produtivo possam ser aplicados em toda a Amazônia Legal; instituiu o fundo de desenvolvimento regional, custeado com 3% da arrecadação do IBS; excluiu da lista de bens da União os terrenos de marinha localizados em ilhas costeiras que sediam municípios; assegurou ao Maranhão participação nas receitas auferidas pela Base de Alcântara;

SF/22807.20267-18
Página: 3/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

previu que lei complementar defina diretrizes para programas de desenvolvimento dos municípios pertencentes à região de Matopiba (fronteira agrícola do cerrado brasileiro); e criou a Zona de Processamento de Exportações do Maranhão (Zema).

Convém destacar que, em paralelo à tramitação da PEC 110, nesta Casa Legislativa, a Câmara dos Deputados conduzia também amplo processo de discussão da PEC 45, o qual abrangeu 11 audiências públicas e 14 seminários regionais.

Foi nesse contexto que, visando construir convergência entre as PECs 45 e 110, e diante da perspectiva de o Poder Executivo enviar seu próprio projeto de reforma tributária, em março de 2020 foi instalada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (CM-RT). Coube a mim a honra de presidir a CM-RT, composta por 25 senadores e 25 deputados, e com relatoria entregue ao nobre Deputado Aguinaldo Ribeiro.

A CM-RT fez onze audiências públicas, todas ao longo de 2020. Além de debater as PECs 45 e 110, também debateram o Projeto de Lei nº 3.887, de 2020 (doravante, PL 3887), encaminhado pelo Poder Executivo em 21 de julho. Antes de descrever as audiências, farei um breve resumo desse projeto.

Observe-se, em primeiro lugar, que por ser projeto de lei, e não PEC, o PL 3887 trata de matéria infraconstitucional. Sendo assim, detalha pontos que não cabem detalhar em uma PEC, inclusive alguns procedimentos operacionais. Do ponto de vista conceitual, entretanto, o PL 3887 possui uma interseção razoável com as PECs, no sentido de propor a fusão de tributos. Mais especificamente, o PL cria a contribuição sobre bens e serviços (CBS), a partir da fusão da Cofins, inclusive Cofins-importação (arts. 195, I, b, e 195, IV, respectivamente, ambos da Constituição), e da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (art. 239 da Constituição). Ou seja, é uma proposta bem mais modesta do que aquela das PECs, que unem tributos federais, estaduais e municipais.

As principais características da CBS são:

i) homogeneidade de alíquotas e regimes especiais, mantendo somente aqueles em que houver motivação técnica para tal;

ii) concessão de crédito financeiro sobre a contribuição paga em todas as aquisições;

SF/22807.20267-18

Página: 4/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

iii) incidência da contribuição somente sobre receitas de operações com bens e serviços, sendo excluídas de sua base de cálculo as receitas não operacionais;

iv) alíquota única de 12% aplicável aos diversos setores, com exceção dos serviços financeiros, tributados à alíquota de 5,8%;

v) incidência ampla, excluindo-se da sujeição passiva apenas as pessoas jurídicas que não realizam atividade econômica, como condomínios edilícios, instituições filantrópicas, fundações, sindicatos, serviços sociais autônomos, templos, partidos políticos, entidades representativas de classe e conselhos profissionais; e

vi) transição curta, praticamente imediata.

Retomando a descrição das audiências públicas no âmbito da CM-RT, a primeira ocorreu ainda em março e contou com a Profª. Rita de La Feria, professora da Universidade de Leeds, Inglaterra, uma das maiores especialistas em modelos de IVA (imposto sobre valor adicionado) do mundo. A professora foi enfática em defender um imposto nos moldes do IBS, com alíquota única para todos os bens, com o mínimo de isenções, não cumulativo, e com adoção do princípio de destino.

Após a suspensão das atividades por conta da pandemia da Covid-19, com muito empenho de minha parte, conseguimos retomar os trabalhos da CM-RT em agosto de 2020. A segunda audiência pública da Comissão contou com a presença do Ministro da Economia, Sr. Paulo Guedes, e do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), Sr. José Barroso Tostes Neto. O Ministro esclareceu que apoiava o IVA Dual e que, pela agenda do Poder Executivo, a reforma tributária deveria conter três fases. Na primeira, haveria a unificação de tributos federais, com a criação de um IVA federal, constituído da unificação do PIS/Pasep com a Cofins. A segunda fase envolveria a transformação do IPI em um imposto seletivo. Por fim, a terceira fase trataria do imposto de renda, redução das desonerações fiscais e do contencioso administrativo e judicial.

O Secretário Especial da RFB, por sua vez, após discorrer sobre os problemas de nosso sistema tributário, apresentou as principais características da CBS, previstas no PL 3887.

A terceira audiência pública ocorreu em 12 de agosto, com participação do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do

SF/22807.20267-18

Página: 5/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Distrito Federal (Comsefaz). Houve concordância com as propostas de: padronização e simplificação do sistema tributário; adoção do princípio de destino; fim da guerra fiscal com estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas; extinção de benefícios fiscais, exceto aqueles relacionados ao Simples e à Zona Franca de Manaus; criação de fundos de desenvolvimento regional e de exportações; e manutenção da carga tributária. Também houve manifestação favorável à criação de um imposto seletivo, de caráter extrafiscal.

A quarta audiência pública, em 19 de agosto, teve como expositor o Sr. Glademir Aroldi, presidente da Confederação Nacional dos Municípios (CNM). Ele enfatizou a necessidade de se preservar as receitas municipais por meio de um fundo de compensação ou de ajuste na transição. Chamou atenção para a importância de se descentralizar as receitas do ISS, o que ocorreria com a adoção do princípio de destino, e da necessidade de manter, ou mesmo de ampliar, as receitas municipais. Destacou ainda que a CNM é contrária a uma proposta de reforma fragmentada, por entender que é fundamental preservar a autonomia dos entes subnacionais e defendeu que a administração e a fiscalização do IVA devem ter a participação de todos os níveis federativos, de forma paritária, o que daria mais transparência à arrecadação e à distribuição.

A quinta audiência pública ocorreu em 27 de agosto e contou com a participação de representantes: da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg); da Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF); da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC); da Confederação Nacional das Cooperativas (CNCoop); e da Confederação da Agricultura e Pecuária (CNA). De forma geral, os representantes defenderam os princípios gerais da reforma tributária, como simplificação, generalidade e não cumulatividade, mas chamaram atenção para as especificidades de seus respectivos setores, que justificariam um tratamento diferenciado em relação aos demais.

A sexta audiência pública, em 2 de setembro, contou com a participação de representantes da Confederação Nacional da Indústria (CNI), da Confederação Nacional do Transporte (CNT), da Confederação Nacional de Saúde (CNSaude) e da Confederação Nacional de Serviços (CNS). Novamente, houve reconhecimento dos benefícios da reforma tributária, mas sugestões, por parte dos respectivos representantes, de alíquotas diferenciadas para alguns setores, como transporte e saúde. Houve ainda sugestões mais gerais, como: redução do imposto de renda cobrado de

SF/22807.20267-18
Página: 6/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

pessoas jurídicas, a ser compensada por tributação de lucros e dividendos; não incidência de imposto seletivo sobre energia e combustíveis; e desoneração da folha de pagamentos. Também houve manifestações contrárias e favoráveis à adoção de um imposto sobre transações financeiras.

A sétima audiência pública, em 17 de setembro, ouviu representantes dos municípios, mais especificamente, da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) e da Frente Nacional de Prefeitos (FNP). Houve um posicionamento contrário à unificação do ISS a outros tributos, sob a justificativa de redução da autonomia municipal. Em relação ao ISS, houve sugestões no sentido de: repartição da arrecadação entre os municípios de origem e de destino, com preponderância da tributação no destino; adoção de uma alíquota única por Município; adoção da nota fiscal de serviços eletrônica nacional; e previsão de uma legislação nacional e de um comitê gestor nacional, formado por representantes dos municípios. Apresentaram também sugestões em relação ao ICMS, no sentido de maior simplificação e padronização, à CBS, no sentido de conter um regime cumulativo, e à desoneração da folha de pagamentos.

A oitava audiência pública ocorreu em 18 de setembro e teve a participação de pesquisadores e acadêmicos, do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese) e da OAB. Em geral, houve consenso sobre a necessidade de se reduzir o número de alíquotas e sobre o princípio de não cumulatividade. Alguns acadêmicos criticaram o foco das propostas, que tratavam somente dos tributos indiretos, quando deveriam focar nos aspectos regressivos da tributação sobre a renda.

A nona audiência pública foi em 24 de setembro e envolveu representantes do Instituto Democracia e Sustentabilidade (IDS), do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) e da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais (Fenafim). Houve manifestações no sentido de que a reforma tributária deveria: abarcar também a renda e o patrimônio; utilizar o sistema tributário para estimular ações ambientalmente corretas; instituir o IVA Dual, que permitiria uma transição mais rápida e simples; diferenciar alíquotas para atividades como educação e saúde; e manter a competência legislativa e fiscalizatória dos municípios.

Em 25 de setembro, foi a vez da décima audiência pública, quando participaram representantes do Fórum das Entidades Representativas

SF/22807.20267-18
Página: 7/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

do Ensino Superior Particular e o vice-presidente da Federação Nacional das Escolas Particulares (Fenep), bem como representantes da Associação Nacional das Universidade Particulares (Anup); do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (Crub), da Federação Nacional das Empresas de Informática (Fenainfo), da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.Net) e o Sr. Miguel Abuhab, engenheiro responsável por modelo tecnológico de cobrança do IBS. Os representantes dos setores de ensino defenderam alíquotas diferenciadas para a educação e a manutenção dos atuais benefícios fiscais no âmbito do Prouni. Já o representante do setor de tecnologia da informação defendeu a desoneração da folha de pagamentos, substituindo-a por uma contribuição sobre a movimentação financeira, além de uma alíquota diferenciada para o setor. O Sr. Miguel Abuhab defendeu o modelo que propôs e que foi incorporado na PEC 110, em que o imposto é automaticamente recolhido pelo sistema bancário, sendo o crédito financeiro gerado somente após a confirmação do recebimento do tributo.

A 11ª e última audiência pública ocorreu em outubro do ano passado. Participaram da audiência: o Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, José Barroso Tostes Neto; a assessora especial do ministro da Economia, Vanessa Canado; o Secretário de Estado da Fazenda de Pernambuco, Décio Padilha; o coordenador do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, Alberto Macedo; o diretor do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, Sr. Bernard Appy; e o Sr. Luiz Carlos Hauly, ex-deputado federal, que, além de relatar, na Câmara dos Deputados, a PEC nº 128, de 2019, que deu origem à PEC 110, vem prestando inestimável assistência a esta relatoria.

Os representantes do Ministério da Economia enfatizaram a importância da CBS, que, ao substituir o PIS e a Cofins, trariam maior simplicidade ao sistema tributário, redução de contenciosos e ganhos de produtividade. O Secretário da Fazenda de Pernambuco destacou a proposta da Comsefaz, favorável: à padronização e simplificação da tributação sobre o consumo, na forma de um IVA nacional; à adoção do princípio do destino; à implantação de um fundo de desenvolvimento regional; e de devolução parcial de tributos às pessoas cadastradas em programas sociais. O representante da Secretaria de Fazenda do Município de São Paulo defendeu a repartição da arrecadação do ISS entre os Municípios de origem e de destino, a criação de um comitê gestor, a fixação de alíquota única por município, o aperfeiçoamento do conceito de serviços e adoção da nota fiscal de serviços eletrônica, além de propostas para o ICMS.

SF/22807.20267-18
Página: 8/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

O Sr. Bernard Appy, um dos mentores da PEC 45, sustentou a sua proposta. O Sr. Luiz Carlos Hauly, por sua vez, defendeu a PEC 110, com destaque para a unificação do ISS, ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação e a incorporação da CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) ao imposto de renda; para a municipalização da tributação da propriedade. Este também destacou a necessidade de que o IPVA alcance aeronaves e embarcações, a necessidade de implantar o sistema proposto pelo Sr. Abuhab e a importância da redução da regressividade, mediante transferência da carga tributária do consumo para a renda e devolução do IBS pago às pessoas de baixa renda.

Em 12 de maio de 2021, o relator da CM-RT, Deputado Aguinaldo Ribeiro, apresentou o relatório final, concluindo pela apresentação de substitutivo. Na ocasião, foi concedida vistas coletivas aos membros da Comissão e aberto prazo para envio de sugestões, exclusivamente pelos membros, ao relator. Em 18 de maio, o relator apresentou seu relatório final, com a análise das mais de cem sugestões recebidas, acompanhado de substitutivo. Nesta mesma data, a Comissão comunicou o encerramento dos trabalhos junto à Mesa, prevendo que o relatório seria encaminhado ao Presidente do Congresso Nacional.

Os principais pontos contidos no substitutivo da CM-RT são:

i) o IBS substituiria os seguintes tributos: PIS, Cofins, Cofins-importação, IPI, ICMS e ISS;

ii) o IBS incidiria sobre bens, materiais ou não, e serviços e sua alíquota seria o somatório das alíquotas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios;

iii) a legislação do IBS seria única, e cada esfera de governo teria autonomia para fixar sua alíquota. As normas referentes ao imposto, como definição de operações tributáveis, regras para creditamento, regimes especiais etc. seriam definidas em lei complementar, aplicável a todas as esferas. Vale destacar que cada ente da Federação teria autonomia para fixar sua alíquota de IBS, mas essa alíquota seria uniforme para todos os bens e serviços consumidos em seu território;

iv) seria aplicado o princípio do destino, ou seja, o imposto pertenceria ao local de destino do bem ou serviço;

SF/22807.20267-18
Página: 9/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

v) o IBS seria não cumulativo e teria sua alíquota calculada "por fora" (sobre o preço sem imposto);

vi) o aproveitamento de crédito seria condicionado ao efetivo recolhimento do imposto. Além disso, o recolhimento do imposto poderia ocorrer no momento da liquidação financeira da transação. Esse mecanismo permitiria o creditamento quase que automático, de forma a não comprometer o fluxo de caixa das empresas. Situações excepcionais, como no caso de aquisição de bens de capital, que requerem um longo ciclo de maturação, poderiam ser definidas em lei;

vii) os regimes diferenciados seriam somente aqueles previstos na Constituição. Isso significa que o legislador infraconstitucional não teria autonomia para incluir novos regimes. Poderiam se sujeitar a regimes diferenciados os serviços financeiros, as operações com bens imóveis, combustíveis, as compras governamentais, o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus (ZFM);

viii) alguns setores poderiam gozar de benefícios fiscais pelo prazo de 12 anos. É o caso das atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais, serviços de saúde, serviços de educação, transporte público coletivo e rodoviário de cargas, e entidades beneficentes de assistência social;

ix) as famílias de baixa renda teriam direito à devolução do imposto pago, que seria financiado por adicional de alíquota do IBS cobrado pela União;

x) quando a operação gerasse crédito ao adquirente, o valor arrecadado seria retido para creditamento do contribuinte titular e a parcela não retida, destinada ao montante a ser dividido entre os entes federativos;

xi) a cota-parte do ICMS destinada aos municípios teria nova regra de distribuição. Atualmente, 65% do montante distribuído é proporcional ao valor adicionado. Essa parcela passaria a ser distribuída em proporção à população. Os demais 35% seguiriam sendo distribuídos com base em lei estadual, como já ocorre atualmente;

xii) a reforma tributária deveria ser neutra em relação às transferências entre as esferas de governo;

SF/22807.20267-18

Página: 10/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

xiii) o IBS teria a sua administração compartilhada entre os entes federativos, cabendo à lei complementar definir a forma de coordenação das atividades das diferentes esferas para a consecução dessas atividades;

xiv) com o objetivo de centralizar e unificar os pleitos judiciais, a tramitação dos feitos referentes ao IBS ocorreria na Justiça Federal;

xv) a transição do atual modelo para o novo demoraria seis anos para os tributos e cinquenta para as transferências federativas;

xvi) seria instituído um imposto seletivo (IS) em substituição ao IPI. O IS incidiria sobre cigarros e outros produtos do fumo e sobre bebidas alcóolicas, podendo lei complementar onerar outros produtos que venham a ser considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente;

xvii) havia previsão de progressividade na instituição de impostos, em especial, para o imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e para o IPVA.

Observe-se que a CM-RT não chegou a deliberar sobre o parecer apresentado. Mesmo ciente desse fato, para tornar a leitura mais ágil, em vez de me referir a "substitutivo apresentado pelo relator no âmbito da CM-RT", utilizarei as expressões mais simples, "substitutivo da CM-RT" ou "parecer da CM-RT".

Após o término dos trabalhos da CM-RT, a discussão da reforma ampla passou a se concentrar no Senado, por meio da PEC 110/19, de minha relatoria. Passei então a construir este novo substitutivo que hoje apresento, tendo como ponto de partida o relatório da CM-RT, por reconhecer a legitimidade desse colegiado, assim como os avanços cristalizados no parecer do Deputado Aguinaldo Ribeiro, no sentido de fazer convergir as PECs 45 e 110 e, também, o PL 3887/2020. Logo em seguida, iniciei novas rodadas de diálogo com todos os entes federativos e setores econômicos, buscando identificar e solucionar pontos em relação aos quais ainda havia maior grau de dissenso.

Antes da finalização do relatório e com o objetivo de assegurar um amplo debate sobre o tema com todos os senadores e senadoras, apresentei ao Plenário desta casa o Requerimento n° 1867, de 2021, subscrito por outros senadores, propondo a realização de três sessões de Debates

SF/22807.20267-18
Página: 11/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Temáticos para discutir a Reforma Tributária Ampla do Consumo, no contexto da PEC 110, e uma quarta sessão destinada ao debate da Reforma do Imposto de Renda.

A primeira sessão de debates teve como tema "A Reforma do Consumo sob a Perspectiva Técnica". A Sra. Rita De La Feria, da Universidade de Leeds, no Reino Unido, ressaltou a superioridade do IVA para a tributação do consumo e apresentou as melhores práticas internacionais, destacando, inclusive, ser o IVA o tributo mais eficaz para tributação da economia digital. O Sr. Luiz Carlos Hauly, do Movimento Destrava Brasil, defendeu a importância da reforma tributária ampla para o Brasil. A Sra. Melina Rocha, da Universidade York, no Canadá, demonstrou que o modelo do IVA Dual seria o único possível de ser adotado no País, tendo em vista as características da federação brasileira. O Sr. Carlos Ari Sundfeld, professor da Fundação Getúlio Vargas, de São Paulo, ressaltou os aspectos constitucionais e administrativos da Reforma Tributária, ressaltando a constitucionalidade do modelo de gestão compartilhada de um tributo subnacional. Por fim, o Sr. Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresentou dados relacionados aos impactos econômicos positivos da Reforma Tributária sobre o crescimento do país e a distribuição de renda, assim como impactos positivos setoriais e federativos.

A segunda sessão de debates teve como tema a "Reforma Tributária do Consumo sob a perspectiva dos entes federativos". O Secretário da Receita Federal do Brasil, Sr. José Barroso Tostes Neto, apresentou a proposta da CBS, contida no PL 3887. O Sr. Décio Padilha, representante do Comitê de Secretários da Fazenda dos Estados (Comsefaz), ressaltou a necessidade de uma reforma ampla por meio do IVA Dual, com a inclusão de todos os tributos sobre o consumo. O Sr. Paulo Ziulkoski, presidente da Confederação Nacional de Municípios (CNM), defendeu uma reforma ampla que garanta a participação paritária dos Municípios. O Sr. Edvaldo Nogueira, presidente da Frente Nacional de Prefeitos (FNP), defendeu a manutenção do ISS sob a competência dos municípios. Por fim, o Ministro da Economia, Sr. Paulo Guedes, defendeu que a reforma tributária sobre o consumo ocorra em fases e contemple interesses de todos os entes federativos.

A última sessão para discussão da tributação sobre consumo teve como tema a "Reforma Tributária do Consumo sob a perspectiva dos Setores Econômicos". O Sr. Roberto Brant, da Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), defendeu a necessidade de tratamento diferenciado para o setor, por meio de alíquotas diferenciadas e isenção de insumos agropecuários. O Sr. Robson Braga de Andrade e o Sr. Mário Sérgio Carraro Telles, ambos da Confederação Nacional da Indústria

SF/22807.20267-18
Página: 12/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

(CNI), defenderam que uma reforma ampla é essencial para acelerar o crescimento econômico do país e que beneficiará todos os setores da economia. O Sr. Vander Francisco Costa, da Confederação Nacional dos Transportes (CNT), manifestou o apoio à reforma ampla e defendeu regime diferenciado e manutenção de créditos para o setor de transportes. O Sr. Gilberto Alvarenga, da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), ressaltou a necessidade de uma reforma tributária com manutenção da carga tributária para o setor de serviços.

II – ANÁLISE

Conforme descrito anteriormente, esta complementação de voto coroa um longo processo de amadurecimento em relação ao tema, o que somente foi possível após a elaboração de parecer e complementação de voto anteriores, realização de dezesseis audiências públicas e três sessões de debates temáticos, análise das 249 emendas apresentadas até o momento, e, claro, após o intenso e frutífero debate ocorrido no âmbito da CM-RT.

O substitutivo que irei propor foi inspirado em todos esses documentos e debates e terá como ponto de partida o relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro, apresentado na CM-RT. Trata-se de um texto já mais maduro, que buscou maior convergência entre União, estados e municípios, bem como a mitigação de resistências setoriais. Considerei adequado, contudo, fazer algumas alterações, entre as quais destaco a proposta de um IVA Dual, ou seja, a previsão de criação de dois tributos: um de competência dos estados e municípios, outro de competência da União, conforme explicarei a seguir. Ressalto também a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), a ser financiado exclusivamente com recursos do IBS subnacional. Merece destaque, ainda, a alteração no art. 195 da Carta Magna, a fim de conferir base constitucional à CBS, viabilizando a aprovação do PL nº 3.887, de 2020, tendo por base operações com bens e prestações de serviços, após a aprovação da PEC. Detalharei esses pontos adiante, em conjunto com outras alterações que julgo importantes.

Antes de descrever o substitutivo, reafirmo aqui a necessidade premente de uma profunda reforma tributária. Tenho pouco a acrescentar em relação àquilo que já havia exposto nos pareceres anteriores e ao parecer da CM-RT. O sistema tributário brasileiro é caótico, ineficiente e gerador de iniquidades. Levantamento do Banco Mundial, de 2018, mostra que o Brasil é o país que mais exige horas para atendimento das exigências tributárias, com 1.501 horas, ante uma média de 234 horas nos 190 países pesquisados. Nosso regime tributário é visto como uma das principais causas para nosso

SF/22807.20267-18
Página: 13/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

péssimo desempenho em *rankings* de competitividade, como a 124ª colocação na pesquisa *Doing Business*, de 2020, do Banco Mundial.

Nossa complexidade tributária se traduz também em aumento da judicialização. Estimativa do Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) aponta que o contencioso tributário brasileiro nas três esferas federativas atingiu R$ 5,44 trilhões em 2019, o que equivale a cerca de 75% de nosso PIB.

É necessário, portanto, transitarmos para um modelo mais simples, com poucas alíquotas, poucas distorções, que reduza o custo de *compliance* e o litígio. De acordo com o relatório da CM-RT, a adoção de um IBS nacional – assim como o modelo de IVA Dual que estamos propondo – poderia elevar o PIB potencial em aproximadamente 20 pontos percentuais, em 15 anos. Esse maior crescimento gerará um círculo virtuoso, com maior equilíbrio das contas públicas, maior renda e poder de compra das famílias, maiores vendas por parte das empresas e maior investimento. Ainda que os impactos setoriais sejam diferenciados, o resultado da reforma certamente será um ganha-ganha, com disseminação dos incrementos de produtividade e renda por toda a economia, beneficiando todos os setores. A indústria, setor que mais sofreu nas últimas décadas, tende a ser o setor mais beneficiado com a reforma, uma vez que é o mais prejudicado pela oneração dos investimentos e pela perda de competitividade que resultam do sistema atual. A agricultura e os serviços também serão beneficiados com o aumento da demanda doméstica, com o aumento da competitividade das exportações e com a redução do custo dos insumos, hoje bastante onerados pela cumulatividade dos tributos.

Destaque-se que todas as propostas analisadas, quais sejam, as PECs 45 e 110 e o PL 3887, vão na direção correta. Entendo, contudo, que o substitutivo que estou apresentando permitirá atingir os objetivos de produzir um sistema tributário mais simples, neutro e eficiente, que é o grande objetivo desta reforma. Em particular, o impacto positivo de uma reforma ampla do consumo, incluindo o ICMS e o ISS, tende a ser bem maior que o de uma reforma restrita ao PIS e à Cofins.

A apresentação, pelo Poder Executivo, do PL 3887 e os debates na CM-RT, que culminaram com a apresentação de novo substitutivo, estimularam-me a reexaminar a matéria, a começar pela análise das 249 emendas apresentadas até o momento. Com base nessa nova reflexão, acatei parcialmente ou integralmente as emendas de número 5, 7, 11, 13, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 31, 32, 36, 46, 53, 63, 71, 72, 73, 77, 84, 88, 91, 94, 99, 118, 119, 121, 122, 130, 132, 133, 135, 147, 150, 152, 158, 159, 162,

SF/22807.20267-18
Página: 14/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

163, 165, 166, 168, 169, 182, 184, 188, 194, 197, 211, 215, 218, 219, 220, 222, 230, 231, 232, 233, 240, 242, 245, 246 e 248. As demais foram rejeitadas – não necessariamente por questão de mérito, mas por não guardarem relação estrita com o tema e com os objetivos da PEC 110. São sugestões que merecem ser analisadas separadamente, no nível constitucional ou mesmo infraconstitucional, quanto aos seus méritos intrínsecos e desafios conceituais e operacionais. No Anexo a este parecer apresento quadro listando cada emenda, com o respectivo autor, breve síntese e análise.

Passo agora a descrever o substitutivo. Como se trata de um tema extenso e complexo, irei subdividir a apresentação por temas, de forma a facilitar a leitura.

1. IVA dual: criação do IBS estadual/municipal e da contribuição federal

a. Aspectos gerais

Optei por manter a proposta do IVA Dual que já havia incorporado na complementação de voto anterior, não acatando, assim, a proposta do substitutivo da CM-RT. Entretanto, acompanhei em grande parte a sugestão da CM-RT em relação aos tributos substituídos.

Haverá, assim, um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços (IBS), cuja competência será compartilhada pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, previsto no art. 156-A da Constituição Federal (CF), nos termos do substitutivo que apresento. Haverá também a contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços, de competência da União (art. 195, V, da CF, nos termos do substitutivo). O IBS será formado pela fusão do ICMS com o ISS, e a contribuição decorrerá da fusão da Cofins, Cofins-importação e PIS.

A opção pelo IVA Dual decorre da percepção de que, dessa forma, união, estados e municípios terão mais autonomia para administrar seus tributos. Vale destacar que a opção pelo IVA Dual foi feita também com o objetivo de atender à solicitação do Ministério da Economia, que tem defendido o modelo dual desde o início do atual governo.

Essa escolha também contribuiu para a exclusão, neste momento, de alguns tributos da reforma tributária. Tanto a PEC 110 quanto a complementação de voto que havia apresentado em dezembro de 2019

SF/22807.20267-18
Página: 15/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

previam que o imposto federal compreenderia, além do PIS e da Cofins, o IPI, o IOF, a Cide-combustíveis e o salário educação. Neste novo substitutivo, o IPI será substituído pelo Imposto Seletivo (IS), nos termos e no prazo estabelecidos na lei que instituir o IS, conforme se detalha adiante. Já quanto ao IOF e ao salário educação, optou-se por não os abranger, uma vez que a alíquota da contribuição prevista no art. 195 teria que ser muito elevada para substituir também esses dois tributos. Adicionalmente, uma vez que tanto o IOF quanto a Cide-combustíveis têm natureza regulatória e possuem atributos extrafiscais, optamos por não os misturar com outros tributos de caráter essencialmente arrecadatório.

Vale também mencionar que a previsão da CBS contida na PEC é plenamente harmonizável com o modelo já proposto no PL 3887. Nosso intuito, na PEC, foi justamente conferir à CBS base constitucional para que possa ser instituída por meio de legislação ordinária. Dessa forma, além de conferir segurança jurídica a esse novo tributo, evitando eventuais discussões quanto a sua constitucionalidade, a PEC torna a CBS compatível com o modelo de IVA Dual, com dois tributos incidindo sobre a mesma base, qual seja, "operações com bens e prestações de serviços".

b. **Principais características do IBS**

As principais características do IBS estão descritas na redação proposta para o art. 156-A da CF. Segundo a proposta, o IBS:

i) incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços, bem como sobre as importações;

ii) não incidirá sobre as exportações, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

iii) terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvada a autonomia de cada ente federativo para fixar sua própria alíquota. A alíquota do IBS poderá, portanto, variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços, ressalvadas as exceções previstas em lei complementar;

iv) terá como alíquota aplicável a cada operação ou prestação o resultante da soma das alíquotas do estado ou do Distrito Federal

SF/22807.20267-18
Página: 16/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

com a alíquota do município, sempre considerando o local de destino da operação ou prestação;

v) será não cumulativo, compensando-se integralmente o que for devido em cada operação ou prestação com o montante devido nas operações e prestações anteriores, exceto no caso de bens e serviços destinados a consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei complementar ou em casos em que a operação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta;

vi) não integrará sua própria base de cálculo, ou seja, será calculado "por fora" e não mais "por dentro", aumentando a transparência das operações. Tampouco integrará a base de cálculo da CBS;

vii) não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, excetuadas as hipóteses que serão previstas em lei complementar; e

viii) será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente.

Detalharei a seguir alguns dos pontos colocados.

c. **Autonomia dos entes federativos**

Incorporei a proposta do substitutivo da CM-RT de cada ente da Federação fixar sua própria alíquota do IBS. Tanto na PEC 110 quanto no parecer e complementação de voto que havia apresentado, a alíquota seria única para estados e municípios. Minha mudança de posicionamento decorre da percepção de que a alíquota única, imposta a todos os entes da Federação, além de potencialmente ferir sua autonomia, seria ineficiente. Isso porque, como as necessidades de gasto variam entre estados e municípios, as necessidades de arrecadação também devem variar. A melhor forma de adequar a arrecadação aos gastos é justamente por meio de alteração de alíquotas, de forma absolutamente transparente.

Observe-se que, a despeito da autonomia para cada ente fixar sua própria alíquota, a legislação do IBS será única, definida em lei complementar nacional. Essa lei deverá fixar parâmetros importantes, como base de incidência, formas de creditamento, definição de contribuinte etc. É importante que a legislação seja única para evitar o cipoal de regras

SF/22807.20267-18
Página: 17/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

atualmente existentes, com todas as consequências negativas já mencionadas.

d. **Homogeneidade de alíquotas e limitação de regimes especiais**

Ao contrário das alíquotas estaduais e municipais, que poderão variar entre entes, a alíquota do IBS será uniforme sobre todos os bens e serviços. Existe a possibilidade de exceções, mas elas devem estar previstas na Lei Complementar. A mesma lógica se aplica aos regimes diferenciados (em que o modelo de cobrança de imposto poderá diferir do regime normal), bem como aos regimes especiais e favorecidos (que resultam em uma menor incidência do imposto relativamente ao regime normal).

Tal como proposto no substitutivo da CM-RT, optamos por definir os setores sujeitos a regimes diferenciados que poderão ser instituídos e regulados por Lei Complementar.

Já no que se refere aos regimes especiais, optamos por delegar a sua definição à Lei Complementar, tanto para possibilitar a melhor delimitação dos setores que farão jus a tratamento especial ou favorecido, quanto para que seja possível o detalhamento de cada regime, matéria que, a nosso ver, é de natureza infraconstitucional.

Como mencionado anteriormente, pela proposta, regimes diferenciados são aqueles em que há um modelo diferente de apuração do tributo, o que não significa que sejam mais benéficos. Tais regimes devem ser reservados para situações em que, do ponto de vista técnico, haja motivos para a utilização de um regime de apuração distinto do padrão.

Nesse sentido, a Lei Complementar instituirá regimes diferenciados de tributação para:

i) operações com combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, que poderão:

a. ser cobradas em uma única fase;

b. ser uniformes em todo o território nacional;

SF/22807.20267-18

Página: 18/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

c. no caso das aquisições de combustíveis e lubrificantes para consumo, conceder crédito para o sujeito passivo do imposto.

ii) serviços financeiros e operações com bens imóveis. Assim como no caso dos combustíveis e produtos do fumo, a lei complementar poderá prever que o imposto incida uma única vez e que as alíquotas sejam uniformes em todo o território nacional.

Esta atualização da Complementação de Voto inova ao nomear os setores passíveis de regime diferenciado, quais sejam, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo, serviços financeiros e operações com bens imóveis. Na versão anterior, seria possível a adoção de regimes diferenciados para qualquer setor, o que poderia levar, ao longo do tempo, à adoção indiscriminada desses regimes e reinstituição do sistema caótico com que lidamos.

O regime diferenciado para a tributação de combustíveis tende a racionalizar o modelo de tributação do setor, ao admitir a cobrança monofásica de IBS em valor fixo por litro e uniforme em todo o território nacional. Esse modelo fecha brechas para a sonegação, sem criar cumulatividade, uma vez que será admitida a concessão de crédito (no valor por litro cobrado) para o sujeito passivo do imposto que adquirir combustível. Em especial, o modelo proposto representa uma solução definitiva para o debate atualmente em curso sobre a forma de cobrança de ICMS sobre combustíveis, sem, no entanto, afetar negativamente as finanças estaduais e municipais, uma vez que o impacto da mudança sobre as receitas dos Estados e Municípios é diluída em 40 anos por conta da transição na distribuição federativa da receita que consta do atual substitutivo.

A necessidade de regime diferenciado para as transações envolvendo serviços financeiros decorre das dificuldades de se tributar operações remuneradas na forma de margem pelo regime padrão de débito e crédito. Este regime diferenciado não se aplicará à intermediação financeira, excluída da base de incidência do IBS para não encarecer o crédito, alcançando todos os demais serviços financeiros. Com a redação proposta, a lei complementar poderá definir a forma mais adequada de tributação desses serviços, tendo em conta as experiências internacionais, as alternativas sugeridas na literatura e, inclusive, a própria experiência brasileira atual. Vale repetir que, nesse caso, o regime diferenciado não significa menor tributação sobre os serviços financeiros, mas apenas a adoção de um regime distinto de apuração do imposto.

SF/22807.20267-18

Página: 19/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

O regime diferenciado para operações com bens imóveis se justifica porque o mercado imobiliário é bastante heterogêneo, envolvendo aluguéis, venda direta, incorporações, aquisições por pessoas físicas e jurídicas, imóveis comerciais e residenciais etc. Por esse motivo, todos os países do mundo preveem algum regime diferenciado de tributação das operações com bens imóveis (havendo mais de um modelo) e o próprio Brasil já possui um regime específico para a tributação de incorporações. Entendemos que, diante dessa complexidade, é mais viável deixar para a legislação infraconstitucional regular a forma como serão tributadas as operações com bens imóveis, em suas várias dimensões.

Somos também sensíveis ao impacto da reforma sobre setores importantes do ponto de vista social, os quais podem ser afetados pela mudança de preços relativos resultantes da reforma, ou podem necessitar de mais tempo para se adaptar ao novo regime de tributação. Por esse motivo, autorizamos que a Lei Complementar institua regimes especiais e favorecidos de tributação, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas, devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços ou alteração nas regras de creditamento.

Ressalto que, neste aspecto, não acolhi a proposta do substitutivo da CM-RT, em que a concessão de regimes especiais e favorecidos estava restrita e limitada a um rol taxativo de setores previstos na ADCT, pelo prazo determinado de doze anos.

Entendemos que a autorização para instituição de regimes especiais e favorecidos por Lei Complementar traz muito mais garantias aos setores que possam vir a ser beneficiados. Esta delegação assegura flexibilidade para a definição do tratamento benéfico, possibilita o adequado detalhamento do funcionamento de cada regime e ainda amplia a possibilidade de setores que poderão ser beneficiados, de acordo com as escolhas da sociedade. Além disso, a Lei Complementar não precisa necessariamente prever um prazo rígido de extinção de tais benefícios, que poderão mudar ao longo do tempo, acompanhando a dinâmica econômica e social do País. Por fim, acredito que um rol taxativo dos setores beneficiados não é matéria a ser tratada pela Constituição, conforme a melhor técnica legislativa.

A intenção é que a Lei Complementar institua regimes especiais e favorecidos para assegurar um tratamento mais benéfico a segmentos socialmente relevantes, a exemplo de:

SF/22807.20267-18
Página: 20/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

i) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais;

ii) produtos integrantes da cesta básica de alimentos;

iii) gás de cozinha para uso residencial;

iv) educação básica, superior e profissional;

v) saúde e medicamentos;

vi) transporte público coletivo e regular de passageiros; e

vii) aquisições realizadas por entidades beneficentes de assistência social.

Embora a definição da maior parte dos tratamentos diferenciados e favorecidos seja delegada à Lei Complementar, a proposta já prevê algumas situações em que esses deverão ser adotados – caso das compras governamentais, da Zona Franca de Manaus, das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) e do SIMPLES Nacional.

No caso das compras realizadas pela administração direta de Estados e Municípios, assim como por suas autarquias e fundações, o projeto prevê a possibilidade de que a operação seja isenta, garantida a manutenção dos créditos para o fornecedor, ou, ainda, que o imposto incidente na operação seja destinado para o ente federativo adquirente. O objetivo deste dispositivo é permitir a desoneração de serviços públicos prestados através de terceiros, bem como permitir a desoneração dos investimentos realizados pelos Estados e Municípios, gerando menos distorções e trazendo maior racionalidade para o sistema tributário. Observe-se que, quanto mais baixos os custos, menor a necessidade de arrecadação por parte do ente, abrindo, assim, a possibilidade de redução de alíquotas.

De modo semelhante, a proposta mantém a previsão de tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus, tanto no âmbito do IBS quanto no âmbito da CBS (art. 92-B do ADCT), pelo prazo já previsto na Constituição. No mesmo dispositivo, incluiu-se a previsão da manutenção de tratamento diferenciado para as ZPEs.

Adicionalmente, visando manter políticas adequadas de tratamento a pequenos negócios, também prevemos tratamento especial e

SF/22807.20267-18

Página: 21/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

favorecido, no âmbito do IBS e da CBS, para pequenas e microempresas, por meio do SIMPLES Nacional (art. 146 da CF). Especificamente no caso do IBS, a empresa poderá optar por pagar separadamente o imposto, e com isso ter direito à apropriação e à transferência dos créditos, podendo beneficiar-se integralmente da não cumulatividade do imposto.

Por fim, optamos por não alterar as imunidades constitucionais já existentes – tanto no caso daquelas já previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal, quanto no caso da imunidade de ICMS para a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, a qual foi mantida para o IBS e não alcança a CBS, pois atualmente não existe esta imunidade para o PIS e para a Cofins.

e. **Restituição de tributos para as famílias de baixa renda**

O § 8º do art. 156-A do substitutivo prevê que lei complementar regulamentará a devolução do IBS para famílias de baixa renda. Trata-se de uma inovação nesta reforma tributária consoante com as melhores práticas internacionais.

Estudos mostram que a isenção de tributação sobre itens da cesta básica e outros fortemente consumidos pela população mais pobre não é a forma mais eficiente de se fazer política distributiva. Em primeiro lugar, porque não há garantias de que o menor tributo será repassado para os consumidores na forma de menores preços. Em segundo lugar, porque, ainda que os pobres, proporcionalmente à sua renda, tenham maiores gastos com alimentos e outros itens essenciais à sobrevivência, em valores absolutos, o seu consumo é inferior ao das camadas mais abastadas na população. Assim, os gastos tributários associados à isenção de itens da cesta básica beneficiam mais fortemente as populações mais ricas do que as economicamente menos favorecidas.

Por isso, sob o ponto de vista de política redistributiva, é mais eficiente restituir diretamente para as famílias de baixa renda os valores pagos a título de tributos. Vale destacar que o Brasil já possui o CadÚnico, cadastro que permite identificar facilmente o público-alvo dessa futura política pública. Além disso, a sistemática de cobrança dos tributos, que detalharemos adiante, permitirá a devolução quase que imediata dos valores gastos, não prejudicando, assim, o fluxo de caixa dessas famílias.

f. **Princípio do destino**

SF/22807.20267-18

Página: 22/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

A adoção do princípio de destino (art. 156-A, § 1º, VII, e §5º da CF) permitirá eliminar uma das principais mazelas de nosso caótico sistema tributário, que é a guerra fiscal. Afinal, como o imposto deixa de pertencer ao local onde ocorre a produção, passando a ser devido ao local de destino da operação com bem ou da prestação de serviço, deixa-se de tributar a produção, passando-se a tributar efetivamente o consumo. Com a mudança, elimina-se o fundamento da guerra fiscal entre os entes da federação, contribuindo para a construção de um federalismo mais cooperativo e de uma política de desenvolvimento regional mais eficiente, como descrito adiante.

g. **Distribuição entre esferas de governo**

Entendemos que a reforma tributária não é o fórum adequado para discutir uma reformulação ampla do pacto federativo. Por esse motivo, buscamos preservar os atuais sistemas de partilha de receitas entre os entes da Federação. Ainda que o princípio do destino altere necessariamente a distribuição dos recursos entre os estados e entre os municípios, o substitutivo não deverá alterar a participação das receitas da União, do conjunto dos estados e do Distrito Federal e do conjunto dos municípios e do Distrito Federal sobre o total arrecadado.

Dessa forma, o substitutivo preserva os percentuais atualmente existentes nos arts. 158, IV (cota-parte do ICMS que pertence aos municípios), e 159, I e II (parcela do imposto de renda e IPI que pertencem aos estados e municípios), apenas incluindo o Imposto Seletivo (que substituirá o IPI) na base de partilha com os estados e municípios.

Optou-se, contudo, por estabelecer um novo critério de distribuição para a parcela da cota-parte do IBS atualmente distribuída proporcionalmente ao valor adicionado no município (e que continuará valendo para as receitas do ICMS), visto que este critério perde sentido, na medida em que o IBS é um imposto sobre o consumo e não sobre a produção. O substitutivo prevê que, do total a ser distribuído, 60% serão proporcionais à população dos municípios e 5% serão distribuídos igualmente entre todos os municípios do estado. Os demais 35% permanecem vinculados ao que dispuser a lei estadual, em observância à legislação atual.

h. **Vinculações para saúde, educação e pagamento de dívidas junto à União**

SF/22807.20267-18
Página: 23/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

O substitutivo mantém as atuais vinculações para a saúde e para a educação, inclusive para o FUNDEB, previstas nos arts. 198, 212 e 212-A da Constituição, respectivamente.

Ademais, o substitutivo autoriza estados e municípios a vincularem as receitas do IBS e das transferências que recebem para o pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia (art. 167, § 4º), como já ocorre com os atuais tributos.

i. **Operacionalização da repartição das receitas e do creditamento**

A lei complementar poderá definir que o IBS será devido no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação (art. 156-A, § 6º, da CF). Atualmente, o imposto é devido com a concretização da transação, independentemente de haver pagamento ou não, como ocorre com vendas a prazo. Esse novo procedimento permitirá a utilização de mecanismos automáticos de retenção do imposto quando da utilização de instrumentos bancários ou eletrônicos para o pagamento de operações comerciais – na forma já prevista no último parecer apresentado à PEC 110.

Outra evolução importante, também prevista no art. 156-A, § 6º, da CF (e, portanto, a critério da lei complementar), é em relação ao creditamento. A lei complementar poderá condicionar, como regra geral ou para casos específicos, o aproveitamento de créditos do IBS ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre suas aquisições de bens ou serviços. Trata-se de medida que, quando conjugada com a retenção automática do imposto, resultará em enorme redução da sonegação e da inadimplência, viabilizando a cobrança do IBS a alíquotas mais baixas.

O recolhimento do IBS será centralizado. Quando a operação ou prestação der direito a crédito, os valores recolhidos serão retidos e registrados a crédito de seu titular (art. 156-A, § 5º, da CF). Entendo ser essa uma das principais inovações do substitutivo (aproveitada do parecer da CM-RT), pois dará maior segurança ao contribuinte. Atualmente, o ressarcimento de créditos do ICMS depende de procedimentos administrativos junto à burocracia estadual, que podem demorar meses ou anos. Diante das recorrentes crises fiscais pelas quais passam os entes subnacionais, não é raro a devolução dos créditos depender de disponibilidade de caixa, sendo recorrentemente postergada.

SF/22807.20267-18
Página: 24/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Com a nova sistemática, o montante correspondente ao saldo credor dos contribuintes que não tiverem débitos para utilizá-lo ficará retido no Conselho Federativo do IBS e não será repassado aos governos locais. Esse mecanismo cria uma garantia absoluta de devolução dos créditos acumulados aos contribuintes, em um prazo bastante curto, que será definido na lei complementar. Os contribuintes ganham com maior segurança e um alívio significativo de seu fluxo de caixa.

j. **Gestão do IBS**

A competência administrativa dos estados, do Distrito Federal e dos municípios será exercida pelo Conselho Federativo do IBS (art. 156-B da CF), que terá como atribuições: editar as normas infralegais; uniformizar interpretação; arrecadar o imposto; efetuar as compensações; distribuir o produto da arrecadação entre os entes; e dirimir as questões suscitadas no âmbito de contenciosos administrativos entre o sujeito passivo e a administração tributária.

A instância máxima de deliberação do Conselho Federativo será a assembleia geral, onde todos os Estados, Distrito Federal e Municípios terão voto, observada a distribuição paritária dos votos entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios.

k. **Regras de transição para os tributos**

Os arts. 7º a 11 da PEC definem as regras de transição para o IBS, que substituirá o ICMS e o ISS. Como ponto de partida, define-se o ano-base como aquele em que for publicado, pelo Conselho Federativo do IBS, o regulamento do imposto, caso a publicação ocorra até 30 de junho, ou o ano seguinte, caso ocorra após essa data.

Nos dois primeiros anos subsequentes ao ano-base, o IBS terá uma alíquota de 1% e o valor recolhido poderá ser utilizado para compensar o pagamento do ICMS e do ISS (sendo esse montante posteriormente ressarcido pelo Conselho Federativo). Do terceiro ao sexto ano, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas à razão de um quinto ao ano. Os benefícios fiscais referentes a esses dois impostos serão reduzidos na mesma proporção.

Durante essa transição, o Senado Federal fixará as alíquotas de referência do imposto. Essas serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, tomando por base cálculos elaborados pelo Conselho Federativo do IBS. As alíquotas de referência serão fixadas de modo a que o produto da arrecadação

SF/22807.20267-18
Página: 25/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

do IBS seja equivalente à redução da arrecadação do ICMS, no caso dos estados, e do ISS, no caso dos municípios. Até o quarto ano subsequente ao ano-base, essas alíquotas não poderão ser modificadas por estados e municípios, assegurando-se, portanto, uma transição neutra em termos de carga tributária.

No início do sétimo ano subsequente ao ano-base, o ICMS e o ISS serão extintos e a transição para o novo sistema tributário estará completa. Nesta complementação de voto, esclarecemos que, a partir do oitavo ano subsequente ao ano-base, as alíquotas de referência serão aquelas vigentes ao final do sétimo ano. Ademais, prevemos que os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão utilizar as respectivas alíquotas de referência como componentes para fixação de suas próprias alíquotas, o que poderá facilitar muito o processo de transição, tornando desnecessário o cálculo das tarifas para aqueles entes que assim optarem.

Com o intuito de dar maior segurança jurídica e proporcionar uma transição com regras mais simples e claras, propusemos no art. 18 do substitutivo que o ICMS, o ISS, a Cofins, a Cofins-importação e as contribuições para o PIS e para o PIS-importação não poderão integrar a base de cálculo do IBS e da CBS.

l. **Transição federativa**

Os arts. 11 a 13 da PEC tratam da transição na distribuição da receita entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos, contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, porcentagem da arrecadação do IBS destinada aos Estados e Municípios será retida e distribuída proporcionalmente à participação de cada ente na receita do ICMS e do ISS em período a ser definido na lei complementar.

A participação da receita no período de referência considerará, no caso dos Estados, a arrecadação do ICMS, deduzida a cota-parte e, no caso dos Municípios, a arrecadação de ISS, acrescida da cota-parte do ICMS recebida pelo Município. Isso significa que a transição compensará os efeitos tanto da transição para o destino quanto da mudança nos critérios de distribuição da cota-parte.

A porcentagem da arrecadação a ser retida corresponderá à razão entre a redução da receita total de ICMS e de ISS, em período a ser

SF/22807.20267-18
Página: 26/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

definido na lei complementar, corrigida monetariamente, e a receita total de IBS devida aos Estados e aos Municípios, apurada com base nas alíquotas de referência. Neste contexto, durante vinte anos todos os entes terão garantida, pelo menos, sua receita atual (considerada a cota-parte), corrigida pela inflação.

A parcela não retida da arrecadação será distribuída com base nos critérios definidos no texto da Constituição Federal, ou seja, distribuição pelo princípio do destino e atribuição ao ente adquirente do imposto incidente nas aquisições governamentais. Desse montante serão deduzidos 3%, que serão destinados a mecanismo de compensação, sendo distribuídos, sequencialmente, aos entes da federação cujo coeficiente de participação na receita total seja mais afetado pela migração do ICMS e do ISS para o IBS.

Na prática, esse mecanismo de compensação faz com que haja um limite máximo de redução no coeficiente de participação dos entes na receita do IBS, relativamente à participação atual na receita de ICMS e ISS. Não será permitida, no entanto, compensação que resulte em receita por habitante do ente superior a três vezes a média nacional.

Nos vinte anos subsequentes (ou seja, do vigésimo primeiro ao quadragésimo ano contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS), a parcela retida da receita do IBS será progressivamente reduzida, sendo extinta no final do período. Ou seja, no final do período, a receita do IBS será integralmente distribuída pelos critérios previstos no texto da Constituição, exceto pela dedução de 3% destinados ao mecanismo de compensação. O percentual de 3% será progressivamente reduzido a partir do final desse período, nos termos definidos em lei complementar.

Vale notar que, por tomar como referência a arrecadação de IBS de cada ente apurada com base nas alíquotas de referência, o mecanismo de transição proposto não é afetado pelas mudanças nas alíquotas promovidas pelos Estados e Municípios. Isso significa que o acréscimo ou redução de receita decorrente de alteração da alíquota afetará apenas a receita do próprio Estado ou Município. Para garantir o funcionamento do modelo, os entes subnacionais não poderão fixar suas alíquotas durante a transição em níveis insuficientes para garantir os valores a serem retidos.

Esse modelo de transição federativa suaviza muito o impacto da reforma sobre a receita dos estados e municípios cuja participação no total das receitas é reduzida em função da unificação do ICMS com o ISS, da adoção do princípio de destino, da destinação do imposto ao ente adquirente

SF/22807.20267-18
Página: 27/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

nas aquisições governamentais e da mudança no critério de distribuição da cota-parte do IBS. Por conta dessa suavização e dos efeitos positivos da reforma tributária sobre o crescimento, a receita de quase todos os entes da federação tende a ser beneficiada pela mudança ao longo da transição.

Por fim, o art. 14 da PEC apenas visa assegurar, durante a transição, a manutenção dos atuais critérios de vinculação e partilha de recursos previstos na Constituição.

2. **Imposto Seletivo**

Assim como no substitutivo da CM-RT, mantive a previsão do imposto seletivo (IS), de caráter extrafiscal. Conforme redação sugerida para o art. 153, VIII, da CF, o imposto incidirá sobre a produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não incidindo, contudo, sobre as exportações. Nesta atualização da Complementação de Voto, alterei a redação do § 6º do art. 153 para explicitar o caráter extrafiscal do novo imposto.

É importante notar a introdução, no texto constitucional, da possibilidade de cobrança de um tributo de natureza extrafiscal com fins ambientais. Trata-se de um instrumento que poderá ser de grande relevância para a política de mitigação das mudanças climáticas, que tem ganhado destaque crescente no âmbito das políticas públicas e recentemente foi objeto de debate entre quase duzentas nações no âmbito da COP-26. Além do imposto seletivo, a PEC também prevê a possibilidade de alocação de recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional para a conservação do meio ambiente, conforme se detalha adiante.

O IS será de competência da União e sua arrecadação será partilhada com estados, Distrito Federal e municípios, seguindo os mesmos critérios atualmente previstos para a partilha da arrecadação do IPI. Suas alíquotas serão definidas em lei ordinária, mas poderão ser alteradas pelo Poder Executivo, dentro dos limites definidos na lei.

Pela proposta, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI. A proposta não prevê um prazo para a extinção do IPI, pois é possível que seja necessário manter a incidência de IPI sobre alguns produtos para viabilizar uma transição suave para as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus. Em contrapartida, a PEC estabelece que não poderá haver incidência de IPI sobre os produtos sujeitos

SF/22807.20267-18
Página: 28/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

à incidência do IS, deixando claro que não haverá risco de dupla tributação com a criação do IS.

A proposta estabelece também que, após a instituição do IS e enquanto o IPI não for extinto, a arrecadação do IS não poderá exceder a redução da arrecadação do IPI. Reforça-se assim o compromisso de não elevação da carga tributária com a reforma.

3. **A Contribuição sobre Bens e Serviços**

O art. 195, V, e § 15, da Constituição cria as bases constitucionais para a criação da CBS por legislação ordinária. A CBS deverá substituir a Cofins, a Cofins-importação e o PIS. Suas principais características serão:

i) incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e prestações de serviços, bem como sobre as importações desses mesmos bens, direitos e serviços;

ii) não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

iii) será não cumulativa, garantindo-se a recuperação integral dos créditos, exceto em situações previstas na Constituição, como na destinação do bem para uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei, ou quando a operação subsequente for isenta ou imune;

iv) a lei poderá instituir regimes diferenciados de tributação em que a contribuição poderá incidir sobre a receita bruta auferida em determinado período de apuração, bem como vedar a apropriação e a transferência de créditos da contribuição, em relação a instituições financeiras, serviços de crédito, câmbio e seguro, e serviços de planos de assistência à saúde;

v) assim como no caso do IBS, a lei poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o aproveitamento dos créditos ficará condicionado ao recolhimento da contribuição devida na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; e a exigência de recolhimento parcial ou total da

SF/22807.20267-18
Página: 29/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

contribuição no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação;

vi) será possível a cobrança em uma única etapa, conforme definição em lei;

vii) a arrecadação da CBS terá as mesmas destinações atual dos impostos a serem substituídos, quais sejam, financiar a seguridade social e os programas previstos no art. 239 da Constituição, como o seguro-desemprego, o abono salarial e os repasses para o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES);

viii) mantendo o objetivo desta reforma de não aumentar a carga tributária, as alíquotas da CBS serão fixadas de forma a manter a arrecadação dos tributos que irá substituir pelo período de dois anos;

ix) a transição deverá ser mais rápida, com a extinção da Cofins, da Cofins-importação, do PIS e do PIS-importação ocorrendo quando do início da produção dos efeitos da lei que instituir a CBS;

x) não integrará a sua própria base de cálculo e nem a do IBS. Dessa forma, a CBS será calculada "por fora", e não "por dentro", garantindo maior transparência.

4. **Fundo de Desenvolvimento Regional**

Acredito que a reforma tributária é o momento correto para repensar as disparidades regionais existentes no País. A Constituição de 1988 manteve os importantes Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM), bem como garantiu a transferência de recursos federais para os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO). Sem dúvida, trata-se de importantes fontes de recursos. Não é exagerado dizer que parcela significativa de nossos municípios só consegue oferecer serviços essenciais à sua população, como educação e saúde, graças aos recursos do FPM. Similarmente, os recursos do FPE e dos fundos de financiamento têm contribuído para amainar as gigantescas desigualdades espaciais existentes. Mas os recursos garantidos pela Constituição de 1988 e emendas subsequentes se revelaram insuficientes para resolver essa imensa nódoa.

SF/22807.20267-18
Página: 30/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Por esse motivo, proponho no substitutivo (art. 159-A) criar as bases para a instituição do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). O FDR será instituído por lei complementar e será custeado exclusivamente com um percentual das receitas do IBS, que será variável em função do aumento real da arrecadação, não podendo exceder 5%. Temporariamente, caso o crescimento real da receita do IBS seja muito baixo, o financiamento do FDR poderá ser complementado por um adicional da alíquota do IBS, não superior a 0,8 ponto percentual.

Os recursos do FDR serão alocados em projetos de infraestrutura, conservação do meio ambiente, inovação e difusão de tecnologias, bem como fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda. A lei complementar que instituir o FDR definirá os critérios de distribuição dos recursos, assegurando que 30% do montante serão destinados aos municípios e 10% do montante a investimentos em infraestrutura nos estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

No art. 22 do substitutivo, prevemos que, até 2032, os recursos do FDR serão aplicados prioritariamente na manutenção da competitividade das empresas que receberam benefícios fiscais convalidados nos termos da Lei Complementar nº 160, de 2017. O objetivo deste dispositivo, cuja aplicação será regulamentada por lei complementar, é contribuir para a segurança jurídica dos contribuintes – que realizaram investimentos com base nos incentivos convalidados – na transição para o novo sistema tributário proposto na presente PEC. Como a Lei Complementar 160 já previa a extinção dos benefícios em 2033, o prazo proposto para a alocação preferencial dos recursos do FDR é compatível com o prazo previsto para a vigência dos benefícios.

5. **Outros temas**

Além das mudanças nos tributos sobre bens e serviços, que são o cerne da proposta, estou sugerindo algumas outras mudanças no texto constitucional, sendo as mais importantes descritas a seguir.

A primeira mudança consiste na definição de que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais, previstos no art. 43, § 2º, III, da Constituição, considerará critérios de conservação do meio ambiente.

A segunda é a definição de que o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (imposto sobre heranças e doações) será progressivo.

SF/22807.20267-18
Página: 31/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

A terceira medida consiste na ampliação do escopo de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), de forma a alcançar não apenas veículos terrestres, mas também veículos aquáticos e aéreos. Junto com a progressividade do imposto sobre heranças e doações, trata-se de medida importante para aumentar a progressividade do sistema tributário brasileiro, na medida em que viabilizará a tributação de veículos aquáticos e aéreos de luxo, como lanchas e jatinhos, que hoje não são alcançados pelo IPVA.

Complementando essa medida, define-se que as alíquotas do IPVA poderão ser diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos, e propõe-se que lei complementar defina as alíquotas máximas e mínimas do imposto. Adicionalmente, propõe-se a não incidência de IPVA para veículos de uso comercial destinados exclusivamente ao transporte público de passageiros e ao transporte de cargas, bem como sobre veículos aquáticos destinados à pesca artesanal e a às populações indígenas e ribeirinhas. Vale destacar que a mudança proposta pode representar uma importante redução de custos para os transportadores autônomos de carga – que vem sendo fortemente afetados pela alta do preço dos combustíveis no país.

A quarta mudança trata do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), definindo que este terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos (por lei ou decreto municipal), observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel.

A quinta mudança é a introdução de um novo parágrafo no art. 167 da Constituição, impedindo a criação de despesa heterônoma, ou seja, a criação por um ente da federação de despesas para outros entes da federação, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira ou sem a correspondente transferência de recursos. Esse dispositivo não se aplica no caso de obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e no caso da elevação do salário mínimo.

Por fim, através do art. 19 da presente PEC, sugere-se uma alteração no art. 20 da Constituição Federal, definindo que não são bens da União – e, portanto, não estão sujeitos à cobrança de laudêmio – os terrenos de marinha localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e as unidades ambientais federais.

SF/22807.20267-18
Página: 32/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

6. Atualização do Relatório e do Substitutivo em março de 2022

Desde a apresentação da última versão de meu relatório, no dia 23 de fevereiro de 2022, dezenas de emendas foram apresentadas pelos membros desta Comissão, algumas das quais foram acolhidas. Destaco que as alterações no relatório se restringiram à acolhida dessas emendas. Basicamente, trazem as seguintes inovações ao substitutivo:

Ao acolher a Emenda nº 220, de autoria do Senador Plínio Valério (PSDB/AM), o comando contido no § 2º recebeu redação mais direta, esclarecendo que o Estado do Amazonas participará na arrecadação do IBS decorrente de operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos da lei complementar.

Já as Emendas de nºs 231 e 232, propostas pelo Senador Fabiano Contarato (PT/ES), foram parcialmente acolhidas, na medida em que acrescentei, ao inciso III do § 8º do art. 156-A, a possibilidade de a lei complementar prever o ressarcimento integral das despesas com IBS realizadas pela população de baixa renda. A redação anterior contemplava apenas a devolução parcial. O benefício, mais do que justo, poderá ser exercido de forma plena, eliminando a regressividade da tributação indireta.

Também acolhi a Emenda nº 233, da estimada Senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP), acrescendo o inciso VI ao § 1º do art. 155, para prever a imunidade de ITCMD sobre doações e transmissões efetuadas em favor de organizações da sociedade civil ou de institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos. O objetivo é não onerar a transferência de recursos para atividades socialmente meritórias, como a atividade científica, tão carente de apoio em nosso País.

Igualmente acolhi a Emenda nº 248, de autoria do Senador Jorginho Mello (PL/SC), incluindo no inciso V do § 3º do art. 146 a possibilidade de recolhimento da CBS separadamente pelas empresas do Simples e modificando o inciso VI do § 3º do art. 146 para possibilitar que as empresas do Simples possam transferir créditos do IBS e da CBS, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado. Por meio desta emenda, ainda se acrescentou o § 21 ao art. 195, prevendo a possibilidade de a lei da CBS instituir regimes especiais e favorecidos de tributação, nos moldes do que já estava previsto para o IBS.

As emendas 222, 230, 240, 242, 245 e 246, de múltiplos autores, foram acolhidas parcialmente porque, embora não incorporadas

SF/22807.20267-18
Página: 33/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

expressamente ao substitutivo, a concretização do propósito a que visam foi delegada à lei complementar que instituirá o IBS ou à lei ordinária que instituirá a CBS.

Por fim, foi feita uma correção de redação no art. 92-B, que o Substitutivo acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O dispositivo mencionava equivocadamente o art. 90 do ADCT, quando o correto seria fazer remissão ao art. 92.

SF/22807.20267-18

7. **Próximos passos**

A reforma dos tributos sobre o consumo de bens e serviços é uma das agendas mais importantes do Brasil – não apenas por seu impacto extremamente positivo sobre o crescimento do país, mas também por contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais. Essa reforma torna-se ainda mais urgente com o avanço do processo de adesão do Brasil à OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), pois a tributação de bens e serviços é uma das áreas em que nosso país mais se afasta das boas práticas internacionais.

Após mais de dois anos de amplo diálogo e amadurecimento, espero que o Congresso Nacional aprove esta PEC na forma do substitutivo que estou apresentando. Contudo, é importante lembrar que a transformação desta PEC em emenda constitucional é apenas o primeiro – e fundamental – passo para uma série de alterações legislativas que terão de ser feitas. A PEC cria a base constitucional que permitirá a aprovação do IBS subnacional, por meio de lei complementar, e da CBS e do IS, por lei ordinária. O caminho é longo, mas o passo crucial já foi dado!

III – VOTO

Diante do exposto, voto pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, com acatamento integral ou parcial das Emendas de número 5, 7, 11, 13, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 31, 32, 36, 46, 53, 63, 71, 72, 73, 77, 84, 88, 91, 94, 99, 118, 119, 121, 122, 130, 132, 133, 135, 147, 150, 152, 158, 159, 162, 163, 165, 166, 168, 169, 182, 184, 188, 194, 197, 211, 215, 218, 219, 220, 222, 230, 231, 232, 233, 240, 242, 245, 246 e 248, e rejeição das demais, na forma do seguinte substitutivo:

Página: 34/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA Nº - CCJ (SUBSTITUTIVO)

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

SF/22807.20267-18

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

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 43. .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o inciso III do § 2º deste artigo considerará critérios de conservação do meio ambiente." (NR)

"**Art. 61.** .....

.....

§ 3º Observadas as hipóteses previstas neste artigo, a iniciativa da lei complementar que institui e disciplina o imposto previsto no art. 156-A poderá caber também ao Conselho previsto no art. 156-B." (NR)

"**Art. 62.** .....

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

....." (NR)

"**Art. 105.** .....

I – .....

Texto da 1ª Edição e Publicação do Livro, Impresso e registrado

Página: 35/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

.....

j) as causas e os conflitos entre os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e o Conselho previsto no art. 156-B, que envolvam o imposto previsto no art. 156-A;

....." (NR)

"**Art. 145.** .....

.....

§ 3º Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores dos cargos exclusivos de Estado das carreiras mencionadas no inciso XXII do art. 37.

....." (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 dos impostos previstos nos arts. 155, II, 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, V e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. .....

.....

V – o sujeito passivo poderá optar pelo pagamento do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, nos termos previstos naqueles artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime unificado de que trata este parágrafo;

VI – na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, ser feito por meio do regime unificado de que trata o caput deste parágrafo:

a) será permitida a transferência de créditos do imposto e da contribuição em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado;

SF/22807.20267-18

Página: 36/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

b) não será permitida a apropriação de créditos do imposto e da contribuição pelas empresas sujeitas ao regime unificado.” (NR)

“**Art. 150**. .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....” (NR)

“Art. 153. .....

.....

VIII – produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII deste artigo.

.....

§ 3º O imposto previsto no inciso IV deste artigo:

.....

V – não incidirá concomitantemente sobre bens tributados pelo imposto de que trata o inciso VIII deste artigo.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII deste artigo terá caráter extrafiscal e:

I – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

II – integrará a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V;

III – não incidirá sobre as exportações.” (NR)

“**Art. 155**. .....

.....

III – propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.

SF/22807.20267-18

Página: 37/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 1º .....

.....

V – será progressivo;

VI – não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações e prestações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

I – terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes;

III – não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente ao transporte público de passageiros e ao transporte de cargas, e sobre veículos aquáticos destinados à pesca artesanal e às populações indígenas e ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência, nos termos de lei complementar.” (NR)

“**Art. 156.** .....

.....

§ 5º O imposto previsto no inciso I do *caput* deste artigo terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos, observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel, não se aplicando o disposto no art. 150, I.” (NR)

SEÇÃO V-A

Do Imposto dos Estados, Distrito Federal e Municípios

“**Art. 156-A**. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar.

SF/22807.20267-18
Página: 38/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 1º O imposto atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços;

II – incidirá também sobre importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

IV – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V deste parágrafo;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo será uniforme para todas as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – a alíquota do imposto aplicável a cada operação ou prestação será a soma das alíquotas:

a) do Estado ou Distrito Federal de destino da operação ou prestação, nos termos do inciso III do § 7º deste artigo; e

b) do Município de destino da operação ou prestação, nos termos do inciso III do § 7º deste artigo;

VIII – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações e prestações imediatamente anteriores, ressalvadas, exclusivamente, as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a da contribuição prevista no art. 195, V;

X – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, inclusive alíquota zero, redução de base de cálculo ou crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em valor menor que o decorrente da aplicação das alíquotas nominais sobre a base de cálculo integral, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XII – será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente;

XIII - não incidirá sobre a intermediação financeira.

SF/22807.20267-18
Página: 39/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 2º O imposto de que trata esse artigo alcança negócios jurídicos e outras operações e prestações a eles equiparáveis, tais como:

I – alienação;

II – troca ou permuta;

III – locação;

IV – cessão, disponibilização, licenciamento;

V – arrendamento mercantil;

VI – prestação de serviços.

§ 3º O disposto no inciso III do § 1º deste artigo, não se aplica:

I – caso o bem ou serviço seja destinado a uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei complementar;

II – nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, exceto nas hipóteses expressamente previstas em lei complementar.

§ 4º A lei complementar definirá o sujeito passivo do imposto, que poderá ser, inclusive, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 5º Para fins do sistema de arrecadação centralizada, o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação:

I – será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito, nos termos do inciso VIII do § 1º e do § 3º deste artigo;

II – será distribuído ao Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação ou prestação, conforme as respectivas alíquotas, nos demais casos.

§ 6º Lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos do imposto ficará condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total do imposto no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.

§ 7º Lei complementar disporá sobre:

I – os critérios para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, nos termos do § 5º deste artigo, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

Texto da 1ª Edição em fase de revisão e registro

SF/22807.20267-18

Página: 40/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

b) o tratamento em relação às operações e prestações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras específicas de distribuição aplicáveis aos regimes diferenciados, especiais e simplificados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo sujeito passivo;

III – os critérios para a definição do local de destino da operação ou prestação, que poderá ser, inclusive, o da entrega e disponibilização do bem, o da localização do bem, o da prestação do serviço ou o do domicílio do adquirente do bem ou do tomador do serviço;

IV – o processo administrativo tributário do imposto.

§ 8º Observada a aplicação homogênea em todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, a lei complementar:

I – disporá sobre a instituição de regimes diferenciados de tributação para:

a) combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, hipótese em que:

1. o imposto poderá incidir uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, admitida a não aplicação do disposto no inciso VIII do § 1º deste artigo;

2. as alíquotas do imposto poderão ser uniformes em todo o território nacional, diferenciadas por produto e específicas, por unidade de medida, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto nos incisos V e VI do § 1º deste artigo;

3. poderá ser concedido crédito nas aquisições de combustíveis e lubrificantes para consumo por sujeito passivo do imposto;

b) serviços financeiros e operações com bens imóveis, inclusive em relação a:

1. hipóteses em que o imposto incidirá uma única vez, admitida a não aplicação do disposto no inciso VIII do § 1º deste artigo;

2. alterações na base de cálculo, nas regras de creditamento e nas alíquotas, que poderão ser uniformes em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto nos incisos V e VI do § 1º deste artigo;

II – disporá sobre a instituição de regimes especiais e favorecidos de tributação, por meio de:

a) isenção ou adoção de alíquotas reduzidas;

b) devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços;

c) alteração nas regras de creditamento;

SF/22807.20267-18

Página: 41/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

III – poderá prever a devolução total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços;

IV – poderá prever, em relação às operações e prestações contratadas pela administração pública direta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como pelas autarquias e fundações públicas por eles instituídas e mantidas:

a) hipóteses de não incidência do imposto, assegurada ao sujeito passivo a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

b) a destinação integral do produto da arrecadação do imposto ao ente federativo adquirente ou contratante, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas."

"**Art. 156-B**. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º Lei complementar disporá sobre o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, observado o seguinte:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios participarão da assembleia geral, que funcionará como instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária, sendo os votos distribuídos de forma paritária entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios;

II – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

SF/22807.20267-18
Página: 42/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

III – o controle externo do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será exercido pela assembleia geral com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

IV – na cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relativas ao imposto de que trata o art. 156-A, as administrações tributárias e as procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma coordenada com o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços; e

V – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços disporá sobre sua organização, funcionamento, atribuições e controle interno.

§ 2º Caberá à lei complementar definir:

I – a forma de representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na Assembleia Geral de que trata o inciso I do § 1º deste artigo;

II – a estrutura e a governança do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços;

III – os critérios para a distribuição dos votos na assembleia geral entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, observado o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 3º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços e os servidores de carreira da administração tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios estarão sujeitos ao limite de remuneração aplicável aos servidores da União e à disciplina estabelecida em lei complementar no que se refere a responsabilidade funcional, correição e sanções administrativas."

"**Art. 158.** .....

.....

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação 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) do produto da arrecadação distribuída ao Estado do imposto de que trata o art. 156-A.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

SF/22807.20267-18

Página: 43/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 60% (sessenta por cento), no mínimo, na proporção da população;

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;

III – 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

....." (NR)

"**Art. 159-A.** Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, nos termos do disposto no art. 170, VII, que será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A destinado a cada ente da Federação, não superior a 5% (cinco por cento).

§ 1º O percentual a que se refere o caput poderá ser variável em função do aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A.

§ 2º A lei complementar prevista no caput estabelecerá critérios para:

I – a alocação dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional em:

SF/22807.20267-18

Página: 44/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

a) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda;

b) estudos, projetos e obras de infraestrutura;

c) inovação e difusão de tecnologias;

d) conservação do meio ambiente.

II – a distribuição dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, observada a destinação de no mínimo:

a) 30% (trinta por cento) do montante para os Municípios;

b) 10% (dez por cento) do montante para investimentos em infraestrutura nos Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

§ 3º Observado o disposto no § 2º deste artigo, caberá ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município a decisão quanto ao emprego dos recursos recebidos do Fundo de Desenvolvimento Regional."

"**Art. 161.** .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"**Art. 167.** .....

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d" e "e" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

.....

§ 7º Não se admitirá imposição ou transferência de qualquer encargo financeiro, inclusive decorrente da prestação de serviço público e despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo, na forma do inciso IV do art. 7º." (NR)

SF/22807.20267-18
Página: 45/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

"**Art. 195.** .....

.....

V – sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e prestações de serviços;

.....

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* deste artigo:

I – incidirá também sobre importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja sua finalidade;

II – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

III – será não cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações e prestações imediatamente anteriores, ressalvadas, exclusivamente, as hipóteses previstas nesta Constituição.

IV – não integrará a sua própria base de cálculo, nem a do imposto previsto no art. 156-A.

§ 16. O disposto no inciso III do § 15 deste artigo não se aplica:

I – caso o bem ou serviço seja destinado a uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei;

II – nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, exceto nas hipóteses expressamente previstas em lei.

§ 17. A lei poderá instituir regimes diferenciados de tributação em que a contribuição de que trata o inciso V do *caput* deste artigo poderá incidir sobre a receita bruta auferida em determinado período de apuração, bem como vedar a apropriação e a transferência de créditos da contribuição, em relação a instituições financeiras, a serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, e a serviços de planos de assistência à saúde.

§ 18. A lei definirá o sujeito passivo da contribuição prevista no inciso V do *caput,* que poderá ser, inclusive, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 19. A lei poderá estabelecer, em relação à contribuição prevista no inciso V do *caput* deste artigo, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos da contribuição ficará condicionado ao recolhimento da contribuição devida na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento da contribuição incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

SF/22807.20267-18
Página: 46/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II – a exigência de recolhimento parcial ou total da contribuição no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.

§ 20. A lei poderá, em relação à contribuição prevista no inciso V do *caput*:

I – definir bens ou serviços sobre os quais a contribuição será cobrada em uma única etapa, quaisquer que sejam as suas finalidades;

II – definir a incidência da contribuição conforme o disposto no art. 156-A, § 2º.

§ 21. A lei disporá sobre a instituição de regimes especiais e favorecidos de tributação com relação à contribuição de que trata o inciso V do caput, por meio de:

I - isenção ou adoção de alíquotas reduzidas;

II - devolução total ou parcial da contribuição aos adquirentes dos bens e serviços;

III - alteração nas regras de creditamento." (NR)

"**Art. 198.** .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, "a", e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, "b" e § 3º.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por:

a) 20% (vinte por cento) das parcelas dos Estados e do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A;

b) 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 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

SF/22807.20267-18

Página: 47/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

.....” (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 92-B**. A lei complementar que instituir o imposto previsto no art. 156-A e a lei que instituir a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, estabelecerão, nos termos dos arts. 40, 92 e 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o tratamento tributário favorecido da Zona Franca de Manaus, podendo inclusive prever alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento, não se aplicando o disposto no inciso X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal.

§ 1º As leis previstas no *caput* deste artigo também estabelecerão o tratamento tributário das zonas de processamento de exportações.

§ 2º O estado do Amazonas participará na arrecadação decorrente das operações e prestações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos de lei complementar, sem prejuízo do disposto no art. 156-A, § 1º, VII, da Constituição Federal.”

“**Art. 104.** .....

.....

IV – os Estados reterão os repasses previstos nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

.....” (NR)

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**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 dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

SF/22807.20267-18
Página: 48/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

"**Art. 239.** A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição 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 contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

....." (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**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. 156-A, e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

SF/22807.20267-18
Página: 49/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

.....

II – .....

.....

b) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I 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, as alíneas "a" e "b" do inciso I, o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

Art. 5º O art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 82**. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil." (NR)

Art. 6º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 62.** .....

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

....." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"**Art. 153.** .....

.....

SF/22807.20267-18
Página: 50/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, V e VIII.

....." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.

....." (NR)

Art. 7º Observarão o disposto nos arts. 8º a 14 desta Emenda Constitucional e na lei complementar a que se refere o *caput* do art. 156-A da Constituição Federal:

I – a extinção dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal;

II – a instituição do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 8º a 15 desta Emenda Constitucional, considera-se ano-base:

I – o ano em que for publicado, pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, o regulamento do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente ao da publicação do regulamento do imposto, caso a publicação ocorra após 30 de junho.

Art. 8º No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano-base:

I – o imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota de 1% (um por cento);

SF/22807.20267-18
Página: 51/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II – o montante recolhido na forma do inciso I pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores poderá ser compensado com o montante por elas devido a título de pagamento dos impostos a que se referem o art. 155, II, e o art. 156, III, ambos da Constituição Federal;

III – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços determinará a transferência, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, de recursos em montante equivalente às compensações a que se refere o inciso II.

Art. 9º Do terceiro ao sexto anos subsequentes ao ano-base, as alíquotas dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 4/5 (quatro quintos) no terceiro ano;

II – 3/5 (três quintos) no quarto ano;

III – 2/5 (dois quintos) no quinto ano;

IV – 1/5 (um quinto) no sexto ano.

§ 1º Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Ficam extintos, a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base, os impostos referidos no *caput* deste artigo.

Art. 10. Resolução do Senado Federal fixará as alíquotas de referência estadual, distrital e municipal do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, segundo critérios definidos em lei complementar.

§ 1º Do terceiro ao sétimo anos subsequentes ao ano-base, as alíquotas de referência serão fixadas de modo a que o produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, seja equivalente à redução da arrecadação:

I – no caso dos Estados e do Distrito Federal, do imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição Federal;

SF/22807.20267-18

Página: 52/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, do imposto a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 2º A partir do oitavo ano subsequente ao ano-base, as alíquotas de referência serão aquelas vigentes no final do período referido no § 1º deste artigo.

§ 3º A alíquota de referência da respectiva esfera federativa será aplicada:

I – obrigatoriamente, no terceiro e quarto anos subsequentes ao ano base;

II – até que sobrevenha lei específica estadual, distrital ou municipal de que trata o art. 156-A, § 1º, V, da Constituição Federal, a partir do quinto ano subsequente ao ano-base.

§ 4º É autorizada a utilização da alíquota de referência como componente para fixação da alíquota pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 11. Do terceiro ao vigésimo segundo anos subsequentes ao ano-base, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Do produto da arrecadação destinado a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município, nos termos do art. 156-A, § 5º, II, e § 8º, IV, "b", da Constituição Federal, apurado com base nas respectivas alíquotas de referência, será retido percentual correspondente à razão entre os seguintes montantes:

I – a redução da receita dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, corrigida monetariamente; e

II – a receita do imposto a que se refere o art. 156-A, apurada com base nas alíquotas de referência, devida ao conjunto dos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 156-A, § 5º, II e § 8º, IV, "b", ambos da Constituição Federal.

SF/22807.20267-18
Página: 53/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 2º O montante retido na forma do § 1º deste artigo será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à participação de cada ente na receita dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados, a arrecadação própria do imposto de que trata o art. 155, II, deduzida a parcela transferida aos Municípios, nos termos do art. 158, IV, "a", ambos da Constituição Federal;

II – no caso do Distrito Federal, a arrecadação própria dos impostos de que tratam os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal;

III – no caso dos Municípios, a soma da arrecadação própria do imposto de que trata o art. 156, III, e das parcelas creditadas na forma do art. 158, IV, "a", ambos da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, aos recursos distribuídos aos Estados na forma do § 2º deste artigo.

§ 4º Da parcela do produto da arrecadação do imposto destinada a cada ente, apurada nos termos do art. 156-A, § 5º, II e § 8º, IV, "b", da Constituição Federal, não retida nos termos do § 1º deste artigo, serão destinados 3% (três por cento), sequencialmente, aos entes da federação que apresentarem os menores coeficientes na razão entre os seguintes montantes:

I – participação de cada ente na arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, apurada com base nas respectivas alíquotas de referência;

II – participação de cada ente na arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155, II e 155, III, ambos da Constituição Federal.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º deste artigo:

I – será considerada como arrecadação do ente a apurada após a aplicação do disposto no art. 158, IV "a" e "b", da Constituição Federal;

SF/22807.20267-18

Página: 54/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II – a arrecadação por habitante do ente considerada para fins do cálculo da participação a que se refere o inciso II do § 4º deste artigo não poderá ser superior a três vezes a média nacional da respectiva esfera da federação.

§ 6º É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, inferiores às necessárias para garantir a retenção de que trata o § 1º deste artigo.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, a participação na arrecadação a que se refere o § 2º do art. 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias será considerada receita auferida pelo estado do Amazonas.

§ 8º Lei complementar disciplinará o disposto neste artigo.

Art. 12. Do vigésimo terceiro ao quadragésimo segundo anos subsequentes ao ano-base:

I - a parcela do produto da arrecadação do imposto retida nos termos do § 1º do art. 11 será progressivamente reduzida, sendo extinta no último ano do período;

II – aplicam-se os demais dispositivos previstos no art. 11.

Art. 13. A partir do quadragésimo terceiro ano subsequente ao ano base, o percentual a que se refere o § 4º do art. 11 será progressivamente reduzido, nos termos de lei complementar.

Parágrafo único. Até que o percentual de que trata este artigo seja reduzido a zero, aplicam-se os critérios de distribuição previstos nos §§ 4º e 5º do art. 11.

Art. 14. Os recursos distribuídos na forma dos arts. 11 a 13:

I - serão considerados como receita de impostos do respectivo ente federativo, para fins do disposto nos arts. 29-A, 37, XXII, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212 e 216, § 6º, todos da Constituição Federal;

SF/22807.20267-18

Página: 55/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II - poderão ser vinculados para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, da Constituição Federal.

§1º Integrarão os fundos de que trata o art. 212-A da Constituição Federal:

I – os recursos distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal nos termos dos arts. 11 a 13, observados os percentuais definidos no inciso II, "a", do referido art. 212-A;

II – os recursos distribuídos aos Municípios na forma do art. 11, § 2º, observado, para cada Município, o percentual definido no inciso II, "b", do referido art. 212-A, aplicado proporcionalmente à razão entre a parcela creditada na forma do art. 158, IV, "a", da Constituição Federal, e o valor apurado na forma do art. 11, § 2º, III.

§2º Até que lei estadual disponha sobre a matéria, a entrega dos recursos nos termos do art. 158, § 2º, II observará os critérios estabelecidos na lei estadual a que se refere o art. 158, § 1º, II, ambos da Constituição Federal.

Art. 15. Os saldos credores existentes ao final do sexto ano subsequente ao ano-base relativos ao imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição Federal serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º O ressarcimento de que trata este artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento seja admitido pela legislação em vigor e homologados pelos respectivos entes da Federação, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar 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 I, os respectivos saldos credores serão considerados automaticamente homologados.

SF/22807.20267-18

Página: 56/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se como saldo credor relativo aos tributos referidos no *caput*:

I – todos os créditos relativos às mercadorias e serviços adquiridos pelos contribuintes que não tenham sido aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação, independentemente de sua destinação;

II – outros valores relativos ao imposto referido no *caput*, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes em função de decisão judicial transitada em julgado.

§ 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no *caput* 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, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos;

II – os títulos serão remunerados pela taxa básica de juros, estabelecida pelo Banco Central do Brasil;

III – o valor correspondente ao principal e aos juros dos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços para o respectivo ente.

§ 4º Os Estados e o Distrito Federal poderão elevar, temporariamente, a alíquota do imposto sobre bens e serviços, para fins de pagamento do serviço da dívida a que se refere este artigo, hipótese na qual o incremento da arrecadação, até o limite do serviço da dívida, não estará sujeito às vinculações e partilhas a que se referem os arts. 158, IV, "b", 198, 212 e 212-A, todos da Constituição Federal.

§ 5º Lei complementar:

I – poderá permitir a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores referidos neste artigo, antes do prazo previsto no *caput*, observado o disposto no § 3º deste artigo;

SF/22807.20267-18

Página: 57/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

II – estabelecerá critérios para a aplicação do disposto no § 4º deste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo se aplica também a créditos do imposto referido no *caput* que venham a ser reconhecidos após o prazo nele estabelecido.

Art. 16. Caso o aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal seja inferior a parâmetro estabelecido na lei complementar a que se refere o art. 159-A da Constituição Federal, o financiamento do Fundo de Desenvolvimento Regional poderá ser complementado por adicional de alíquota do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal, não superior a oito décimos de ponto percentual.

§ 1º Resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá o adicional de alíquota de que trata o *caput*.

§ 2º O adicional de alíquota de que trata o *caput* poderá ser variável em função do aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se até que o aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A alcance o parâmetro estabelecido na lei complementar a que se refere o art. 159-A, ambos da Constituição Federal.

Art. 17. A lei que instituir o imposto previsto no art. 153, VIII, estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do imposto previsto no art. 153, IV, ambos da Constituição Federal.

§ 1º Durante o prazo previsto no *caput*, as alíquotas do imposto previsto no art. 153, VIII, serão fixadas de modo a que o produto de sua arrecadação não exceda a redução da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, ambos da Constituição Federal.

§ 2º A lei que instituir o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal, regulamentará o disposto no § 1º, em especial no tocante à forma de aferição da elevação e da redução da arrecadação dos

SF/22807.20267-18

Página: 58/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

impostos nele referidos, bem como à forma de ajuste na hipótese de desvios em relação ao critério proposto.

§ 3º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, a entrega dos recursos relativos ao imposto previsto no art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com a redação dada por esta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações.

Art. 18. Nos primeiros dois anos após a sua instituição, as alíquotas da contribuição prevista no art. 195, V, serão fixadas de modo a que o produto de sua arrecadação seja equivalente à redução da arrecadação 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 Federal.

Parágrafo único. A lei que instituir a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, regulamentará o disposto neste artigo.

Art. 19. O art. 20 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

> "**Art. 20**. ….....
>
> .....
>
> VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos, excluídos, destes, os localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e as unidades ambientais federais;
>
> …....." (NR)

Art. 20. Até o início da produção de efeitos da lei complementar a que se refere o art. 155, § 6º, I, da Constituição Federal, o imposto a que se refere o art. 155, III, da Constituição Federal, seguirá sendo cobrado segundo os critérios vigentes anteriormente à publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 21. Até sua extinção, não integrarão a base de cálculo do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, ambos da Constituição Federal:

SF/22807.20267-18

Página: 59/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

I – os impostos a que se referem o art. 155, II, e o art. 156, III, inclusive a parcela recolhida pelo sujeito passivo nos termos do art. 150, § 7º, todos da Constituição Federal;

II – as contribuições a que se referem o art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal.

Art. 22. Até 2032, os recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão aplicados prioritariamente na manutenção da competitividade das empresas que receberam isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, que tenham sido reconhecidos nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 1º A aplicação dos recursos nos termos deste artigo tem como objetivo compensar as empresas de que trata o *caput*, em decorrência da redução das alíquotas e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, nos termos do art. 9º desta Emenda Constitucional.

§ 2º A lei complementar que instituir o Fundo de Desenvolvimento Regional, de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, regulamentará o disposto neste artigo.

Art. 23. Ficam revogados:

I – a partir do início da produção de efeitos da lei que instituir a contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, o art. 195, IV e § 12, da Constituição Federal;

II – a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base de que trata o parágrafo único do art. 7º desta Emenda Constitucional:

a) os arts. 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, §§ 1º e 2º, 83 e 99, todos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

SF/22807.20267-18
Página: 60/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

III – ao final do prazo a que se refere o *caput* do art. 17 desta Emenda Constitucional, o art. 153, IV e § 3º, da Constituição Federal.

Art. 24. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação ao art. 3º, a partir do início da produção de efeitos da lei que instituir a contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

II – em relação aos arts. 4º e 5º, a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base de que trata o parágrafo único do art. 7º desta Emenda Constitucional;

III – em relação ao art. 6º, ao final do prazo a que se refere o *caput* do art. 17 desta Emenda Constitucional;

IV – em relação ao art. 19, a partir do primeiro ano subsequente ao de publicação desta Emenda Constitucional; e

V – em relação aos demais dispositivos, na data da sua publicação.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e erratas

SF/22807.20267-18

Página: 61/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

Anexo: Quadro descritivo das emendas apresentadas

Nº	AUTOR	RESUMO	ANÁLISE	JUSTIFICATIVA
EMENDA 1 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Inclui a Região Sul entre as áreas contempladas pelos fundos constitucionais de financiamento e amplia para 4% a participação desses fundos na arrecadação do IR e do IPI.	Rejeitada	A emenda não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não é promover redistribuição de receitas federativas.
EMENDA 2 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Obriga as plataformas de intermediação de mão de obra, como aplicativos de transporte ou de entrega de refeições, a fazer o equivalente a um desconto na fonte da contribuição previdenciária dos trabalhadores que utilizam tais plataformas para oferecer seus serviços; estabelecer uma alíquota de 5% sobre o valor arrecadado a título de comissões pelas plataformas de intermediação de mão de obra; enumera os tipos de pagamento efetuados (p. ex., auxílio alimentação) excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária; limita a contribuição previdenciária sobre a folha de salários a uma alíquota entre 11% e 15%, com o piso incidindo sobre as empresas que pagam salários médios mais altos e contratam mais pessoas; e fixa em 13% da folha de salários a alíquota patronal devida por empresas prestadoras de serviços.	Rejeitada	A emenda não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não é alterar regras previdenciárias.
EMENDA 3 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Estende a imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto às instituições e organizações religiosas, inclusive às entidades beneficentes por estas instituídas e mantidas e às	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a alteração de regras previdenciárias ou de imunidades previstas

SF/22807.20267-18
Página: 62/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		remessas de recursos para o exterior; e amplia a cesta de tributos objeto da imunidade, incluindo a contribuição para a seguridade social.		no art. 150 da Constituição Federal.
EMENDA 4 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Veda a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e a instituição de tributos sobre igrejas, instituições e organizações religiosas e templos de qualquer culto, bem como suas organizações assistenciais e beneficentes, abrangendo: propriedade, posse e manutenção de bens móveis e imóveis; renda decorrente da prestação de serviços ou da exploração econômica de direitos e de bens móveis e imóveis; bens, serviços, insumos ou obras, inclusive de arte adquiridos, inclusive no exterior, para emprego nas igrejas, templos religiosos ou lugares sagrados; operações financeiras, incluindo a remessa de recursos para fins de manutenção de entidade congênere ou não, ou atividade de caráter assistencial ou missionária no país ou no exterior; e bens, valores e direitos transferidos, cedidos ou doados a qualquer título para desempenho de suas atividades institucionais ou para sua manutenção, inclusive os valores despendidos, a qualquer título, com os ministros de confissão religiosa e membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, dentre outros.	Rejeitada	Idem à Emenda nº 3.
EMENDA 5 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Dispõe sobre: adoção do conceito de crédito financeiro no momento da aquisição de bens e serviços; devolução de eventuais saldos credores do IBS; aplicação do	Acolhida parcialmente	Foram acolhidas a restituição de saldos credores de ICMS, a criação de alíquota padrão de IBS, a criação de Zonas de Processamento de

SF/22807.20267-18
Página: 63/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		cálculo “por fora” e não inclusão do IBS e do IS na base de cálculo de outros tributos, bem como de outros tributos nas suas bases; devolução dos saldos credores dos tributos federais e estaduais; devolução dos resíduos tributários e previdenciários vinculados à exportação; garantia, em relação ao IBS, de manutenção dos regimes aduaneiros; autorização para que o IBS tribute diferentemente alguns bens, serviços e setores econômicos ou em razão de utilização de novas tecnologias; preservação dos regimes tributários vigentes com prazo certo e determinado; ampliação para dez anos do período de transição; não incidência do IS sobre insumos da cadeia produtiva; não tratamento do IS como monofásico no caso das importações; discriminação por lei complementar dos itens tributados pelo IS; vigência da contribuição sobre bens e serviços (CBS) a partir da publicação de lei complementar específica; compensação, no caso CBS, do valor devido no lugar do pago e restituição após o fim da sua exigência, corrigida pela Selic; e substituição eventual da contribuição patronal visará arrecadação equivalente.		Exportações, a proteção a incentivos fiscais concedidos por prazo certo e o mecanismo de transição, muito similar ao do Substitutivo.
EMENDA 6 - PEC 110/2019	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Propõe a instituição do imposto único federal, incidente de forma cumulativa sobre todas as movimentações financeiras.	Rejeitada	Opõe-se ao objetivo central da PEC e do Substitutivo, que é a consolidação de tributos sobre o valor agregado com um formato mais moderno, orientados pelos princípios do destino e da não cumulatividade.

SF/22807.20267-18
Página: 64/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 7 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Especifica que o IBS não comporá a própria base de cálculo ou a base de cálculo de outros tributos.	Acolhida	Art. 156-A, § 1º, IX, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 8 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Estipula que lei complementar dará adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas, no lugar de tão somente aos atos cooperativos praticados por essas sociedades, observado o seguinte: não incidência de tributos sobre as operações e resultados decorrentes de atos cooperativos; a tributação incidente não será mais gravosa do que aquela que seria observada na ausência da cooperativa; e não anulação dos créditos relativos às operações anteriores e manutenção dos créditos nas operações ou prestações seguintes.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a alteração do regramento relativo ao ato cooperativo, assunto controverso que conta com oposição da RFB.
EMENDA 9 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Limita a alíquota do IBS incidente sobre bens intangíveis, direitos e serviços a 30% do valor da alíquota fixada para os bens tangíveis.	Rejeitada	A definição de alíquotas é matéria infraconstitucional. Adicionalmente, a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 10 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Amplia o conceito de autoridade administrativa tributária, incluindo qualquer integrante das carreiras dos entes federados que atue nas áreas de tributação, fiscalização, arrecadação e demais atividades essenciais das administrações tributária.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a extensão do conceito de autoridade administrativa tributária.

SF/22807.20267-18
Página: 65/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 11 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Determina que lei complementar disporá sobre as responsabilidades das autoridades tributárias vinculadas à fiscalização, tributação e arrecadação de tributos.	Acolhida parcialmente	Art. 156-B da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 12 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Inclui todos os atuais servidores que exercem atribuições nas áreas de tributação, fiscalização, arrecadação e demais atividades essenciais das administrações tributárias na carreira de auditoria fiscal tributária.	Rejeitada	Idem à Emenda nº 10.
EMENDA 13 - PEC 110/2019	Senador Weverton (PDT/MA)	Substitui sete tributos (CIDE, Cofins, CSLL e PIS/Pasep; ICMS; ISS; IPTU e ITR) por três: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Educação e de Investimentos Públicos (Cofisp), federal, Imposto sobre Valor Agregado (IVA), estadual, e Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), municipal. Cria, no âmbito do IVA, alíquotas seletivas adicionais sobre bens e serviços causadores de danos à saúde e ao meio ambiente, regulamentadas por lei complementar federal. Extingue o IPI e o ISS, compensando-se a perda de receita referente ao IPI com a majoração das alíquotas do IR e a tributação de lucros e dividendos. Transfere o ITCMD dos estados para os municípios e fixa alíquota mínima igual a 16%. Amplia o IPVA, que passa a incidir sobre veículos aéreos e náuticos, mantendo a atual destinação de 50% do montante arrecadado para os municípios. Fixa a cota-parte municipal na arrecadação do IVA em 32%. Permite tratamento tributário preferencial para	Acolhida parcialmente	O desenho geral proposto na emenda é incompatível com o modelo criado pelo Substitutivo, baseado na criação de dois tributos não cumulativos sobre o valor agregado. No entanto, como a função de proteger a saúde e o meio ambiente por meio da criação de alíquotas diferenciadas será cumprida pelo IS, remodelado justamente para atender esse objetivo, acolhemos parcialmente a emenda. As alterações de tributos diretos foram deixadas de lado, para concentrar a discussão na reforma dos tributos indiretos e evitar polêmicas que ponham em risco a aprovação da PEC.

SF/22807.20267-18
Página: 66/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		a Zona Franca de Manaus e para as zonas de processamento de exportações. Também permite que, por decisão de pelo menos 3/5 dos estados e do Distrito Federal, seja concedido tratamento tributário diferenciado e favorecido visando o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais.		
EMENDA 14 - PEC 110/2019	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Equipara as energias eólica e solar à energia hidráulica e prevê que os membros da federação receberão parcela do resultado da exploração desses recursos.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujos objetivos não incluem a alteração do regramento dos *royalties* e das compensações financeiras (ambas, receitas não tributárias), mas apenas dos tributos.
EMENDA 15 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Insere no artigo sobre os objetivos fundamentais da República provisão para que esses objetivos sejam perseguidos, prioritariamente, pelo desenvolvimento da produção e fornecimento de alimentos. Inclui, entre as diretrizes a serem observadas pela legislação tributária, o tratamento diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como para as respectivas indústrias de processamento. Prevê que o IBS não incidirá sobre as locações e cessões de bens e direitos, bem como demais operações com bens intangíveis e direitos, quando se tratar de relações contratuais agrárias. Permite que o crédito do IBS seja comprovado pelos produtores rurais, quando pessoa física, mediante a apresentação das notas fiscais. Esse crédito não	Rejeitada	O assunto seria mais adequadamente tratado no âmbito da legislação relativa à política agrícola. Quanto à não incidência do IBS sobre locações e cessões de bens e direitos, abre espaço para estratégias de planejamento tributário contrárias ao Fisco e ao interesse público. A concessão de tratamento diferenciado e favorecido é de competência da lei complementar, não do texto constitucional.

SF/22807.20267-18
Página: 67/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		sofrerá restrições e abrangerá todos os bens e serviços adquiridos e será restituído no prazo de 120 dias, também podendo ser negociado com outros contribuintes. Permite que as atividades e indústrias em questão sejam contempladas com incentivos e benefícios fiscais. Determina que lei complementar fixará alíquota máxima para o IBS incidente sobre essas atividades e indústrias, abrangendo, inclusive, eventual adicional destinado ao custeio da previdência social. Fixa que caberá à lei complementar federal criar ou autorizar tributos que onerem as atividades e indústrias mencionadas. Entre várias disposições transitórias sobre processo administrativo fiscal e créditos acumulados do ICMS, dispõe que decreto legislativo disciplinará o tratamento diferenciado favorecido dessas atividades e indústrias, bem como congela a carga tributária desses setores por cinco anos.		
EMENDA 16 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos e a respectiva restituição.	Acolhida parcialmente	Consta do § 15, II, do art. 195 da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 17 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Inclui os produtores rurais, quando pessoa física, entre aqueles que receberão tratamento tributário diferenciado e favorecido, bem como define que os créditos do IBS serão objeto de restituição e que os créditos do regime tributário anterior serão preservados.	Acolhida parcialmente	Regimes favorecidos pertencem ao âmbito da lei complementar do IBS. A devolução de créditos do IBS consta do § 7º do art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.

SF/22807.20267-18
Página: 68/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 18 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Exige uma melhor relação entre taxas e contribuições e os custos necessários para prover o serviço público; exclui os serviços de telecomunicações dentre aqueles passíveis de serem tributados pelo imposto seletivo, pelos motivos expostos na justificação; torna impositivo o mandamento para que lei complementar defina alguns procedimentos operacionais do IBS; e garante o duplo grau recursal aos contribuintes.	Acolhida parcialmente	A menção aos serviços de telecomunicações foi removida do dispositivo relativo ao IS, que só onerará bens e serviços que causem malefícios à saúde ou ao meio ambiente. A regulação do IBS será realizada por lei complementar. A relação entre taxas e custos dos serviços prestados extrapola os objetivos da PEC e do Substitutivo.
EMENDA 19 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Prevê que, caso a lei complementar sobre o aproveitamento dos saldos credores acumulados no atual sistema tributário não seja publicada no prazo de um ano, esses saldos poderão ser utilizados na apuração do IBS.	Rejeitada	A restituição de créditos está prevista no art. 15 do Substitutivo.
EMENDA 20 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Vincula 3% da arrecadação do IBS a um fundo de desenvolvimento regional. Assegura a manutenção das isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido, pelos prazos estabelecidos na legislação.	Acolhida parcialmente	O Substitutivo cria o Fundo de Desenvolvimento Regional (art. 159-A da Constituição, na forma do art. 1º da PEC) e protege os incentivos reconhecidos pela Lei Complementar nº 160/17 (art. 22 do Substitutivo).
EMENDA 21 - PEC 110/2019	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Propõe um outro arranjo para o Sistema Tributário, com vistas a corrigir as notórias distorções do Sistema Tributário Nacional e a conformá-lo às boas práticas internacionais.	Acolhida parcialmente	Os conflitos de competência entre os entes serão tratados pelo Conselho Federativo do IBS. A opção disponível às pequenas e microempresas, de pagar o IBS pelo regime não cumulativo, está prevista no art. 1º do Substitutivo. A incidência do IS prevista na Emenda é compatível com a

SF/22807.20267-18
Página: 69/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

				prevista no Substitutivo, embora esta seja mais abrangente. O imposto previsto no art. 156-A da Constituição, na forma da Emenda, é similar, em seus traços gerais, ao previsto no Substitutivo. O Substitutivo também prevê a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional.
EMENDA 22 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Aduz ser necessário garantir na PEC que o Imposto Seletivo não incida sobre insumos da cadeia produtiva, o que provocaria aumento da cumulatividade e elevaria os custos de produção. O Imposto Seletivo deve se restringir apenas a bens finais com externalidades negativas e que, por isso, se deseja desestimular o consumo, como é o caso de cigarros e bebidas alcoólicas. Ademais, a emenda assevera ser fundamental garantir tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços nacionais e aqueles que são importados, de forma a não comprometer a competitividade das empresas brasileiras.	Acolhida parcialmente	O texto do Substitutivo garante o tratamento isonômico entre os produtos nacionais e os importados, de forma a não prejudicar a competitividade brasileira. Quanto ao imposto seletivo, é necessário tributar aqueles bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, mesmo que não sejam destinados ao consumo final.
EMENDA 23 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Altera alguns dispositivos do art. 155 da Constituição, a fim de garantir que em todas as situações haverá o crédito integral e imediato na aquisição de bens do ativo imobilizado, gerando segurança jurídica aos indivíduos em suas decisões de investimento, suprime a expressão "quando cabível" do § 7º, inciso II, alínea "b", do dispositivo, o que é	Acolhida parcialmente	O crédito integral está garantido pelo mecanismo de distribuição da receita do IBS, que evita entregar aos entes, como se receita fossem, os recursos vinculados a operações que geram créditos aos contribuintes (art. 156-A, § 5º, I, da Constituição). Além disso, prevê que a lei

SF/22807.20267-18
Página: 70/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		recomendável. Além disso, ressalva o direito dos Estados e do Distrito Federal de estabelecerem, individualmente, alíquota maior ou menor que a alíquota padrão do IBS. Dispõe sobre prazo para o ressarcimento e a compensação do IBS. Autoriza a lei complementar a estabelecer isenções e alíquota zero para bens e serviços que especificar e a permitir a concessão de anistia e remissão em situação extraordinária por ela definida.		complementar estabelecerá prazo para o ressarcimento de créditos acumulados. Quanto às alíquotas, o art. 10 do Substitutivo permite a utilização da alíquota de referência como componente da alíquota pelos entes durante a transição (§ 4º), e, a partir do quinto ano, a fixação das alíquotas será livre (§ 3º, II).
EMENDA 24 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Propõe que lei complementar estabeleça o processo administrativo fiscal e as normas gerais aplicáveis para atuação integrada das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo, inclusive, sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos ocupantes dos cargos de suas carreiras específicas.	Acolhida parcialmente	Art. 145, § 3º, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 25 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Visa compensar os Estados exportadores. Para tanto, estabelece que o IBS será distribuído entre os entes da Federação proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos dos impostos atribuíveis a cada ente, considerando como débito as operações de exportação ocorrida nos Estados da Federação. Ao mesmo tempo, revoga a atual compensação prevista pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI).	Rejeitada	A adoção do princípio do destino resolve a ampla maioria dos problemas decorrentes da imunidade concedida às exportações. Além disso, a manutenção da repartição de 10% da receita do IPI e a previsão de repartição de 10% da receita do IS aos estados exportadores compensa quaisquer perdas remanescentes.
EMENDA 26 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe criar um fundo de sustentabilidade. Esse fundo seria financiado inicialmente por 0,5% da arrecadação da União, Estados e Municípios,	Rejeitada	Foge ao escopo da PEC e do Substitutivo, que tratam da reforma tributária. A defesa da sustentabilidade

SF/22807.20267-18
Página: 71/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		percentual que subiria 0,5 ponto percentual a cada cinco anos, até atingir 1,5% da arrecadação. No entanto, não está claro se seria 0,5% do IBS ou se de toda a arrecadação. O fundo seria regulamentado por lei complementar e seus recursos seriam distribuídos aos municípios com base em indicadores associados ao meio ambiente e ao bem-estar da população, como proporção da área ocupada por unidades de conservação, terras indígenas ou vegetação nativa em estado avançado de regeneração; população com acesso a água e esgoto; tratamento correto de resíduos sólidos; e grau de implementação do plano municipal de mitigação e de adaptação às mudanças climáticas.		ambiental recebe o reforço do IS, criado justamente com esse objetivo.
EMENDA 27 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Altera o escopo da imunidade do IPVA (art. 155, § 6º, III) em duas dimensões. A primeira é especificar que a não incidência do IPVA é sobre veículos destinados ao transporte público de passageiros ou de cargas pertencentes a empresas constituídas para essas finalidades. A segunda modificação proposta é estender a imunidade a veículos aquáticos destinados às populações indígenas ou ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência.	Acolhida parcialmente	As duas sugestões foram incorporadas no Substitutivo.
EMENDA 28 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe excluir a energia proveniente de fonte solar, eólica ou biomassa da incidência do IS.	Rejeitada	A emenda não é necessária. O IS só incidirá sobre bens ou serviços que causarem danos ambientais ou prejuízos à saúde, o que não é o caso das modalidades de produção de energia citadas na emenda.

SF/22807.20267-18

Página: 72/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 29 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Altera o inciso VIII do § 7º do art. 155 da Constituição, nos termos do art. 1º da PEC, para prever a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para a energia proveniente de fonte solar, eólica e biomassa, bem como para produtos fabricados com uso de percentual mínimo de material reciclado.	Rejeitada	Embora o objetivo seja meritório, seria mais adequado usar o instrumento da subvenção econômica para essas finalidades. De qualquer modo, a lei complementar disporá sobre regimes especiais e favorecidos.
EMENDA 30 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe alterar o critério de distribuição do IBS para os municípios. A PEC prevê que, da parcela transferida dos estados aos municípios, 15,74% serão distribuídos conforme dispuser lei estadual. A Emenda propõe que esse percentual seja reduzido para 12,74%, devendo os 3% restantes serem distribuídos segundo critérios ecologicamente corretos, como presença de áreas de preservação, tratamento adequado de resíduos sólidos, acesso da população à água e esgoto, etc.	Rejeitada	A emenda perdeu o objeto, pois a repartição da receita deixou de ser determinada por percentuais fixados na Constituição Federal. Cada ente receberá, ao final da transição, a parcela da receita de IBS relativa às operações com bens e serviços destinados a adquirentes localizados em seu território, de acordo com a alíquota que fixar.
EMENDA 31 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe diversas alterações na PEC, não inteiramente conexas, de forma que comentaremos uma a uma: i) Altera o art. 153, § 2º, III, da Constituição para prever que haverá cobrança de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas para pessoas físicas e sobre os juros sobre capital próprio; ii) Propõe nova redação para a isenção do IPVA, oferecendo a mesma redação da Emenda nº 27; iii) Altera o art. 156, § 1º, II, para estabelecer que o IPTU terá alíquotas diferentes de acordo com a localização, uso e valor do imóvel; iv) Introduz inciso IV ao art. 153, § 4º, para prever que o ITR incidirá	Acolhida parcialmente	O Substitutivo foca sua atenção na reforma dos tributos indiretos. A reforma do tributos diretos, que também é relevante, seria deixada para outro momento, de forma a evitar que questões polêmicas impeçam o avanço da reforma.

SF/22807.20267-18
Página: 73/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		sobre o valor do imóvel rural considerando as benfeitorias e a área total, excluídas as áreas efetivamente ocupadas pela reserva legal e áreas de preservação permanente; v) Altera o inciso IV do § 1º do art. 155 para prever que o Senado Federal fixará alíquotas máximas e mínimas para o ITCMD, bem como faixas de valores para a incidência progressiva das alíquotas; vi) Fixa prazo máximo de noventa dias para a regulamentação, por ato da Receita Federal, do imposto sobre dividendos e lucros distribuídos e sobre o capital próprio; vii) Estabelece que, até regulamentação por lei complementar, o imposto sobre grandes fortunas será disciplinado por ato da Receita Federal, que fixará uma alíquota de 0,5% a 1% sobre o patrimônio líquido da pessoa física que exceder R$ 10 milhões; viii) Prevê que o Congresso Nacional deverá rever, a cada dez anos, a legislação que regulamenta o ITR, incluindo alíquota mínima, fixa para todas as propriedades, e adoção de uma nova tabela de lotação pecuária. São temas que não deveriam constar na Constituição, mesmo porque alguns são controversos; ix) Obriga os estados e o Distrito Federal a aumentar o ITCMD e o IPVA.		
EMENDA 32 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Expande a garantia de tratamento tributário diferenciado para a Zona Franca de Manaus, prevista no art. 15 da PEC, às zonas de processamento de exportações (ZPEs) e às zonas francas verdes.	Acolhida parcialmente	Incorporada na redação dada ao art. 92-B do ADCT, na forma do art. 2º do Substitutivo.

SF/22807.20267-18

Página: 74/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 33 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG)	Visa permitir que produtos de higiene pessoal possam ser objeto de concessão de benefícios tributários. A motivação centra-se na necessidade do consumo desses produtos no dia a dia das pessoas, até como forma de prevenção de doenças.	Rejeitada	A criação de regimes favorecidos foi deixada para o momento de discussão da lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 34 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Permite que o ICMS passe a incidir sobre operações que destinem energia elétrica a outros estados.	Rejeitada	A energia elétrica será tributada pelo modelo geral do IBS, previsto no art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 35 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Prevê que lei complementar instituirá fundo destinado a subsidiar o transporte público coletivo urbano. O fundo será mantido com recursos dos três níveis de governo. Ademais, permite que receitas de impostos sejam vinculadas ao fundo em questão.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo não tratam de subsídios e subvenções. O tema foge ao escopo da reforma tributária.
EMENDA 36 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Reintroduz a previsão de que as administrações tributárias dos três níveis de governo gozem de autonomia administrativa, financeira e funcional. Define que caberá à lei complementar organizar e fixar as normas gerais das citadas administrações. Inclui no ADCT os requisitos mínimos para integrar a carreira de auditoria fiscal tributária e resguarda as regras de transição para a aposentadoria previstas nas Emendas Constitucionais nº 41, de 2003, e nº 47, de 2005.	Acolhida parcialmente	As regras constam do art. 156-B da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 37 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Inclui artigo no ADCT para que seja garantida a preservação do poder aquisitivo e o aumento real do salário mínimo, com base nos índices oficiais de inflação e da taxa de	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo não tratam de salário mínimo. O tema foge ao escopo da reforma tributária.

SF/22807.20267-18
Página: 75/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		crescimento do produto interno bruto.		
EMENDA 38 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Insere parágrafo no art. 34 do ADCT para disciplinar o imposto sobre grandes fortunas (IGF). Define que, até que lei complementar discipline a matéria, será aplicada anualmente a alíquota de 0,5% sobre o valor do patrimônio líquido das pessoas físicas superior a 8.000 vezes o limite mensal de isenção do IR.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo tratam de tributos indiretos. Instituir o IGF, que já está previsto na Constituição, é matéria de lei complementar e foge ao escopo da reforma tributária constitucional.
EMENDA 39 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Determina que o imposto sobre a renda (IR) também incidirá sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas para pessoas físicas e deduções de despesas financeiras a título de juros sobre capital próprio.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo tratam de tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos e as regras relativas aos juros sobre capital próprio são matéria de lei ordinária.
EMENDA 40 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Inscreve, na seção dedicada aos princípios gerais do STN, que os tributos terão caráter pessoal e serão graduados, de forma progressiva, conforme a capacidade econômica do contribuinte. Suprime-se, dessa forma, a ressalva "sempre que possível". Também veda que o STN produza efeitos gerais regressivos na distribuição de renda dos contribuintes e exige que os tributos contribuam para os seguintes objetivos: (i) promoção da sustentabilidade ambiental; (ii) desenvolvimento regional; e (iii) ações e serviços públicos de educação e saúde. Prevê ainda que a União instituirá imposto sobre as grandes heranças (IGH), bem como veda a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas e	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com a PEC e o Substitutivo, que tratam principalmente da criação do IBS, da CBS e do IS e não pretendem fazer uma reforma ampla dos tributos diretos.

SF/22807.20267-18
Página: 76/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		dispensa o importação de produtos estrangeiros (II), o imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), o IPI e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) do cumprimento da exigência de que os tributos devem ter caráter pessoal e ser graduados, de forma progressiva, conforme a capacidade econômica do contribuinte.		
EMENDA 41 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Especifica que as isenções, reduções ou diferimentos temporários de tributos federais, na forma de incentivos regionais, contemplarão tão somente atividades em plena conformidade com os objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU) ou equivalentes. Ademais, inscreve, na já citada seção dedicada aos princípios gerais do STN, que os tributos devem contribuir para os mesmos objetivos constantes da Emenda nº 40. Modifica o alcance dos incentivos e benefícios fiscais e financeiros admitidos na PEC. Em vez de permitir a concessão de benefícios fiscais a todo tipo de alimento, permite somente para alimentos da cesta básica, por exemplo. No que tange à parcela da arrecadação do IR e do IPI destinada aos programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, inciso I, alínea c, da Carta Magna), a Emenda nº 41 reserva metade dos recursos para	Rejeitada	O Substitutivo não trata de IR, e os regimes favorecidos serão discutidos por ocasião da tramitação da lei complementar que instituirá o IBS. O Substitutivo não tem como objetivo alterar a repartição federativa das receitas tributárias, tema polêmico que põe em risco a aprovação da reforma tributária.

SF/22807.20267-18

Página: 77/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		as micro e pequenas empresas e requer que as atividades financiadas estejam alinhadas com os ODS ou equivalentes. A mesma emenda amplia para 70% a participação de estados e municípios na arrecadação da CIDE-Combustíveis, com metade para cada nível de governo, bem como estende esse tributo às atividades mineradoras de alto impacto e às atividades fortemente poluidoras ou ambientalmente degradantes. Também dispõe sobre instrumentos creditícios e fiscais relacionados com a política agrícola.		
EMENDA 42 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Veda a dedução dos valores pagos a título de participação no resultado da exploração de petróleo e gás natural ou da compensação financeira por essa exploração para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), salvo no caso de microempresas ou empresas de pequeno porte. Também veda a desoneração pelo IR na forma da Emenda nº 40.	Rejeitada	O Substitutivo foca na reforma dos tributos indiretos. De qualquer forma, não faria sentido tributar a renda das empresas por parcela da receita que não pertence a elas, mas à União.
EMENDA 43 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Estipula que o IBS não incidirá sobre operações de fomento com capital próprio, aplicadas ao crescimento e desenvolvimento das micro e pequenas empresas.	Rejeitada	O IBS não incidirá sobre operações financeiras (art. 156-A, § 1º, XIII).
EMENDA 44 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Assegura a compensação dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento no caso de serviços contínuos com prevalência de mão-de-obra sobre os demais custos. O objetivo é permitir que as	Rejeitada	O Substitutivo não trata de contribuições previdenciárias. O assunto foge ao escopo da reforma proposta.

SF/22807.20267-18
Página: 78/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		contribuições sociais pagas pelos prestadores de serviços gerem crédito no cômputo do IBS devido.		
EMENDA 45 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Similar à Emenda nº 9.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 9.
EMENDA 46 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Prevê que a União poderá instituir, por lei ordinária, imposto destinado a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos em razão de riscos à saúde pública e ao meio ambiente.	Acolhida	É a lógica do IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 47 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	A exemplo da Emenda 40, incumbe a União do dever de instituir o imposto sobre grandes heranças, com as mesmas características ali enumeradas.	Rejeitada	O Substitutivo tem como foco a reforma dos tributos indiretos. Tratar do IGH nesta oportunidade trará novas polêmicas e poderá impedir o avanço da reforma.
EMENDA 48 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Eleva gradualmente a complementação devida pela União a título de Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), até atingir 40% do montante aportado pelos governos estaduais e municipais, passando a configurar crime de responsabilidade a não realização dessa complementação.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária.
EMENDA 49 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 39.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 39.
EMENDA 50 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 38.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 38.

SF/22807.20267-18
Página: 79/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 51 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.
EMENDA 52 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 41.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 41.
EMENDA 53 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Repete o disposto no inciso III do art. 155 da Constituição, na forma tanto da redação original da PEC nº 110, de 2019, como da emenda substitutiva apresentada	Acolhida	Acolhida no Substitutivo.
EMENDA 54 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 42.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 42.
EMENDA 55 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 40.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 40.
EMENDA 56 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Destina 70% da receita advinda da comercialização, pela União, de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos aos Estados, incluindo o Distrito Federal, e aos Municípios. Os recursos serão repartidos igualmente entre as duas esferas de governo. Haveria um período de transição de nove exercícios, partindo-se de 30% da receita, com incrementos anuais de cinco pontos percentuais.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária.
EMENDA 57 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Restringe a concessão de anistia, remissão, transação, abatimento de juros de mora e parcelamentos especiais e similares relacionados com as contribuições sociais.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma dos tributos indiretos ora em discussão.
EMENDA 58 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Revoga o art. 110 do ADCT, que trata das aplicações mínimas em saúde e educação durante a vigência do Novo Regime	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática

SF/22807.20267-18

Página: 80/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		Fiscal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.		com a reforma tributária.
EMENDA 59 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas, salvo no caso de micro e pequenas empresas. Guarda semelhança parcial com a Emenda nº 40.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária, que foca nos tributos indiretos, e não no IR.
EMENDA 60 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar às Emendas nº 38 e 50.	Rejeitada	É similar às Emendas nº 38 e 50.
EMENDA 61 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 58.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 58.
EMENDA 62 - PEC 110/2019	Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG)	Inclui, entre as diretrizes a serem observadas pela legislação tributária, o tratamento diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais. Ademais, insere os produtos que originam biocombustíveis entre aqueles que poderão ser contemplados com incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros vinculados ao IBS.	Rejeitada	A discussão relativa aos regimes favorecidos ocorrerá durante a tramitação da lei complementar que instituirá o IBS.
EMENDA 63 - PEC 110/2019	Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG)	Introduz quatro novos artigos no ADCT. O primeiro estabelece que os créditos do ICMS equivalem a direitos adquiridos. O segundo fixa prazo de sessenta dias para a restituição dos créditos referentes às exportações. O terceiro atribui ao Senado Federal competência para regular o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais. O quarto fixa prazo máximo até 2032 para o usufruto dos	Acolhida parcialmente	A proposta de conferir maior proteção aos créditos foi incorporada na forma da previsão de retenção dos recursos relativos a operações que dão direito a crédito, o que impede os entes de absorver esses recursos nos Tesouros estaduais, distrital ou municipais. Quanto ao prazo máximo de restituição, será fixado em lei complementar.

SF/22807.20267-18

Página: 81/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		incentivos fiscais concedidos até 31 de dezembro de 2018.		
EMENDA 64 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 65 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Prevê que serão mantidos, até o fim do quinto exercício subsequente ao da publicação da nova emenda constitucional, os benefícios fiscais com previsão de encerramento entre 1º de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2025, referentes ao IPI, IOF, CIDE-Combustíveis, salário-educação e PIS. Na prática, há uma extensão automática de todos os benefícios que venham a vencer antes do prazo final.	Rejeitada	Um dos objetivos da reforma tributária é eliminar benefícios e incentivos fiscais e estabelecer um sistema tributário mais justo e equilibrado.
EMENDA 66 - PEC 110/2019	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Exclui da incidência do IBS, federal e estadual, as receitas das transações decorrentes de incorporação e intermediação imobiliária e de loteamento, bem como as transações sujeitas ao ITBI. Ademais, estende ao IBS estadual exceção já prevista no IBS federal relacionada com a não incidência desse imposto nas locações e cessões de bens e direitos que envolvam bens imóveis.	Rejeitada	Não é correto estabelecer regras de não incidência dessa natureza no corpo permanente da Constituição. A discussão relativa aos regimes favorecidos será travada por ocasião da tramitação da lei complementar que instituirá o IBS.
EMENDA 67 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Estipula que o ITR será progressivo em relação à área total do imóvel e regressivo quanto ao grau de utilização, com alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades que não cumpram a função social.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária, que foca nos tributos indiretos, e não no ITR.
EMENDA 68 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Veda a extinção ou suspensão da pretensão punitiva do Estado nos crimes contra a ordem tributária em função do	Rejeitada	Embora a discussão seja legítima, o tema é polêmico e pode

SF/22807.20267-18
Página: 82/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		pagamento integral dos débitos ou da opção por regimes de parcelamento.		colocar em risco a tramitação da PEC.
EMENDA 69 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 57.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 57.
EMENDA 70 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar às Emendas nºs 58 e 61.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 58 e 61.
EMENDA 71 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 46.	Acolhida	É similar à Emenda nº 46.
EMENDA 72 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 53.	Acolhida	É similar à Emenda nº 53.
EMENDA 73 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê, no artigo relacionado com as competências do sistema único de saúde, que lei instituirá CIDE relacionada com as atividades de importação ou comercialização de sucedâneos manufaturados do tabaco, bebidas alcoólicas e outras definidas em lei. Os recursos arrecadados não comporão a base de cálculo dos gastos mínimos com saúde e serão destinados ao financiamento de ações de controle do tabagismo e do uso problemático de drogas, e políticas de promoção da saúde.	Acolhida parcialmente	Essa função será desempenhada pelo IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 74 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	É similar à Emenda nº 43, de autoria do mesmo Senador.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 43.
EMENDA 75 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Reproduz parte da Emenda nº 40 e inclui no ADCT o regramento provisório do novo IR.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.

SF/22807.20267-18

Página: 83/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 76 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar às Emendas nºs 60, 38 e 50. Todas tratam de IGF.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 60, 38 e 50.
EMENDA 77 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É parcialmente similar às Emendas nºs 41 e 52. Todas incluem a sustentabilidade ambiental entre os objetivos da CIDE. Para isso, estende esse tributo às atividades mineradoras de alto impacto e às atividades fortemente poluidoras ou ambientalmente degradantes.	Acolhida parcialmente	A função de desestímulo ao consumo de produtos nocivos ao meio ambiente será desempenhada pelo IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 78 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Coincide com outro trecho das Emendas nºs 41 e 52. O objetivo é determinar que os instrumentos creditícios e fiscais relacionados com a política agrícola incluam o que segue: (i) estímulos para a produção, industrialização e comercialização de alimentos orgânicos e agroecológicos; e (ii) desonerações e outros incentivos para o desenvolvimento de bioinsumos, sendo vedados incentivos aos insumos agroquímicos, exceto em situações previstas em lei.	Rejeitada	Assuntos que fogem ao escopo da reforma tributária e que deveriam ser discutidos no âmbito da política agrícola.
EMENDA 79 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 79.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 79.
EMENDA 80 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Restabelece a incidência do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados. Ademais, inclui dispositivo na PEC nº 133, de 2019, revogando o art. 91 do ADCT. Aparentemente, a referência à PEC nº 133, de 2019, é fruto de um equívoco, e a intenção era alterar apenas a PEC nº 110, de 2019.	Rejeitada	Vai na direção contrária à proposta na reforma tributária, que adota o princípio internacionalmente consagrado de não tributar exportações.

SF/22807.20267-18
Página: 84/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 81 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Coincide com parte da Emenda nº 40. Trata-se de vedar a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas.	Rejeitada	Idem à Emenda nº 40.
EMENDA 82 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Inclui o fomento comercial e as empresas simples de crédito e microcrédito entre aqueles passíveis de serem beneficiados por incentivos ou benefícios fiscais e financeiros vinculados ao IBS, federal ou estadual.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos em lei complementar.
EMENDA 83 - PEC 110/2019	Senador Fernando Collor (PROS/AL)	Assemelha-se à parte da Emenda nº 13. O objetivo é substituir o IPTU e o ITR por um imposto sobre propriedade imobiliária rural e urbana. As alíquotas do novo tributo deverão ser fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Estarão resguardadas as pequenas glebas cujo proprietário não possua outro imóvel.	Rejeitada	As alterações de tributos diretos foram retiradas do texto, para concentrar a discussão na reforma dos tributos indiretos e evitar polêmicas que ponham em risco a aprovação da PEC.
EMENDA 84 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que o IBS também incidirá sobre os serviços prestados por instituições financeiras e afins, excluídas as receitas operacionais auferidas a partir da intermediação financeira, juros ou deságio, sendo assegurado o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica. A emenda pretende, ao que parece, deixar expressa a incidência do IBS sobre os serviços referidos, bem como definir a base de cálculo.	Acolhida parcialmente	Art. 156-A, § 8º, I, "b", da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 85 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	É semelhante às Emendas nºs 39 e 49, e constitucionaliza a	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e

SF/22807.20267-18
Página: 85/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		incidência do IR sobre lucros e dividendos.		dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 86 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera o rateio do produto da arrecadação do IR ampliado, de novo tributo compartilhado que venha a ser criado e do IBS federal, atendendo demanda da Confederação Nacional dos Municípios (CNM).	Rejeitada	A intenção da PEC é preservar a repartição federativa de receitas tributárias.
EMENDA 87 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	É bastante extensa, mas possui dois únicos objetivos: (i) permitir que os municípios criem um IBS próprio; e (ii) incluir as câmaras de vereadores e os prefeitos entre aqueles aptos a apresentar projeto de lei complementar destinado a regulamentar o IBS.	Rejeitada	Os municípios terão oportunidade de legislar livremente acerca das alíquotas de IBS, o que é suficiente para preservar o controle das suas finanças. A legitimidade da lei complementar do IBS em relação a estados e municípios está garantida pela competência para iniciar a tramitação da lei complementar do imposto, atribuída ao Conselho Federativo, órgão composto por representantes dos entes da Federação.
EMENDA 88 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera as competências tributárias dos municípios. A exemplo das Emendas nºs 13 e 83, o IPTU é estendido às propriedades rurais. O IPVA, acrescido dos veículos aquáticos e terrestres, e o ITCMD passam a ser arrecadados pelas prefeituras. A emenda também restabelece a redação em vigor do inciso II do § 1º do art. 156 da Carta Magna. Assim, as alíquotas do IPTU poderão variar tão somente segundo a localização e o uso do imóvel, diferentemente do previsto no substitutivo apresentado em 18 de setembro, que incluiu, no inciso em questão, o	Acolhida parcialmente	O Substitutivo prevê a extensão da incidência do IPVA aos veículos automotores aquáticos e aéreos.

SF/22807.20267-18
Página: 86/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		respeito à função socioambiental da propriedade. A mesma emenda prevê que o valor venal dos imóveis será atualizado, no mínimo, a cada quatro anos. O novo IPTU desestimulará a manutenção de propriedades rurais improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais se exploradas por proprietário que não possua outro imóvel. Permite, ademais, que lei municipal atribua ao sujeito passivo do ITBI o recolhimento sobre quaisquer negócios jurídicos que acarretem fatos geradores posteriores que possam implicar em direitos à transmissão de bens imóveis. Em relação ao novo IPVA, a emenda em comento determina que lei complementar federal disporá sobre as alíquotas máximas e mínimas, bem como sobre a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios. O ITCMD, por sua vez, atenderá as seguintes diretrizes: (i) caberá ao município da situação do bem no caso de bens imóveis e ao município do inventário ou arrolamento no caso de bens móveis; e (ii) incidirá ainda que o doador tenha domicílio no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventario processado no exterior. As suas alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal.		
EMENDA 89 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Amplia o escopo do IR pertencente aos governos municipais. Atualmente, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) mantém, segundo o	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. O Substitutivo não trata de IR.

SF/22807.20267-18

Página: 87/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		autor, entendimento restritivo sobre o alcance do imposto, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por esses entes e por suas autarquias e fundações. A nova redação inclui o imposto, incidente nas contratações diretas e indiretas, sobre remunerações e rendimentos.		
EMENDA 90 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Prevê que o produto da arrecadação da contribuição previdenciária incidente sobre a receita ou o faturamento, em substituição àquela incidente sobre a folha, também será compartilhado com os entes subnacionais.	Rejeitada	A PEC evita qualquer alteração da repartição federativa das receitas.
EMENDA 91 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Veda, na seção sobre os orçamentos públicos, que lei imponha ou transfira qualquer encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público, inclusive despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os estados, o Distrito Federal ou os municípios, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo. Ademais, as leis, no momento de sua aprovação, não poderão criar ou aumentar despesa que não conste da lei orçamentária anual ou do projeto de lei orçamentária anual enviado pelo chefe do Poder Executivo e deverão observar as disposições da lei geral sobre finanças públicas e atender, quando cabíveis,	Acolhida parcialmente	Acolhida nos termos do art. 167, § 7º, do substitutivo.

SF/22807.20267-18
Página: 88/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		os limites para as despesas com pessoal ativo e inativo.		
EMENDA 92 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera o rateio do IBS estadual e do IS. A participação dos governos municipais sobe, no primeiro tributo, de 34,93% para 35%. O segundo, que pertencia integralmente à União, passa a destinar 21,5% da sua arrecadação às prefeituras. No caso da cota municipal do IBS estadual, a parcela devida ao munícipio de destino cai de 84,4% para 65% e a parcela partilhada segundo lei estadual sobe de 15,76% para 20%. O restante passa a observar as seguintes diretrizes: (i) pelo menos 2% baseado no indicador aluno-qualidade, definido por cada estado; e (ii) 13% igualmente entre todos os municípios de cada estado. No todo, o montante recebido por cada município não poderá superar o dobro do valor transferido por meio do FPM, com eventual excedente sendo redistribuído conforme as cotas-parte pagas aos municípios de destino. Caso a cota-parte municipal do IBS estadual não seja repassada, os valores correspondentes, conforme certidão emitida pelo tribunal de contas competente, serão abatidos do FPE e entregues às prefeituras.	Rejeitada	Perdeu objeto. No Substitutivo, o rateio da receita do IBS não se dará mais por meio de percentuais fixados na Constituição Federal, mas pelo princípio do destino e pelas alíquotas fixadas por cada ente.
EMENDA 93 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Autoriza os municípios a instituir contribuições para o custeio dos serviços de limpeza em geral e de manejo de resíduos sólidos.	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com os assuntos tratados no Substitutivo, que concentra sua atenção a reforma dos tributos indiretos existentes, sem alterar a carga tributária.

SF/22807.20267-18
Página: 89/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 94 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Exige que o comitê gestor da administração tributária nacional, previsto no art. 162-B da versão original da PEC nº 110, de 2019, conte com representação paritária dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e dos contribuintes.	Acolhida parcialmente	Acolhida no art. 156-B, §§ 1º e 2º.
EMENDA 95 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 68.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 68.
EMENDA 96 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 79.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 79.
EMENDA 97 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Transcreve a parte da Emenda nº 40 referente aos princípios gerais do STN, inclusive vedando que este gere efeitos regressivos	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.
EMENDA 98 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 40.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.
EMENDA 99 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Inclui, entre as diretrizes a serem seguidas pela lei que disponha sobre o tratamento diferenciado e favorecido para as pequenas e microempresas, a não apropriação e a não transferência de créditos caso o recolhimento do IBS federal seja por meio de regime unificado com outros tributos.	Acolhida parcialmente	Consta do art. 146, parágrafo único, VI.
EMENDA 100 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 57.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 57.
EMENDA 101 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nºs 58 e 61.	Rejeitada	É similar à Emenda nºs 58 e 61.

SF/22807.20267-18
Página: 90/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 102 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 56.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 56.
EMENDA 103 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Revoga os artigos referentes ao Novo Regime Fiscal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.	Rejeitada	Não guarde relação de pertinência temática com a PEC e o Substitutivo.
EMENDA 104 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 78. Ambas possuem semelhanças com as Emendas nos 41 e 52.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 78. Ambas possuem semelhanças com as Emendas nos 41 e 52.
EMENDA 105 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Inclui os empreendimentos em infraestrutura entre os setores que poderão receber incentivos e benefícios fiscais e financeiros por meio do IBS federal.	Rejeitada	A definição dos benefícios e incentivos fiscais foi delegada à lei complementar do IBS.
EMENDA 106 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 41.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 41.
EMENDA 107 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 77, que, por sua vez, possui trechos idênticos aos das Emendas nos 41 e 52.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 77, que, por sua vez, possui trechos idênticos aos das Emendas nos 41 e 52.
EMENDA 108 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 73.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 73.
EMENDA 109 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Prevê que a União instituirá, mediante lei complementar, contribuição para o financiamento da saúde. O novo tributo seria não cumulativo e incidiria sobre a receita bruta, exceto a decorrente de exportações.	Rejeitada	A saúde já é financiada pelas contribuições sociais. A PEC e o Substitutivo não pretendem elevar a carga tributária.
EMENDA 110 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Reproduz o trecho da Emenda nº 41 sobre as isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais.	Rejeitada	O IS será o instrumento dedicado à proteção do meio ambiente.

SF/22807.20267-18
Página: 91/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 111 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.
EMENDA 112 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Veda que exonerações tributárias ou benefícios fiscais baseados em tributos federais compartilhados diminuam, de um exercício para outro, os montantes devidos aos entes subnacionais.	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com a PEC e o substitutivo, que têm como objetivo central a reforma dos tributos indiretos.
EMENDA 113 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.
EMENDA 114 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Reproduz o trecho da Emenda nº 40 no que tange ao IGH.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40, no que respeita ao IGH.
EMENDA 115 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.
EMENDA 116 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Altera o § 6º do art. 165 da Lei Maior. A redação atual prevê o seguinte: o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Já a redação sugerida é a que segue: o projeto de lei orçamentária da seguridade social, ou legislação que modifique o orçamento da seguridade social, será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, e seus impactos sociais, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com a PEC e o Substitutivo, que têm como objetivo central a reforma dos tributos indiretos, e não pretende alterar dispositivos que normatizam a elaboração de projetos de lei orçamentária.

SF/22807.20267-18
Página: 92/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		financeira, tributária e creditícia		
EMENDA 117 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Trata da extensão do IPTU às propriedades rurais, a exemplo das Emendas nos 13 e 83.	Rejeitada	As propriedades rurais são tributadas pelo ITR, que não é objeto do Substitutivo.
EMENDA 118 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Discrimina, a título de exemplo, situações que possam requerer a fixação de alíquota diferenciadas pelo IS. São elas: bebidas alcoólicas, açucaradas, refrigerantes, cigarros e outros produtos do fumo.	Acolhida parcialmente	A fixação de alíquotas diferenciadas do IS para desestimular a produção ou o consumo de bens ou serviços prejudiciais está prevista no art. 153, VIII e § 6º.
EMENDA 119 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Especifica que o estímulo ou desestímulo perseguido pelo IS deve guardar relação com a essencialidade do bem, com o bem-estar da população ou com riscos à saúde ou à segurança pública.	Acolhida parcialmente	A fixação de alíquotas diferenciadas do IS para desestimular a produção ou o consumo de bens ou serviços prejudiciais está prevista no art. 153, VIII e § 6º.
EMENDA 120 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Veda a instituição de imposto sobre medicamentos destinados ao consumo humano. Caberá ao gestor do Sistema Único de Saúde (SUS) definir quais produtos serão resguardados. A vedação deverá ter como contrapartida o barateamento dos medicamentos, a ser verificado anualmente	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos em lei complementar, e não no corpo do Substitutivo.
EMENDA 121 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 53 e 72.	Acolhida	É similar às Emendas nºs 53 e 72.
EMENDA 122 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 53 e 72.	Acolhida	É similar às Emendas nºs 53 e 72.
EMENDA 123 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 75 e reproduz parte da Emenda nº 40.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 75 e reproduz parte da Emenda nº 40.

SF/22807.20267-18
Página: 93/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 124 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 67.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 67.
EMENDA 125 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 39, 49 e 85.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 39, 49 e 85.
EMENDA 126 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 59.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 59.
EMENDA 127 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Requer que os incentivos ou benefícios tributários e financeiros que resultem em redução da carga tributária sejam concedidos apenas mediante lei específica.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 128 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.
EMENDA 129 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Regulamenta, por meio do ADCT, a tributação dos lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A partir de janeiro de 2020, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e as pessoas físicas recolherão, na fonte, 15% a título de IR sobre os montantes recebidos. No que tange às pessoas jurídicas domiciliadas no País, o montante comporá a base de cálculo do IR e da CSLL.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 130 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Estabelece, em relação ao IBS federal, que a não cumulatividade, a existência de alíquota padrão e a não concessão de benefício fiscal ou financeiro são facultativas no caso da tributação dos serviços financeiros e digitais. A tributação correspondente poderá (i) ser devida pelas empresas	Acolhida parcialmente	Os serviços financeiros poderão ser tributados por meio de regime diferenciado (§ 8, I, "b" do art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo).

SF/22807.20267-18
Página: 94/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		ou entidades a elas equiparadas e (ii) incidir sobre a receita ou o faturamento. Convém reiterar, entretanto, que o tributo em questão incide sobre o consumo.		
EMENDA 131 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Prevê que o IR incidirá sobre lucros ou dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas. Deverão ser observados os critérios aplicáveis à tributação dos rendimentos do trabalho da pessoa física. Inclusive, este último rendimento não pode ser tributado em níveis superiores aos rendimentos de participações societárias.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 132 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Modifica dispositivo da Lei Maior previsto na PEC nº 110, de 2019. Presentemente, o novo inciso IV do art. 146 estabelece que cabe à lei complementar definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. A emenda, por sua vez, veda o contingenciamento da devolução devida e requer que seja corrigida monetariamente.	Acolhida parcialmente	No art. 156-A, § 8º, III.
EMENDA 133 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Proíbe a edição de medidas provisórias relacionadas à concessão de subsídios ou isenções e exige que essas concessões sejam feitas por meio de leis que contenham justificativa técnica, prazo determinado, mecanismos de acompanhamento e órgão responsável. Caberá a lei complementar disciplinar a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos. Essa última matéria passa a ser disciplinada por novo	Acolhida parcialmente	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS. Logo, não será possível dispor sobre o assunto por MPV.

SF/22807.20267-18
Página: 95/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		artigo do ADCT até que a norma própria seja editada.		
EMENDA 134 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Permite que a contribuição social sobre a folha salarial, quando substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou o faturamento, incida sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre operações sujeitas ao IS.	Rejeitada	Foge ao tema do Substitutivo, que não trata de matéria previdenciária.
EMENDA 135 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Contém substitutivo à PEC nº 110, de 2019. O objetivo é aproximar esta última da PEC nº 45, de 2019, que ora tramita na Câmara dos Deputados. Dessa forma, cada assembleia legislativa deliberará autonomamente sobre a sua alíquota do IBS. Haverá uma única alíquota para cada estado, que valerá para todos os bens e serviços adquiridos por seus habitantes, mas que poderá variar entre as unidades da Federação. Além disso, o substitutivo também incorpora as sugestões contidas nas Emendas nos 131 a 134.	Acolhida parcialmente	As alíquotas do IBS seguirão modelo próximo ao da PEC 45/19, conforme disposto no art. 156-A, § 1º, V e VI.
EMENDA 136 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Tem por objetivo deduzir os gastos com a folha de salários da base de cálculo do IBS.	Rejeitada	O IBS é um imposto sobre valor adicionado. O valor adicionado, por sua vez, é composto pela soma das remunerações pagas a todos os fatores de produção envolvidos na elaboração do bem ou serviço: salários, lucros, aluguéis, juros, etc. Não faz sentido, portanto, excluir os salários da base de incidência do IBS, o que apenas resultaria em alíquotas mais elevadas e distorções setoriais.

SF/22807.20267-18

Página: 96/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 137 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG)	Inclui os produtos para pesquisa e desenvolvimento entre aqueles passíveis de obtenção de benefícios fiscais e financeiros. Também isenta das contribuições para a seguridade social as instituições científicas, tecnológicas e de inovação.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS.
EMENDA 138 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Estipula que a gorjeta ou taxa de serviço destinada à distribuição entre os empregados não integra a receita bruta empresarial para o cálculo de quaisquer tributos não incidentes sobre a remuneração, inclusive o Simples Nacional.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam da base de incidência do Simples Nacional.
EMENDA 139 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Permite que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social ou com outros débitos tributários contrate com o poder público, sendo que o contratante poderá reter 15% de cada parcela do contrato a título de pagamento do débito.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam de vedações a contratação com o poder público.
EMENDA 140 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui no art. 150 da Constituição Federal, que trata das limitações do poder de tributar, dispositivo prevendo que a obrigação tributária acessória somente poderá ser exigida se instituída até 30 de junho do ano anterior.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não pretende alterar o capítulo sobre as limitações ao poder de tributar, exceto para ajustar a redação à introdução do IBS no ordenamento constitucional.
EMENDA 141 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Introduz no art. 146 da Lei Maior, que trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional, previsão de que caberá a lei complementar a instituição do código nacional de defesa, de direitos e de obrigações do contribuinte.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam da sistematização de direitos do contribuinte, mas da reforma dos tributos indiretos.

SF/22807.20267-18

Página: 97/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 142 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Busca incorporar à estrutura tributária proposta um mecanismo expresso de proteção às pequenas e microempresas do setor de bebidas artesanais, evitando que o conceito genérico da seletividade, proposto para o art. 154, III, retire a boa prática legal atual, garantindo, então, a perpetuação dos benefícios econômicos gerados pelo setor ao País.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam do Simples Nacional.
EMENDA 143 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Pretende acrescentar ao art. 162-A da CF, nos termos do art. 1º da PEC nº 110, de 2019, a expressão "e a administração da inspeção do trabalho" para contemplar uma isonomia constitucional às carreiras da administração tributária, uma vez que ambas desempenham atividades correlatas.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo.
EMENDA 144 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Propõe um novo modelo tributário. Emenda amplamente divulgada como "Simplifica Já".	Rejeitada	Apesar de seus méritos, o modelo proposto não resolve alguns dos problemas fundamentais do Sistema Tributário Nacional, tais como a distorção da carga tributária entre diversos setores e a complexidade do sistema.
EMENDA 145 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Busca impedir em patamar constitucional a tributação de produtos agropecuários primários e semielaborados, pois representam etapas iniciais da cadeia produtiva. A tributação, assim, ficaria para momentos posteriores, notadamente, no momento da industrialização. Determina que o crédito há de ser mantido, a fim de que o tributo para o setor agropecuário não seja na prática cumulatividade, gerando distorções e	Rejeitada	O modelo adotado pela PEC e pelo Substitutivo é o da tributação do valor agregado, o que necessariamente ocorre ao longo da cadeia produtiva.

SF/22807.20267-18
Página: 98/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		contradição com sua própria essência.		
EMENDA 146 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	É similar à Emenda nº 144.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 144.
EMENDA 147 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	Propõe que os incentivos fiscais que tenham prazo certo e sejam onerosos sejam reduzidos de forma progressiva e gradual, em homenagem a segurança jurídica.	Acolhida parcialmente	O § 1º do art. 9º do Substitutivo já faz essa previsão.
EMENDA 148 - PEC 110/2019	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Propõe medidas para assegurar maior segurança jurídica aos segmentos que farão jus a benefícios fiscais, como a exclusão do prazo de duração do benefício e a limitação da alíquota a ser definida na Lei Complementar.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS. Não cabe ao Substitutivo garantir benefícios e incentivos fiscais por antecipação
EMENDA 149 - PEC 110/2019	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Promove uma série de alterações com vistas a potencializar o IBS, desonerar o emprego, assegurar paridade tributária entre emprego e prestação de serviços, suprimir a competência tributária residual e delimitar o alcance do Imposto Seletivo, reduzir o prazo de transição, alongar a anterioridade, e restringir a competência para definição de taxas.	Rejeitada	Independentemente do mérito, as propostas fogem ao tema principal do Substitutivo, que é a reforma dos tributos indiretos e, por isso, levantam discussões que não são oportunas.
EMENDA 150 - PEC 110/2019	Senador Espiridião Amin (PP/SC)	Visa isentar do IBS as atividades turísticas, quando o consumidor for não residente, e o pagamento for feito por meio eletrônico com débito em instituição financeira no exterior.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 151 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Propõe que os incentivos concedidos a setores convergentes com novas atividades menos intensivas, neutras ou positivas em emissões de gases de efeito estufa sejam extintos em prazo	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que causem poluição.

SF/22807.20267-18

Página: 99/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		mais lento e gradual do que aqueles historicamente já concedidos a setores poluentes.		
EMENDA 152 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Determina que, quando da edição de lei para regulamentar os impostos seletivos, o legislador deverá prever sua incidência sobre produtos e serviços que prejudiquem ou possam prejudicar: o bem-estar da população, a saúde pública, a segurança pública, o clima e o combate à poluição em quaisquer de suas formas, ou seja, que prejudiquem garantias ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.	Acolhida parcialmente	Incorporada no art. 153, VIII e § 6º da Constituição Federal, nos termos do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 153 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Promove diversas alterações na legislação relacionada ao Imposto Territorial Rural (ITR) e cria a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa ao uso sustentável e produtivo dos imóveis rurais.	Rejeitada	Independentemente do mérito, as propostas fogem ao tema principal do Substitutivo, que é a reforma dos tributos indiretos e, por isso, levantam discussões que não são oportunas.
EMENDA 154 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Prevê a criação do "IBS Ecológico", com a destinação de parcela de 0,5% (meio por cento) dos recursos oriundos do IBS para os municípios que tenham em seu território Unidades de Conservação (federais, estaduais ou municipais), terras indígenas, investimento em serviço de esgotamento sanitário e de coleta e reciclagem de resíduos sólidos e que tenham implementado medidas para redução de suas emissões de carbono.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que causam poluição.
EMENDA 155 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Define que Lei Complementar disporá sobre a devolução parcial do IBS recolhido sobre bens e serviços que contribuam efetivamente com a redução de emissões	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará

SF/22807.20267-18
Página: 100/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		de gases de efeito estufa (GEE)		atividades produtivas que causam poluição.
EMENDA 156 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Pretende vedar, de forma expressa, a possibilidade de instituição de isenções de tributos que beneficiem setores da economia em desacordo com as metas nacionais de redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE).	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa.
EMENDA 157 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Altera o art. 149 da Constituição Federal para possibilitar a criação de uma CIDE com natureza ambiental. Em paralelo, propõe aperfeiçoamentos à atual CIDE-combustíveis para que a legislação ordinária possa determinar: (i) que a alíquota da CIDE poderá ser diferenciada por produto ou uso em função de seu fator de emissão de GEE; e (ii) que os recursos arrecadados também serão destinados ao pagamento de subsídios relativos a combustíveis que reduzam as emissões de GEE do setor de transportes, bem como ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes que preferencialmente reduzam as emissões de GEE do setor.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 158 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Inclui, no art. 145 da Constituição Federal, dispositivo prevendo que, "sempre que possível, a instituição de tributos deverá considerar os princípios da prevenção, do poluidor-pagador, do protetor-recebedor e do tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental e climático dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação".	Acolhida parcialmente	Esses princípios deverão orientar a fixação das alíquotas do IS, previsto, segundo o art. 1º do Substitutivo, no art. 153, VIII, da Constituição Federal.

SF/22807.20267-18
Página: 101/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 159 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Cria o Fundo de Desenvolvimento Regional "Sustentável", que garanta um mínimo de recursos destinados a atividades que promovam redução de desigualdades sociais e regionais, bem como: (i) ofereçam bens e serviços carbono eficientes, (ii) sejam convergentes com as metas brasileiras e (iii) beneficiem povos indígenas, populações tradicionais e agricultores familiares.	Acolhida parcialmente	O Fundo de Desenvolvimento Regional é introduzido por meio do art. 159-A da CF, nos termos do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 160 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Prevê a redistribuição da carga tributária, migrando dos tributos indiretos e regressivos para os diretos e progressivos, assim como a limitação aos tributos sobre o consumo na composição da carga tributária.	Rejeitada	Essa evolução, embora desejável, não se confunde com a reforma tributária que o Substitutivo pretende realizar, razão pela qual seria conveniente deixá-la para outra ocasião, de forma a possibilitar um debate mais amplo, inclusive com estados e municípios.
EMENDA 161 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	É similar à Emenda nº 160.	Rejeitada.	Similar à Emenda nº 160.
EMENDA 162 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Insere previsão constitucional de tratamento jurídico específico para as Organizações da Sociedade Civil, por meio de quatro alterações: i) veda a tributação sobre doações a organizações da sociedade civil sem fins lucrativos, se observados critérios determinados; ii) abarca, na vedação à instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de saúde sem fins lucrativos; iii) cria regime de tratamento diferenciado às organizações da sociedade civil sem fins lucrativos; e iv) corrige expressão constante do § 7º do art.	Acolhida parcialmente	Lei complementar disporá sobre regimes especiais/favorecidos de tributação, nos termos do art. 156-A, § 8º, II, do Substitutivo. Adicionalmente, a desoneração das compras governamentais, prevista no art. 156-A, § 8º, IV, do Substitutivo, contribuirá para a desoneração das atividades das organizações da sociedade civil.

SF/22807.20267-18
Página: 102/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		195, deixando claro tratar-se de imunidade tributária.		
EMENDA 163 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSD/MG)	Insere art. 146-B para determinar que as Administrações Tributárias dos entes federados atuem, de forma previsível e transparente, no sentido de fomentar a conformidade tributária, a redução da burocracia e da litigiosidade, a proteção do ambiente de negócios e a garantia da concorrência leal. Enuncia que lei complementar estabelecerá a organização das Administrações Tributárias e poderá estabelecer critérios gerais para a criação de acordos e convênios de cooperação entre a Administração Tributária e os contribuintes, com objetivo de uniformizar interpretações tributárias, reduzir litígios, adaptar obrigações acessórias ao setor de atividade econômica e facilitar a autorregularização. Também assegura autonomia funcional e garantia de recursos orçamentários às Administrações Tributárias.	Acolhida parcialmente	Essas serão algumas das funções do Conselho Gestor do IBS. Além disso, a unificação da lei tributária promovida pela criação do IBS reduzirá a burocracia e a litigiosidade e unificará a interpretação das regras.
EMENDA 164 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	A emenda busca limitar a alíquota do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS) incidente sobre serviços de educação a 20% do valor da alíquota padrão. E limitar alíquota da Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS) a 5%. Também isenta da contribuição a instituição de ensino superior privada que aderir aos programas destinados à concessão de bolsas de	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS.

SF/22807.20267-18
Página: 103/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		estudo para estudantes de baixa renda.		
EMENDA 165 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Tem por objetivo manter o tratamento tributário favorecido concedido à Zona Franca de Manaus	Acolhida parcialmente	Consta da nova redação conferida ao novo art. 92-B, a ser acrescido ao ADCT.
EMENDA 166 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Mantém o IPI na Constituição Federal, com o objetivo de preservar o regime aplicável à Zona Franca de Manaus. Exclui os veículos automotores da hipótese de incidência do Imposto Seletivo.	Acolhida parcialmente	A proteção à Zona Franca de Manaus está garantida no art. 92-B a ser acrescido ao ADCT.
EMENDA 167 - PEC 110/2019	Senador Telmário Mota (PROS/RR)	Prevê a instituição obrigatória de regimes especiais para bens e serviços relacionados ao provimento de educação e saúde.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS e não comporão o texto da Constituição Federal.
EMENDA 168 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Estende para 2073 o prazo dos incentivos fiscais atualmente existentes para atividades localizadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e prorroga até 2032 alguns incentivos de caráter regional.	Acolhida parcialmente	O art. 22 do Substitutivo garante recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional para manter a competitividade das empresas incentivadas.
EMENDA 169 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Autoriza a modulação das alíquotas do IPVA em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes do veículo; e prevê que o IPVA será seletivo, em função do impacto dos veículos automotores no meio ambiente.	Acolhida parcialmente	Acolhida na redação proposta para o § 6º do art. 155 da Constituição Federal, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 170 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Cria alíquotas diferenciadas para o IBS, de forma que sobre os bens tangíveis incida uma alíquota única e sobre os bens intangíveis, serviços e direitos incidam outras, moduladas segundo o caráter social da operação e limitadas a 30% da alíquota incidente sobre bens tangíveis. Também	Rejeitada	Similar às Emendas nºs 9 e 45. A definição de alíquotas é matéria infraconstitucional. Adicionalmente, a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que

SF/22807.20267-18
Página: 104/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		limita a 6% a alíquota da CBS incidente sobre bens intangíveis, serviços e direitos.		é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 171 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 172 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Institui provisoriamente o imposto sobre grandes fortunas, até que a lei complementar prevista no art. 153, VII, seja aprovada.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com o Substitutivo, cujo objetivo central é reformar os tributos indiretos. O imposto sobre grandes fortunas pode ser instituído por lei complementar, sendo dispensável uma alteração constitucional para tanto.
EMENDA 173 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Prevê a instituição de contribuição social sobre rendas superiores a R$ 720 mil anuais, quando recebidas por pessoa física.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com o Substitutivo, cujo objetivo central é reformar os tributos indiretos. A contribuição pretendida acarretaria polêmicas que poderiam colocar em risco a aprovação da matéria, por si só já bastante complexa.
EMENDA 174 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Proíbe a instituição de isenções de tributos que beneficiem exclusivamente setores ou atividades econômicas que produzam grande impacto negativo sobre o meio ambiente	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que resultem em danos ambientais.
EMENDA 175 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Prevê que a alíquota da CIDE-Combustíveis poderá ser diferenciada em função da emissão de gases de efeito estufa e que a sua receita será destinada: (a) a subsídios a combustíveis que reduzem o efeito-estufa; (b) ao financiamento reembolsável e não	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar

SF/22807.20267-18
Página: 105/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		reembolsável de atividades sustentáveis e de projetos socioambientais e agroecológicos aderentes à Política Nacional de Mudança de Clima; e (c) ao financiamento de infraestrutura de transportes, priorizando a mobilidade sustentável e a utilização de energias renováveis.		outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 176 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Pretende assegurar que a alocação dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional promova atividades econômicas sustentáveis do ponto de vista socioambiental e reduza emissões de gases de efeito estufa.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 177 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe que, sempre que possível, os impostos sobre bens e serviços sejam graduados segundo o impacto ambiental e climático dos seus processos de elaboração e prestação.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar benefícios e incentivos fiscais para produzir o mesmo efeito. Além disso, a simplificação do sistema tributário recomenda fortemente que seja adotada apenas uma alíquota por ente. Isso reduzirá também os conflitos administrativos e judiciais.
EMENDA 178 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 170, exceto no que diz respeito à consideração do caráter social da operação para fins de fixação da alíquota.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.

SF/22807.20267-18

Página: 106/117 16/03/2022 09:39:15

8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 179 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 170.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.
EMENDA 180 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Cria uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico com vistas a majorar a tributação de três tipos de bens danosos à saúde: produtos fumígenos derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas. Os recursos seriam destinados ao financiamento da saúde pública.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 181 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo e crédito presumido a produtos fumígenos derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas, e à produção de tabaco.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 182 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 183 - PEC 110/2019	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 184 - PEC 110/2019	Senador Fernando Collor (PROS/AL)	Prevê a criação de regime especial e favorecido, mediante lei complementar, para os setores de saúde e educação.	Acolhida parcialmente	O Substitutivo prevê a concessão, por lei complementar, de regimes favorecidos (incisos II e IV do § 8º do art. 156-A da Constituição).
EMENDA 185 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 186 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Excetua os produtos destinados à alimentação do art. 156-A, § 1º, X, o qual determina que o IBS não será objeto de concessão de isenções ou benefícios tributários e	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS.

SF/22807.20267-18
Página: 107/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		financeiros, salvo as hipóteses previstas na CF.		
EMENDA 187 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Determina que o Imposto Seletivo incidirá inclusive produtos fumígenos, derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas. Apresenta a definição de bebidas alcoólicas e adoçadas. Os recursos seriam destinados ao financiamento da saúde pública.	Rejeitada	Não convém fixar na Constituição as hipóteses de incidência do IS. Isso caberá à lei que o instituirá.
EMENDA 188 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Altera o art. 92-A para explicitar que as leis instituidoras dos novos tributos IBS e CBS assegurarão tratamento tributário "favorecido" da ZFM, nos termos dos arts. 40, 92 e 92- A. Determina que o IBS incidente nas operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus será partilhado entre o Estado do Amazonas e as unidades federadas de destino. Assegura ao estado do Amazonas compensação por perda de receita decorrente da adoção do princípio do destino.	Acolhida parcialmente	Acolhida na redação proposta ao art. 92-B do ADCT.
EMENDA 189 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Visa suprimir a criação do Imposto Seletivo e manter vigente o Imposto sobre Produtos Industrializados.	Rejeitada	O IS é um instrumento mais moderno, adequado e eficiente para a tarefa a que se propõe.
EMENDA 190 - PEC 110/2019	Senador Weverton (PDT/MA)	Adiciona o art. 15 à PEC 110/2019 para assegurar aos contribuintes o direito ao ressarcimento dos saldos credores de PIS e COFINS.	Rejeitada	Esse tema será objeto da lei que instituir a CBS.
EMENDA 191 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui as alíneas "e" e "f" no art. 146, III, da Constituição, de forma a assegurar tratamento diferenciado e favorecido a atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como as respectivas indústrias de processamento e adquirentes da produção; e	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS. Convém assinalar que, quanto maior o número de setores beneficiados por desonerações parciais e totais, maiores serão as alíquotas do

SF/22807.20267-18
Página: 108/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		a preparação, produção, processamento, industrialização, distribuição e comercialização de alimentos.		imposto para os demais setores da economia.
EMENDA 192 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui, tanto para o IBS quanto para a CBS, a previsão de que a não-cumulatividade não se aplica nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, desde que a vedação esteja expressamente prevista em lei complementar, permitindo a máxima não cumulatividade.	Rejeitada	A regra prevista no Substitutivo mantém o pagamento do imposto devido ao longo da cadeia e, coerentemente, reserva a isenção ou imunidade exclusivamente ao elo beneficiado pela desoneração. Se o objetivo fosse desonerar toda a cadeia, a lei o faria explicitamente.
EMENDA 193 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Excetua os regimes de tratamento diferenciado e favorecido relacionados às atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como as respectivas indústrias de processamento e adquirentes da produção e à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos do art. 156-A, § 1º, X, o qual determina que o IBS não será objeto de concessão de isenções ou benefícios tributários e financeiros.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS. Convém assinalar que, quanto maior o número de setores beneficiados por desonerações parciais e totais, maiores serão as alíquotas do imposto para os demais setores da economia.
EMENDA 194 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que o recolhimento da CBS e do IBS não ficará condicionado à comprovação, pelo adquirente, do recolhimento do tributo devido na etapa anterior. Possibilita que, caso a comprovação seja imposta ao adquirente, este poderá optar por reter a contribuição devida na operação, apurar na sua contabilidade e recolher em conjunto com a devida na operação subsequente em seu nome.	Acolhida parcialmente	Acolhida no § 6º do art. 156-A da Constituição, nos termos do art. 1º do Substitutivo.

SF/22807.20267-18
Página: 109/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 195 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê tratamento favorecido para os biocombustíveis, limitando a alíquota de IBS a 50% da que for estabelecida para o equivalente combustível de origem fóssil.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário conceder incentivos tributários a seus substitutos para produzir o mesmo efeito.
EMENDA 196 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Visa restringir a incidência do Imposto Seletivo a vendas feitas ao consumidor final e a produtos não alimentícios.	Rejeitada	O IS deve incidir sobre todo e qualquer bem ou serviço que cause dano ambiental ou prejudique a saúde da população, independentemente de se tratar de bem de consumo final ou insumo intermediário na cadeia produtiva.
EMENDA 197 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Visa garantir a efetivação do crédito para a etapa subsequente da cadeia, mesmo quando o produto ou serviço adquirido ou contratado estiver submetido à tributação monofásica.	Acolhida parcialmente	Acolhida parcialmente, nos termos do art. 156-A, § 8º, I, a, 3.
EMENDA 198 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 8.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 8.
EMENDA 199 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui dispositivo para assegurar "o efetivo aproveitamento do crédito, em qualquer modalidade, inclusive com a compensação de quaisquer tributos perante o respectivo ente, em até cinco anos após o pedido do contribuinte".	Rejeitada	Não será necessário, visto que o Substitutivo prevê prazo para ressarcimento de créditos acumulados de IBS ao contribuinte (art. 156-A, § 7º, II)
EMENDA 200 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que a lei complementar que estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias disporá não apenas sobre direitos, deveres e	Rejeitada	Não é necessário fazer essa previsão. A lei complementar necessariamente disporá sobre os direitos do contribuinte,

SF/22807.20267-18
Página: 110/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

		garantias dos servidores, como também dos contribuintes.		inclusive acerca do prazo máximo para ressarcimento de créditos acumulados.
EMENDA 201 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Altera a redação do art. 43, § 4º, substituindo a expressão "considerará critérios de conservação do meio ambiente" por "incentivará a conservação do meio ambiente".	Rejeitada	Não vislumbramos diferença material que justifique a alteração de redação.
EMENDA 202 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Pretende excluir operações e contratos agrários do rol dos negócios jurídicos abrangidos pelo IBS.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão definidos em lei complementar.
EMENDA 203 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 201.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 201.
EMENDA 204 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 202.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 202.
EMENDA 205 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 200.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 200.
EMENDA 206 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 199.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 199.
EMENDA 207 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar às emendas nº s 8 e 198.	Rejeitada	Similar às emendas nº s 8 e 198.
EMENDA 208 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 197.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 197.
EMENDA 209 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 200.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 200.
EMENDA 210 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 195.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 195.

SF/22807.20267-18
Página: 111/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 211 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 194.	Acolhida parcialmente	Similar à Emenda nº 194.
EMENDA 212 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 193.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 193.
EMENDA 213 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 192.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 192.
EMENDA 214 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 191.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 191.
EMENDA 215 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Estende a imunidade tributária para as entidades de assistência social e para os entes públicos, inclusive suas autarquias e fundações, às compras internas e às importações de medicamentos e dispositivos médicos.	Acolhida parcialmente	A distorção apontada é meritória e poderá ser corrigida por meio da concessão, por lei complementar, de regimes favorecidos (incisos II e IV do § 8º do art. 156-A da Constituição).
EMENDA 216 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Prevê concessão de tratamento diferenciado e favorecido para as organizações da sociedade civil no que toca às suas obrigações administrativas, previdenciárias, tributárias e creditícias.	Rejeitada	O Substitutivo já prevê substancial simplificação tributária para todos os contribuintes. Os demais assuntos não guardam relação com o tema da PEC.
EMENDA 217 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Estende aos procuradores dos estados, do Distrito Federal e dos municípios o benefício de ter como limite remuneratório aquele aplicável aos servidores da União.	Rejeitada	A PEC trata apenas dos servidores da área de fiscalização tributária, dada a criação do Conselho Federativo do IBS.
EMENDA 218 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Similar à Emenda nº 184	Acolhida parcialmente	Similar à Emenda nº 184.
EMENDA 219 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar às Emendas nºs 9, 45 e 170; encurta a transição do imposto; e prevê a devolução dos saldos credores de ICMS.	Acolhida parcialmente	A devolução dos saldos credores está prevista no art. 15 do Substitutivo e, portanto, encontra-se

SF/22807.20267-18
Página: 112/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

				acolhida. Já a transição foi cuidadosamente estudada por especialistas, e a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 220 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Garante ao estado do Amazonas participação na arrecadação do IBS decorrente de operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos de lei complementar.	Acolhida	Consta do art. 2º do Substitutivo.
EMENDA 221 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Assegura às atividades relacionadas à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos o direito de adesão ao Simples Nacional.	Rejeitada	Não guarda relação com o tema da PEC e do Substitutivo, que não tratam do Simples Nacional, exceto no que toca a ajustes necessários relacionados à criação do IBS.
EMENDA 222 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Admite a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao IBS às atividades relacionadas à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos.	Acolhida parcialmente	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que regulamentará o IBS.
EMENDA 223 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	É similar às emendas 144 e 146.	Rejeitada	É similar às emendas 144 e 146.
EMENDA 224 - PEC 110/2019	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Propõe o acréscimo da expressão "reconhecidamente" ao caracterizar os danos e prejuízos dos bens e serviços onerados pelo IS.	Rejeitada	O critério para reconhecimento dos danos e prejuízos produzidos será estabelecido na lei que instituir o imposto. Não vislumbramos diferença que justifique alteração

SF/22807.20267-18
Página: 113/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

				da redação do Substitutivo.
EMENDA 225 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a concessão de benefícios e incentivos fiscais, por parte da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a bens onerados pelo IS.	Rejeitada	Os entes subnacionais não têm autonomia para conceder benefícios em relação ao IS.
EMENDA 226 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Destina a receita do IS ao Fundo Nacional da Saúde e aos fundos estaduais e municipais de saúde e aos gastos públicos com prevenção de doenças e promoção da saúde.	Retirada a pedido do autor.	Retirada.
EMENDA 227 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Similar à Emenda nº 226, porém adicionando que os recursos destinados à saúde não serão computados para fins da exigência de despesas mínimas previstas no art. 198 da CF.	Rejeitada	A função do Imposto Seletivo é desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde. Dessa forma, o benefício à saúde já está assegurado, independentemente da vinculação de receitas, já extremamente elevada no orçamento brasileiro.
EMENDA 228 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Similar à Emenda nº 170.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.
EMENDA 229 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Suprime a transição para o IBS e faz com que o novo imposto passe a vigorar plenamente a partir do terceiro ano após o ano-base.	-	Retirada.
EMENDA 230 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe diretrizes para que o sistema tributário atue como instrumento para a redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais e para garantir a sustentabilidade ambiental.	Acolhida parcialmente	O IBS prevê a devolução do imposto pago para baixa renda; a equalização de carga tributária entre os setores reduz a regressividade do sistema; O IS e o FDR têm como um de seus objetivos básicos garantir a sustentabilidade ambiental.

SF/22807.20267-18
Página: 114/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 231 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe a devolução do IBS pago pelas famílias de baixa renda e estabelece critérios de eligibilidade, periodicidade de pagamentos, valores mínimos. Também dispõe sobre dificuldade de utilização de sistemas informatizados.	Acolhida parcialmente	A possibilidade de devolução total foi incluída no dispositivo relativo à devolução do imposto para famílias de baixa renda. Os demais pontos propostos são matéria infraconstitucional.
EMENDA 232 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe a devolução do montante de IBS e CBS pago pelas famílias de baixa renda e cria auxílio temporário para antecipar esse valor.	Acolhida parcialmente	A possibilidade de devolução total foi incluída no dispositivo relativo à devolução do imposto para famílias de baixa renda. Os demais pontos propostos são matéria infraconstitucional.
EMENDA 233 - PEC 110/2019	Senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP)	Propõe conceder imunidade tributária, relativamente ao ITCMD, às transmissões e doações em favor das organizações da sociedade civil e dos institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos.	Acolhida	Primeira parte perdeu objeto. Segunda parte acolhida, com a seguinte redação: VI – não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.
EMENDA 234 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Corresponde à combinação das emendas nºs 170 e 229.	Rejeitada	Corresponde à combinação das emendas nºs 170 e 229.
EMENDA 235 - PEC 110/2019	Senador Luiz Carlos Heinze (PP/RS)	Dispõe sobre o conceito de ato cooperativo. Prevê a instituição de benefício fiscal para as cooperativas, sob a forma de concessão de crédito presumido de IBS e de CBS.	Rejeitada	Diversas tentativas de conciliação entre organizações representativas das cooperativas e o Ministério da Economia foram feitas pelo Relator. No entanto, não se chegou a um acordo em torno de um texto que não gerasse distorções competitivas e não

SF/22807.20267-18
Página: 115/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

				prejudicasse os produtores não cooperados.
EMENDA 236 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Destina recursos da CBS, até 2030, à manutenção da competitividade da indústria automotiva instalada nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em substituição aos incentivos relativos ao IPI atualmente existentes.	Rejeitada	Na forma do art. 17 do Substitutivo, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI.
EMENDA 237 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Prorroga até 2030 a fruição, pela indústria automotiva, de incentivos fiscais previstos nas Leis 9.440/99 e 9.826/99	Rejeitada	Na forma do art. 17 do Substitutivo, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI.
EMENDA 238 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Obriga a criação de regimes diferenciados de IBS para saúde e educação.	Rejeitada	Regimes diferenciados e favorecidos serão objeto da lei complementar que regulamentará o IBS.
EMENDA 239 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Similar à Emenda nº 238.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 238.
EMENDA 240 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Prevê a forma como será reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte.	Parcialmente acolhida	A PEC já traz previsão de creditamento total do IBS e CBS, o que implica na desoneração da aquisição de bens de capital.
EMENDA 241 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Prevê excepcionar incentivos e benefícios previstos no § 2º do Art. 4º da Emenda Constitucional 109	Rejeitada	A PEC já prevê mecanismo de compensação para Estados e Municípios
EMENDA 242 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Manutenção da incidência monofásica da CBS ou PIS/COFINS sobre produtos que vierem a ser tributados pelo Imposto Seletivo.	Parcialmente acolhida	A PEC prevê a incidência monofásica para certos produtos submetidos ao regime diferenciado.
EMENDA 243 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Prevê ampliação da imunidade aos livros	Rejeitada	A PEC não modifica as imunidades atualmente previstas.

SF/22807.20267-18
Página: 116/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

EMENDA 244 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Similar à Emenda nº 243	Rejeitada	Similar à Emenda nº 243.
EMENDA 245 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê a inclusão de produtos da cesta básica no regime especial de tributação	Parcialmente acolhida	A PEC permite que a Lei Complementar institua regimes favorecido para a cesta básica.
EMENDA 246 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê a inclusão de saúde e educação no regime especial de tributação	Parcialmente acolhida	A PEC permite que a Lei Complementar institua regimes favorecido para saúde e educação.
EMENDA 247 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Determina alíquota reduzida para as contribuições das alíneas “b” e “c” do inciso do I do art. 195.	Rejeitada	Não guarda relação com o tema do Substitutivo, pois a PEC não contempla as contribuições das alíneas “b”e “c”do inciso do I do art. 195.
EMENDA 248 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Inclui no inciso V do § 3º do art. 146 a possibilidade de recolhimento da CBS separadamente pelas empresas do Simples e modifica o inciso VI do § 3º do art. 146 para possibilitar que as empresas do Simples possam transferir créditos do IBS e da CBS em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado. Acrescenta a possibilidade de a lei da CBS instituir regimes especiais e favorecidos de tributação.	Acolhida	O texto proposto na emenda foi incluído no substitutivo.
EMENDA 249 - PEC 110/2019	Senador Luiz Carlos Heinze	Estabelece a não incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens imóveis e dá outras providências.	Rejeitada	O substitutivo já prevê a possibilidade de regime diferenciado para operações com bens imóveis, por meio de lei complementar.

SF/22807.20267-18
Página: 117/117 16/03/2022 09:39:15
8667c2e238bcfc5455440e7ea4b6d537f9f32dcb

PARTE III · DOCUMENTO 5

Relatório do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária

◆

Responsável: Dep. Aguinaldo Ribeiro, relator; Dep. Reginaldo Lopes, coordenador
Data: 12 de junho de 2023
Contribuição central: Escolha do IVA dual harmonizado e amplitude dos créditos. Diretrizes, sem texto articulado.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2286060

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

CÂMARA DOS DEPUTADOS

GRUPO DE TRABALHO DESTINADO A ANALISAR E DEBATER A PEC Nº 45/2019, QUE ALTERA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS (GTSTN)

RELATÓRIO ADOTADO

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Sumário

1. Apresentação.....2
2. Breve Histórico.....3
3. Atividades do Grupo de Trabalho.....6
3.1. Audiências Públicas.....6
3.2. Eventos Externos.....54
3.3. Outras Atividades.....58
4. Conclusões do Grupo de Trabalho.....58
4.1. Diagnóstico do Sistema Tributário Atual.....59
4.2. Reforma Tributária das PEC nºs 45 e 110, de 2019.....62
4.3. Diretrizes do Grupo de Trabalho para o Substitutivo a ser apresentado à PEC nº 45, de 2019.....72

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a diagramação, revisão e registro

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO DESTINADO A ANALISAR E DEBATER A PEC Nº 45/2019

1. Apresentação

Encaminhamos, para a elevada apreciação dos ilustres membros do Colegiado, o relatório das atividades deste Grupo de Trabalho, criado por Ato do Presidente da Câmara dos Deputados, datado de 9 de fevereiro de 2023[1], para, no prazo de 90 dias prorrogáveis por igual período, analisar e debater a PEC nº 45/2019.

O Grupo de Trabalho foi inicialmente composto pelos seguintes parlamentares:

- Dep. Reginaldo Lopes (PT-MG) — coordenador;
- Dep. Aguinaldo Ribeiro (PP-PB) — relator;
- Dep. Saullo Vianna (União-AM);
- Dep. Mauro Benevides Filho (PDT-CE);
- Dep. Glaustin da Fokus (PSC-GO);
- Dep. Newton Cardoso Junior (MDB-MG);
- Dep. Ivan Valente (PSol-SP);
- Dep. Jonas Donizette (PSB-SP);
- Dep. Sidney Leite (PSD-AM);
- Dep. Luiz Philippe de Orleans e Bragança (PL-SP);
- Dep. Vitor Lippi (PSDB-SP);
- Dep. Adail Filho (Republicanos-AM).

Posteriormente, juntou-se à equipe a Dep. Tabata Amaral (PSB – SP)[2].

1 Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/atribuicoes/atos-de-criacao-e-aditamentos. Acesso em: 22/5/2023.

2 Para o assessoramento do Grupo de Trabalho, foi designada como Secretária a servidora Gabriela Matsunaga Menezes da Fonseca. Na parte técnica, a assessoria

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O plano de trabalho aprovado[3] previu a realização de audiências públicas para (i) apresentação das PECs nº 45 e 110, de 2019, (ii) realização do diagnóstico do sistema tributário atual, (iii) avaliação das melhores práticas internacionais de tributação, e (iv) análise da reforma tributária sob as perspectivas federativa, setorial, distributiva, das economias digital e verde e da administração tributária. Foi também prevista uma missão oficial à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a realização de um seminário final do Grupo de Trabalho.

Este relatório contou com a inestimável colaboração de todos os membros do Grupo de Trabalho, cujas ideias buscamos, no limite do possível, retratar no texto ora apresentado.

Não posso deixar de destacar, logo de início, o total suporte recebido do Presidente da Câmara dos Deputados, Deputado Arthur Lira, que não poupou apoio e recursos para que o Grupo realizasse todas as atividades necessárias para a conclusão dos trabalhos. Destaco, também, a condução segura do nosso Coordenador, Deputado Reginaldo Lopes, sem a qual não teríamos logrado êxito.

2. Breve Histórico

Antes de passarmos à descrição das atividades e conclusões do Grupo de Trabalho, julgamos oportuno situar a atual discussão na quadra histórica a que pertence, dentro das inúmeras tentativas de reforma tributária dos últimos 35 anos, para melhor compreensão da importância e dos desafios enfrentados por este Parlamento.

De fato, é necessário tratar a reforma dos tributos brasileiros como um processo histórico, pois, poucos anos após a promulgação da

foi prestada pelos servidores Alexandra Zaban Bittencourt, Fabiano da Silva Nunes, Marco Antônio Moreira de Oliveira, José Evande Carvalho Araujo, Aurelio Guimarães Cruvinel e Palos, Márcia Rodrigues Moura e Graziany Marques dos Reis.

3 Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/outros-documentos/PlanodeTrabalhoGP_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Constituição de 1988, já se iniciaram as discussões para reformulação do Sistema Tributário Nacional. Praticamente todos os governos seguintes tentaram propor um novo modelo de cobrança de tributos em âmbito nacional, em especial na tributação sobre o consumo, mas não tiveram sucesso em concluir essa missão.

Apesar de todas as tentativas de reforma tributária estarem ligadas pelo mesmo propósito, a atual discussão está diretamente conectada às propostas de reforma tributária iniciadas em 2019: a PEC nº 45, de 03 de abril de 2019, apresentada na Câmara dos Deputados pelo Deputado Baleia Rossi, e a PEC nº 110, de 09 julho de 2019, apresentada no Senado Federal pelo Senador Davi Alcolumbre.

Na Câmara dos Deputados, a PEC nº 45, de 2019, passou pelo crivo da admissibilidade pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) em 22 de maio de 2019, a partir de parecer exarado pelo Deputado João Roma[4]. Em 10 de julho de 2019, foi criada Comissão Especial para analisar a PEC, para a qual fui designado relator e o Deputado Hildo Rocha, presidente.

No Senado Federal, a PEC nº 110, de 09 julho de 2019, foi distribuída à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), sob a relatoria do Senador Roberto Rocha.

Com o amadurecimento da discussão nas duas Casas Legislativas, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal decidiram por criar uma Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, em 19 de fevereiro de 2020, para produzir uma proposta que unificasse os dois textos, para a qual tive a honra de ser nomeado relator, na nobre companhia do Senador Roberto Rocha como presidente. Em 12 de maio de 2021, foi apresentado substitutivo[5] à Comissão Mista, que não chegou a ser apreciado pela extinção, por esgotamento do prazo regimental, da Comissão Especial da PEC nº 45, de

4 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1751756&filename=Parecer-Aprovacao-CCJC-2019-05-22. Acesso em: 30/5/2023.
5 Disponível em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

2019, tendo a proposição sido avocada ao Plenário da Câmara dos Deputados[6].

O Senado, contudo, decidiu por continuar a discussão a partir do substitutivo da Comissão Mista, na análise da PEC nº 110, de 2019, pela CCJ. Em 16 de março de 2022, o relator Senador Roberto Rocha apresentou novo substitutivo que tomou por base o substitutivo da Comissão Mista, mas trouxe algumas alterações[7].

Em paralelo a esse movimento, três importantes iniciativas foram apresentadas com modelos diversos de reforma tributária, duas na Câmara dos Deputados e outra no Senado Federal, que merecem registro neste relatório.

Ainda em outubro de 2019, a Deputada Jandira Feghali apresentou a Emenda nº 178 à PEC nº 45, de 2019, que implementa a denominada Reforma Tributária Solidária, Justa e Sustentável, buscando substituir a atual lógica regressiva e criar um sistema tributário justo e progressivo, reduzindo a carga tributária para os mais pobres e taxando as altas rendas e riquezas, bem como desestimular os produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Em março de 2021, o Deputado Luiz Philippe de Orleans e Bragança apresentou, como primeiro signatário, a PEC nº 7, de 2020, que, para a tributação do consumo, propõem sua concentração sobre o momento da venda ao consumidor final, tendo a proposição sido aprovada na Comissão Especial em 22 de dezembro de 2022, em parecer proferido pela Deputada Bia Kicis.

Em dezembro de 2022, o Senador Oriovisto Guimarães encabeçou a apresentação da PEC nº 46, de 2022, que propõe a unificação das 27 legislações do ICMS de um lado, e das milhares de legislações do ISS de outro, mantendo ICMS e ISS em bases distintas e cada tributo regido por

6 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2004108&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 22/5/2023.
7 Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

um Comitê Gestor próprio e gerido por sistema de nota fiscal eletrônica nacional.

Iniciado o novo Governo federal em 2023, o Poder Executivo decidiu por priorizar a reforma tributária, mas entendeu que a melhor solução seria a construção do texto pelo próprio Parlamento a partir do debate já realizado.

Alinhado a esse objetivo, este Grupo de Trabalho foi formado para analisar todo o cabedal de conhecimento acumulado nos últimos anos e propor alternativas para entregar ao Brasil um sistema tributário eficiente e moderno. Suas conclusões serão consideradas na elaboração do Substitutivo à PEC nº 45, de 2019, da qual também sou relator, e que se encontra pronta para apreciação no Plenário da Câmara dos Deputados.

3. Atividades do Grupo de Trabalho

Em seu curto período de duração, o Grupo de Trabalho realizou diversas atividades com o objetivo de cumprir a missão que lhe foi confiada. Foram realizadas audiências públicas, visitas técnicas e reuniões internas, que permitiram que dezenas de estudiosos, autoridades, representantes de entidades empresariais e sindicais e organizações sociais fossem ouvidos. Esta seção descreve, ainda que de forma sucinta, esses eventos.

3.1. Audiências Públicas

O Grupo de Trabalho realizou 16 audiências públicas, em que ouviu 148 especialistas durante os meses de março, abril e maio de 2023. Em sessões nas tardes de terças e quartas-feiras, os Parlamentares tiveram a oportunidade de conhecer diversos posicionamentos, favoráveis e contrários à reforma tributária, que se mostraram fundamentais para que formassem uma opinião consistente sobre a matéria.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A seguir, essas audiências públicas são sumarizadas a partir de uma síntese dos principais argumentos de cada apresentador, externados em seus discursos e nos materiais apresentados. Pela limitação deste relatório, não foi possível reproduzir em detalhes todos os argumentos de cada apresentação, mas se indica, em nota de rodapé, o *link* da página da Câmara dos Deputados onde se pode encontrar a íntegra de cada sessão[8].

Audiência pública no dia 8/3/2023

A audiência teve por tema a **apresentação das propostas de reforma tributária contidas nas PECs nº 45 e 110, de 2019**, e contou com quatro expositores[9].

O **Deputado Baleia Rossi**, autor da PEC nº 45, de 2019, relatou as discussões da reforma tributária, destacou a importância do tema e pontuou sua convicção de que a Câmara, o Senado e o Governo trabalharão juntos para entregar uma reforma tributária que possa fazer com que a vida das pessoas melhore, com simplificação, transparência e segurança jurídica, que faça a economia crescer e garanta renda aos cidadãos.

O **Deputado Aguinaldo Ribeiro**, relator da PEC nº 45, de 2019, e da Comissão Mista de Reforma Tributária, fez uma síntese dos trabalhos realizados e externou seu otimismo de que o Parlamento, em sintonia com o Governo federal, logrará modificar o sistema tributário brasileiro, marcando positivamente a história do Brasil.

O **ex-Senador Roberto Rocha**, relator da PEC nº 110, de 2019, na Comissão de Constituição e Justiça - CCJ do Senado Federal, relatou os desafios enfrentados na discussão da matéria, mas destacou que não se deve mais falar separadamente das PECs nº 45 e 110, de 2019, pois ambas

8 Já as apresentações disponibilizadas pelos expositores se encontram no endereço https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/apresentacoes-em-eventos. Acesso em: 22/5/2023.
9 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67187. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

evoluíram conjuntamente na mesma direção com grande sintonia fina, sendo mais correto se falar da “PEC nº 155”, que é a soma das duas.

O **Sr. Bernard Appy**, Secretário Extraordinário da Reforma Tributária no Ministério da Fazenda, apresentou as convergências e divergências entre as PECs nº 45 e 110, de 2019, destacando que as convergências são muito maiores. Tratou, ainda, dos impactos positivos da reforma tributária no crescimento econômico, na redução das desigualdades regionais e no aumento de renda disponível das famílias.

Discutiram a matéria os Deputados Saullo Vianna, Jonas Donizette, Tarcísio Motta, Ivan Valente, Vitor Lippi, Sidney Leite, Thiago de Joaldo, Mauro Benevides Filho e Fernando Mineiro, tendo o Relator e o Secretário Bernard Appy respondido aos questionamentos feitos pelos parlamentares a cada grupo de cinco interpelações.

Audiência pública no dia 14/3/2023

A audiência teve por tema o **diagnóstico do Sistema Tributário atual**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 9 e 12/2023, dos Deputados Sidney Leite e Ivan Valente, respectivamente, e contou com a participação de nove expositores[10].

O **Sr. Maílson da Nóbrega**, ex-Ministro da Fazenda, destacou a armadilha de baixo crescimento por que passa o Brasil, fruto da má qualidade da educação, de deficiências de infraestrutura e logística, de juros altos e do caos do sistema tributário brasileiro, em especial na parte do consumo. Ressaltou que possuímos o pior sistema do planeta, por ser cumulativo, com alto custo operacional, e com legislação complexa, confusa e desarmonizada, o que provoca enorme judicialização, má alocação de recursos em função do sistema tributário e impacto na produtividade. Destacou que o ICMS está condenado, pois os serviços aumentam em importância (73% do PIB) e que manter o ISS é uma ideia ruim, por ser o pior tributo do Brasil. E criticou os pedidos do agronegócio para a reforma tributária: alíquotas múltiplas, crédito

10 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67214. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

presumido e desoneração da cesta básica, defendendo que o Governo federal esclareça esse importante segmento para que supere essas percepções.

O **Sr. Luiz Carlos Hauly**, ex-Deputado Federal e porta-voz do Movimento Destrava Brasil, defendeu a reforma tributária das PECs nºs 45 e 110, de 2019, e destacou (i) o baixo crescimento econômico do Brasil, (ii) que o sistema tributário nacional não deve ser usado para financiar setor econômico, (iii) e que possuímos o pior sistema tributário do mundo, com excesso de carga tributária sobre o consumo e grande contencioso tributário. Também elogiou a ideia de *cashback*.

A **Sra. Mary Elbe Queiroz**, Pós-Doutora em Direito Tributário da Universidade de Lisboa – Portugal, destacou que a carga tributária atual é alta porque as despesas são altas e que nosso sistema tributário é complexo e burocrático, devido a excesso de legislação, cumulatividade, cálculo por dentro e alta litigiosidade. Afirmou ter dificuldade em apoiar a reforma tributária sem conhecer a lei complementar que a implementará. Elencou as seguintes preocupações: (i) convivência de 2 sistemas por 10 anos; (ii) fim da implantação da reforma em 50 anos; (iii) manutenção da não cumulatividade; (iv) necessidade de efetivo recolhimento pelo fornecedor para dar direito ao crédito; (v) alíquota única; (vi) critérios de baixa renda na definição do *cashback*; e (vii) transição para o setor de serviços. Defendeu a necessidade de manutenção do Simples e da Zona Franca de Manaus, com o direito de gerarem crédito para o restante da cadeia; de devolução automática do crédito em 60 dias; e de regimes diferenciados.

O **Sr. Eduardo Fleury**, mestre e doutorando em *international taxation* pela Universidade da Flórida e ex-Consultor do Banco Mundial, discorreu sobre o impacto do IBS sobre os preços a partir de diversos exemplos: setor de construção, vestuário e utensílios domésticos, materiais de construção, alimentos, serviços, farmacêuticos e automóveis, — destacando o custo oculto em decorrência da cumulatividade. Afirmou que só os 10% mais ricos terão aumento de carga tributária.

O **Sr. Isac Moreno Falcão**, Presidente do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil - Sindifisco Nacional,

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

destacou a regressividade do sistema tributário brasileiro e afirmou que a neutralidade da reforma tributária do consumo mantém a pouca tributação da renda. Defendeu a diminuição da tributação do consumo com um aumento da tributação da renda e medidas que combatam a desigualdade e refletiu como implementar um sistema de *cashback* eficiente.

A **Sra. Vanessa Canado**, coordenadora do Núcleo de Pesquisa em Tributação - Instituto de Ensino e Pesquisa – INSPER, afirmou que a reforma tributária é debatida desde o Império, mas que, quanto mais demora sua aprovação, maior o conhecimento da matéria e mais perto estamos de conseguir esse feito. Ponderou que estamos nos últimos lugares no índice *Doing Business*; que o contencioso tributário corresponde a 75% do PIB; que é necessário melhorar a qualidade do sistema tributário nacional, não só diminuir a carga tributária; que existe distorção na divisão da tributação do consumo entre os entes; que o *Sales Tax* é altamente sonegável; e que, no IVA, não tem sentido haver incentivo setorial, pois, mesmo nos países que têm alíquotas diferenciadas, isso ocorre entre produtos, não entre setores.

O **Sr. Eduardo Fagnani**, Professor Doutor do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, afirmou que o *cashback* tem efeitos redistribuídos restritos e que não dá para resolver a desigualdade só com a tributação do consumo, sendo necessário alterar a tributação da renda. Após discutir diversas anomalias na tributação da renda e do patrimônio, defendeu a Reforma Tributária Solidária, Justa e Sustentável, constante na Emenda nº 178 da PEC nº 45, de 2019, que está no programa do Presidente Lula. Manifestou temor de que, caso se faça primeiro a reforma da tributação do consumo, o poder econômico não deixe mudar a tributação da riqueza.

O **Sr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy**, Livre-Docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP e ex-Procurador-Geral Adjunto na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, destacou a dificuldade de se interpretar a legislação tributária, o que leva à maior litigância tributária e ao deslocamento da discussão para o Poder Judiciário.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Alexis Fonteyne**, ex-Deputado Federal e empresário, afirmou que o sistema tributário atual é complexo, sem transparência, desequilibrado, gerador de distorções, inseguro juridicamente e injusto socialmente. Ponderou que o Custo Brasil está entre R$ 280 a 320 bilhões, destacou os problemas do ICMS, PIS, Cofins, IPI e ISS, da cumulatividade e dos resíduos tributários. Concluiu que a reforma tributária desonera investimentos, traz transparência com a alíquota por fora, sem cumulatividade, com neutralidade e equidade e sem distorções, e que o IVA é a reforma do sistema tributário que o Brasil precisa e merece.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Jonas Donizette, Sidney Leite, Ivan Valente, Mauro Benevides Filho, Newton Cardoso Jr, Gilson Marques e Vitor Lippi.

Audiência pública no dia 15/3/2023

A audiência teve por tema as **melhores práticas internacionais de tributação sobre o consumo**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 9, 12, 17 e 22/2023, de autoria, respectivamente, dos Deputados Sidney Leite, Ivan Valente, Newton Cardoso Jr e Mauro Benevides Filho, e contou com nove expositores[11].

A **Sra. Rita de La Feria**, Professora de Direito Tributário na Universidade de Leeds – Inglaterra, enfrentou cinco mitos quanto ao IVA. Para o mito de que o IVA é um imposto velho, afirmou que ele é um dos mais novos, é eficiente e neutro e é tecnicamente superior aos outros incidentes sobre o consumo. Quanto ao mito de que é desatualizado, destacou que as atualizações para a economia digital foram extremamente eficientes. Quanto ao mito de que é sujeito a fraudes, listou que, na verdade, limita a oportunidade à fraude. Quanto ao mito de que não é compatível com sistemas federativos, apontou os exemplos da Índia, China, Alemanha, Canadá, União Europeia, SADC (Comunidade de Desenvolvimento da África Austral) e ASEAN (Associação de Nações do Sudeste Asiático), que são sistemas federados com

11 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67215. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

IVA. Finalmente, quanto ao mito de que os melhores IVAs têm regimes diferenciados, destacou que existem muitos problemas com regimes diferenciados, que os europeus os têm porque são IVAs antigos e é difícil mudar os sistemas tributários existentes, e não porque são eficientes.

O **Sr. Francisco Javier Sánchez Gallardo**, Conselheiro de Finanças na Embaixada da Espanha no Brasil, versou sobre a eficácia do princípio da não cumulatividade no modelo europeu. Afirmou que o artigo 1 (2) da Diretiva Europeia do IVA (Diretiva 2006/112/CE) traz os princípios da neutralidade e da generalidade e inclui despesas diretas, indiretas e investimentos como itens com direito ao crédito. Destacou também que o art. 183 da Diretiva determina o reembolso quase imediato, podendo passar no máximo para o mês seguinte, e que há apenas dois limites ao princípio da não cumulatividade: a vedação à dedução do consumo privado e o combate à sonegação tributária.

O **Sr. Marcos Aurélio Pereira Valadão**, advogado, Pós-Doutor em Direito e membro da Comissão da Reforma Tributária da OAB/DF, afirmou que existem diversas modalidades de impostos sobre o consumo: IVA, *sales tax*, *cash flow tax*. Informou que, na Europa, o IVA tem quatro alíquotas – uma padrão, duas reduzidas e uma zero, e que existe um conceito residual de serviços. Destacou que existem ainda impostos especiais sobre o consumo. Defendeu que o imposto sobre vendas a varejo (IVV) pode ser uma renda adicional/compensatória para os municípios, que poderiam variar sua alíquota até um limite estabelecido por lei complementar.

A **Sra. Melina Rocha**, Diretora de cursos na Universidade de York/Canadá, falou sobre a administração compartilhada do IBS, que a PEC nº 45 delega para a lei complementar e a PEC nº 110 atribui a um Conselho Federativo. Destacou o IVA dual no Canadá e na Índia, que compartilham a competência para tributar o consumo entre os entes federados. Defendeu que o Brasil precisa da administração compartilhada por conta das operações interestaduais. Recordou que, na União Europeia, inicialmente se concedia alíquota zero nas operações interestaduais entre fornecedores e que, para o consumidor final, era cobrado na origem, mas posteriormente a cobrança

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

passou para o destino; que, no Canadá, a União cuida das operações interestaduais; e que, na Índia, adota-se o "modelo do barquinho", com uma alíquota fixa paga ao Governo Federal. Defendeu que, no Brasil, a administração centralizada é o melhor modelo, com um ente único separado de qualquer tesouro municipal, estadual ou federal, com votação paritária, que arrecada e distribui o IVA para os entes federados. Ponderou que uma alíquota de 25% não é alta, pois ela será a suficiente para manter a arrecadação; logo, já pagamos isso. Destacou que os IVAs mais modernos separam serviços de intangíveis e defendeu um IVA dual com legislação única e administrações separadas.

O **Sr. Antônio Lício**, Consultor em Economia, defendeu a PEC nº 7, de 2020, em que os impostos sobre consumo incidem somente sobre o último elo da cadeia produtiva.

O **Sr. Ricardo Varsano**, ex-Economista Sênior do Fundo Monetário Internacional - FMI e Consultor em Política Tributária, destacou que o IVA é adotado por 170 países, pode incidir sobre consumo ou sobre a produção (atualmente se usa a versão sobre o consumo) e não é um tributo antiquado (é antigo, mas foi se renovando). Afirmou que o IVA europeu é antigo, mas que o IVA de Angola e Bahamas, por exemplo, bem mais recentes, são muito mais simples que o europeu. Destacou que hoje não se necessita da técnica do "barquinho", pois temos tecnologia para um sistema de compensação.

O **Sr. Isaias Coelho**, pesquisador Sênior do Núcleo de Estudos Fiscais da fundação Getúlio Vargas – FGV, destacou que o IVA é um bom tributo e pode ser arrecadado no Brasil, melhorando o sistema tributário brasileiro ao trocar um imposto ruim por um bom sem aumentar a carga tributária. Pontuou, também, que o IVA tributa adequadamente a economia digital e que o consumidor brasileiro, com o princípio do destino, será tributado em seu estado.

O **Sr. André Mendes Moreira**, Livre-Docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP e Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, afirmou que,

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

hoje, o Brasil não tem verdadeiramente um IVA. Destacou que a complexidade do IVA só vale a pena se levar à neutralidade; caso contrário, melhor seria um imposto plurifásico com alíquota baixa. Lembrou que, na Europa, até custos indiretos geram crédito, enquanto, no Brasil, somente alguns custos diretos o fazem. Alertou que as PECs mantêm a redação da não cumulatividade dos tributos atuais, para a qual o STF permitiu que os entes federados restrinjam o crédito, apresentando redação para suprir essa deficiência.

O **Sr. Paulo Gil**, Auditor Fiscal da Receita Federal e Diretor do Instituto de Justiça Fiscal (IJF), afirmou que a carga de bens e serviços no resto do mundo é muito menor do que no Brasil, representando 32% da arrecadação, em média, nos países da OCDE e quase 50% em nosso país. Já a tributação da renda aqui representa 21%, enquanto a média da OCDE é mais alta. Destacou que houve uma reforma tributária silenciosa nos anos 1990, com a desoneração da tributação do capital (isenção de dividendos e o instrumento dos juros sobre capital próprio) e oneração das rendas do trabalho. Defendeu tributar mais a renda e o patrimônio e menos o consumo, priorizando a reforma da renda.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro Vitor Lippi, Jonas Donizette, Mauro Benevides Filho, Newton Cardoso Jr., Ivan Valente e Zé Neto.

Audiência pública no dia 21/3/2023

A audiência teve por tema a **reforma sob a perspectiva federativa**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 2/2023, de autoria do Deputado Jonas Donizette; 8, 9 e 26/2023, do Deputado Sidney Leite; 12/2023, do Deputado Ivan Valente; e 19/2023, do Deputado Adail Filho, e contou com a participação de sete expositores[12].

O **Sr. Sérgio Gobetti**, Economista e Técnico de Planejamento de Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, afirmou que a reforma tributária deve obrigatoriamente promover a unificação da base de

12 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67240. Acesso em: 22/5/2023.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

consumo e garantir o princípio do destino. Listou alguns mitos sobre a matéria, como o de que o ISS tende a crescer mais que o ICMS, apresentando dados do IBGE que mostram que isso não é verdade; o de que a reforma fere a autonomia federativa, já que não se pode dizer que o ISS traz autonomia, pois a imensa maioria dos municípios não arrecada nem R$100 por habitante/ano; o de que a riqueza do ISS para alguns municípios seria uma contrapartida por um Fundo de Participação dos Municípios (FPM) menor, pois, na verdade, aqueles que mais arrecadam ISS também têm uma participação mais alta nesse fundo. Ponderou que o conflito da reforma tributária a ser resolvido não é entre municípios grandes e pequenos, mas sim entre ricos e pobres, e que isso é solucionado com a ampliação da base e o princípio do destino, e também com a repartição da cota-parte do IBS estadual. Concluiu que 94% dos municípios ganham com a reforma; que a regra de transição suaviza os efeitos redistributivos; que estudos demonstram efeitos positivos da reforma; e que o maior crescimento do PIB em função da reforma, mesmo no cenário mais conservador, compensa a diminuição percentual do bolo arrecadatório da maioria dos estados e municípios que tiverem redução.

O **Sr. Paulo Ziulkoski**, Presidente da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, defendeu os pontos incluídos na CCJ do Senado na PEC nº 110, de 2019, cujas premissas são: (i) mudança da origem para o destino; (ii) preservação da autonomia dos municípios; (iii) ausência de perdas de arrecadação para aos municípios; (iv) compartilhamento de todas as receitas; (v) maior participação dos municípios no bolo tributário; (vi) fortalecimento dos impostos sobre o patrimônio; (vii) paridade na representação na gestão do IBS. Defendeu, ainda, a distribuição da cota-parte do IBS estadual da seguinte forma: 60% pela população, 5% igualmente entre todos os municípios e 35% segundo critérios fixados por lei estadual.

O **Sr. Edvaldo Nogueira**, Presidente da Frente Nacional dos Prefeitos - FNP e Prefeito de Aracaju, defendeu o fortalecimento da autonomia financeira dos municípios e a adoção do princípio do destino. Afirmou ser a favor de uma reforma tributária em que todos os municípios ganhem, e por isso requereu conhecer os efeitos da PEC sobre esses entes. Concluiu que a

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

reforma tributária “Simplifica Já” (PEC nº 46, de 2019, no Senado Federal) seria um primeiro passo de uma reforma mais ampla.

O **Sr. Thomaz Nogueira**, ex-Subsecretário de Fazenda do Amazonas e Consultor Tributário, externou preocupação com a Zona Franca de Manaus (ZFM) na reforma tributária. Ponderou que as razões que um dia a justificaram ainda persistem, que a ZFM foi responsável pelo crescimento demográfico do Amazonas e de Manaus, que o polo industrial de Manaus responde por 90% da riqueza do estado, que a ZFM não tira empregos do Brasil, que a maior parte do que lá se fabrica só é produzido nas economias ocidentais em Zonas Econômicas Especiais e que os produtos fabricados na ZFM são de qualidade. Defendeu que as críticas de que os benefícios da ZFM representam má alocação de recurso ignoram o papel indutor do Estado e a externalidade positiva gerada pela própria complexidade logística, que deixa um rastro de atividades econômicas no longo caminho até os mercados de consumo.

O **Sr. Carlos Eduardo Xavier**, Presidente do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal – COMSEFAZ, defendeu uma reforma tributária com as seguintes premissas: princípio do destino, adoção de um IVA único ou dual, instituição de um fundo de desenvolvimento regional, desoneração das exportações, base ampla, manutenção da ZFM, autonomia federativa, não cumulatividade, não elevação da carga nem perda de arrecadação, simplificação, transparência, justiça tributária, segurança jurídica, progressividade e neutralidade.

A **Sra. Misabel Derzi**, Professora Titular da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, afirmou existirem problemas na PEC nº 45 na perspectiva federativa, pois só permitir a manipulação de alíquotas pelos entes federados é atentatório ao federalismo, e que as alíquotas únicas só funcionam em países unitários e mais iguais horizontalmente. Indicou, também, que haverá aumento do custo das compras governamentais. Postulou que o texto apresentado da PEC não garante a não cumulatividade plena, pois a redação é incompleta, defendendo a solução do Prof. André Mendes Moreira

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

em audiência pública anterior com o acréscimo da obrigação de não segregação de créditos, sua dedutibilidade integral, e vedação de quaisquer limitações temporais ou espaciais ao seu aproveitamento.

O **Sr. Paulo Caliendo**, Professor Permanente da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, afirmou que a PEC nº 45 possui alinhamento com 174 países, ao adotar um IVA no padrão internacional. Acrescentou que esse modelo respeita nosso federalismo, alinha-se à experiência internacional, adapta-se bem à nova economia ao trazer tratamento uniforme a bens e serviços, e reduz litígios constitucionais. Elencou alguns pontos a aprofundar: a imunidade ou creditamento nas compras públicas por parte de municípios e estados, a denominação de IBS em vez de IVA, a definição constitucional do fato gerador e do conceito de destino, o Conselho Confederativo e o Fundo de Desenvolvimento e de Equalização.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Sidney Leite, Vitor Lippi, Newton Cardoso Jr e Lindbergh Farias. Após os questionamentos dos Deputados presentes, o Coordenador concedeu a palavra aos palestrantes para as considerações finais. Usou da palavra para considerações finais, em nome do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal - COMSEFAZ, o Sr. André Horta, Diretor Institucional do COMSEFAZ.

Audiência pública no dia 22/3/2023

A audiência teve por tema a **reforma sob a perspectiva da administração tributária**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 12/2023, do Deputado Ivan Valente; 15 e 16/2023, do Deputado Reginaldo Lopes; 26/2023, do Deputado Sidney Leite; e 37/2023, do Deputado Newton Cardoso Jr., e contou com a participação de treze expositores[13].

O **Sr. Gilberto Pereira**, Vice-Presidente de Estudos e Assuntos Tributários da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP, defendeu a Reforma Tributária Solidária, Justa e

13 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67237. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Sustentável, que considera uma proposta para redução da desigualdade social, mas reconheceu a importância das mudanças das PECs nºs 45 e 110, de 2019. Recordou que houve a redução do número de auditores de 12.120 em 2000 para 7.461 em 2020 e o aumento da Dívida Pública, do contencioso, da renúncia fiscal e da sonegação. Enumerou os princípios do Pacto de Brasília: respeito ao pacto federativo; manutenção das competências da administração tributária; garantia de julgamento do processo administrativo-fiscal por servidores; provimento por concurso público; órgão interfederativo com competências limitadas à edição de regulamento nacional, à harmonização e configuração do sistema de arrecadação e partilha de tributos diretamente aos entes federados, e à especificação geral dos sistemas de obrigações acessórias e de fiscalização e julgamento; e provimento desse órgão por servidores de carreira das administrações tributárias dos respectivos entes federados.

O **Sr. Carlos Ari Sundfeld**, Professor Titular da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV, discorreu sobre os limites do órgão interfederativo em função da cláusula pétrea do pacto federativo. Recordou que as PECs nºs 45 e 110, de 2019, preveem um órgão nacional que absorve competências de órgãos dos entes federados, nos termos da lei complementar, e que isso é compatível com a Constituição, pois o Congresso Nacional age como órgão nacional, não federal. Acrescentou que a competência normativa centralizada nesse órgão não fere o pacto federativo, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que isso é possível para os serviços de saneamento. Recordou que o Conselho Nacional do Ministério Público foi criado por emenda constitucional com o objetivo de fazer a integração administrativa, e o STF concluiu que isso não feria a autonomia judiciária dos entes. Defendeu ser necessário garantir a autonomia financeira desse órgão interfederativo.

O **Sr. Cássio Vieira Pereira Dos Santos**, Presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais de Tributos dos Municípios e DF – ANAFISCO, afirmou que os municípios têm demandas crescentes de gastos acima do IPCA, e que essas demandas até hoje têm sido atendidas com o

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

crescimento do ISS, que é o imposto que mais cresce no Brasil (de 0,2% a 1% do PIB desde 1970). Ponderou que a mera instituição de um IVA não supera a distinção entre bens e serviços, que existe na própria diretiva IVA da União Europeia e é necessária pois a maioria dos países europeus possuem de 3 a 5 alíquotas. Afirmou que a cumulatividade não é um problema tão grande para os industriais, segundo pesquisa do CNI e que os setores de serviços e agricultura estão insatisfeitos com as PECs nºs 45 e 110, de 2019. Defendeu a reforma do "Simplifica Já" como primeiro passo de uma mudança mais ampla. Contudo, se houver um IVA Dual, pugnou pela necessidade de um sistema bicameral de deliberação no Comitê Gestor e uma alíquota municipal mínima de 4,275%, mas que o ideal seria uma alíquota de referência para cada município. Defendeu, ainda, a garantia de autonomia de gestão de fiscalização dos entes, uma administração tributária que seja provida por servidores nomeados por concursos públicos, com exigências cabíveis em lei complementar, submetidos às mesmas regras, inclusive com relação à responsabilidade funcional, correição, sanções administrativas e limites estabelecidos em lei nacional.

O **Sr. Rodrigo Keidel Spada**, Presidente da Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, defendeu que se deve reconhecer como crédito do IBS só o valor efetivamente pago, que o Conselho Federativo deve coordenar a distribuição de esforços de caráter fiscal, mantendo a autonomia dos entes; que deve haver uma Lei Orgânica da Administração Tributária para garantir autonomia técnica, administrativa, financeira e orçamentária; e que a transição federativa das PECs é muito longa. Por fim, apoiou a ideia de *cashback*.

O **Sr. Isac Moreno Falcão Santos**, Presidente do Sindicato dos Auditores da Receita Federal - SINDIFISCO NACIONAL, defendeu o fortalecimento do Fisco; o acréscimo ao texto constitucional das previsões dos arts. 141 e 142 do CTN e da Lei nº 10.163, de 2002, para garantir as prerrogativas da autoridade fiscal para todos os entes federados, a obrigatoriedade de repasse dos recursos reservados às administrações tributárias; e o IVA Dual.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Thales Freitas Alves**, Presidente do Sindicato Nacional dos Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil – SINDIRECEITA, defendeu que a administração tributária deve priorizar a conformidade tributária e não medidas coercitivas, dando como exemplos nesse sentido o Operador Econômico Autorizado (OEA), o Programa CONFIA, e a Emenda nº 65 à MP nº 1160, de 2023, que prevê a transação tributária antes do litígio. Postulou que se diminua a tributação do consumo e se aumente a da renda e a do patrimônio. Apontou, como pontos negativos da reforma tributária, que as PECs mantêm o consumo como principal fonte de arrecadação e a regressividade, não desoneram a folha e não incrementam o financiamento da seguridade social. Defendeu, ainda, o Programa Mais Simples e Mais Justo, que propõe uma contribuição sobre movimentação financeira de no máximo 1% compensável nas contribuições previdenciárias e a supressão da contribuição sobre a folha.

O **Sr. Daniel Menezes**, Diretor Jurídico da Associação Nacional dos Advogados Públicos Federais – ANAFE, órgão que representa as quatro carreiras da AGU, defendeu um necessário equilíbrio entre simplificação e justiça fiscal, a instituição de imposto sobre produtos nocivos (Seletivo), *cashback* do IBS, e a atribuição com exclusividade à PGFN da representação do Conselho Gestor do IBS, recordando que o órgão já faz isso com o Simples Nacional, que inclui tributos estaduais e municipais.

O **Sr. Unadir Gonçalves Junior**, Secretário Geral da Federação Brasileira de Sindicatos das Carreiras da Administração Tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal – FEBRAFISCO, afirmou que um novo sistema tributário pressupõe uma nova Administração Tributária. Indicou que atualmente os fiscos sofrem com excesso de processos, alta litigiosidade, interpretações diferentes e carreiras díspares. Por fim, defendeu a solução da PEC nº 110, que prevê remuneração compatível e previsão de lei orgânica dos fiscos, com a criação e a uniformização de carreiras, atribuições, cargos e sistema de correição.

O **Sr. Marcus Vinícius Bolpato da Silva**, Conselheiro da Pública - Central do Servidor, apoiou a simplificação da reforma tributária, mas

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

se posicionou contra a convivência do sistema antigo e do novo. Defendeu a adoção imediata do princípio do destino, do *cashback* e da não cumulatividade, a isonomia da carga tributária entre os setores da economia, com a incidente sobre a agricultura e os serviços se igualando à da indústria, e a reforma da administração tributária, com cargo único e autonomia orçamentária e financeira.

O **Sr. Francisco Mata Machado Tavares**, Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás – UFG, afirmou que o Estado atual se define a partir de suas administrações tributárias, que a participação social em matéria tributária leva ao repúdio à sonegação pela população e maior adesão à norma tributária, e que a população apoia o fortalecimento das administrações tributárias. Apresentou as seguintes propostas à PEC da reforma tributária: *cashback* no momento da transação e competência ao Comitê Gestor para regular a participação social. Para a lei complementar, propôs: paridade de gênero e raça no Conselho do IBS; convocação bienal da Conferência Nacional Cidadã do IBS; divulgação anual de um balanço sociopolítico do IBS, indicando perfis demográficos mais onerados, da avaliação de impacto econômico e comportamental quanto ao imposto seletivo, e da política pública de equidade federativa concernente à Zona Franca de Manaus; e eleição por votação eletrônica dos membros do CARF do IBS, com indicações de centrais sindicais, de associações civis de justiça fiscal e de instituições científicas.

O **Sr. Francelino Valença**, Presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO, defendeu a importância da reforma tributária para combater a desigualdade, alertou para não se trazer o voto de qualidade pró-contribuinte para o contencioso tributário do IBS, e se posicionou contra um cargo único para a carreira da administração tributária do IBS.

O **Sr. Artur Mattos**, Vice-Presidente da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM, defendeu a previsão constitucional de compartilhamento do IBS e da autonomia das administrações tributárias estaduais e municipais. Posicionou-se a favor de um federalismo de cooperação, da paridade de participação no Conselho

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Federativo, do compartilhamento de receitas, e contra a repartição que reproduz a partilha do ICMS. Defendeu, ainda, uma alíquota dos municípios de 4% a 4,25%.

O **Sr. Miguel Abuhab**, Empresário e Fundador do Movimento Destrava Brasil, defendeu um modelo de cobrança automático do IBS, um imposto não declaratório, transações bancárias com suporte contábil, fatura eletrônica com vinculação de pagamento, obrigação de se incluir o número da nota fiscal nos pagamentos de transações mercantis entre contribuintes, pagamento via PIX só com a indicação da nota fiscal, crédito só com o pagamento (inclusive para o atual ICMS), e cobrança automática do IBS (*split payment*).

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, e Newton Cardoso Jr.

Audiência pública no dia 28/3/2023

A audiência teve por tema a **reforma sob a perspectiva setorial**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 8 e 9/2023, do Dep. Sidney Leite; nº 20/2023, do Dep. Vitor Lippi; nºs 36 e 37/2023, do Dep. Newton Cardoso Jr; e nº 45/2023, do Dep. Mauro Benevides Filho, e contou com a participação de nove expositores[14].

A **Sra. Débora Freire Cardoso**, Doutora em Economia e Subsecretária de Política Fiscal na Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, apresentou simulações dos impactos macroeconômicos e setoriais da reforma tributária nos setores agropecuário e industrial. Concluiu que haverá importante impacto no crescimento econômico, em função da redução dos custos de produção pela eliminação da cumulatividade, e que todos os setores ganham com a reforma, pela interdependência setorial e sistêmica que marca o sistema econômico.

O **Sr. Renato Conchon**, Coordenador do Núcleo Econômico da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA, explicou a importância e as especificidades do setor agropecuário e, a partir da

14 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67320. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

experiência internacional, solicitou (i) tratamento diferenciado e favorecido para o agronegócio; (ii) manutenção da carga tributária setorial e global; (iii) que pessoas físicas não sejam obrigadas ao IBS, mas tenham a opção de adesão; (iv) que o imposto seletivo não incida sobre alimentos ou insumos; (v) manutenção da desoneração da cesta básica; (vi) maior clareza para o ressarcimento dos créditos acumulados; (vii) garantia da aplicação do adequado tratamento tributário às cooperativas; e (viii) tributação diferenciada entre os biocombustíveis e os combustíveis fósseis.

O **Sr. João Caetano Muzzi Filho**, Consultor Jurídico da Organização das Cooperativas do Brasil – OCB, após discorrer sobre a história e a importância do cooperativismo, bem como sua proteção constitucional, afirmou que a reforma tributária deve se adequar às peculiaridades do modelo cooperativo, garantindo a neutralidade tributária e o apoio e estímulo necessários. Nesse contexto, defendeu que a reforma garanta que o cooperativismo seja respeitado e estimulado, e respeite o fato de que a cooperativa representa os cooperados e não obtém resultados próprios com a prática do ato cooperativo.

O **Sr. Gustavo Beduschi**, Diretor Executivo na Associação Brasileira de Laticínios - Viva Lácteos, afirmou que o setor de laticínios, que representa a agroindústria que não exporta, requer um olhar especial da reforma tributária diferente daquele do agro-exportador. Além de outras preocupações já externadas por outros expositores, destacou a majoração da carga tributária da cesta básica, solicitando alíquota reduzida, e a possível incidência do imposto seletivo sobre insumos e alimentos.

O **Sr. Dalton Miranda**, Diretor de Negócios Jurídicos e Tributação da Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais – ABIOVE, representando produtores de óleo vegetal e de biodiesel, esmagadores de soja para farelo para ração animal, exportadores de grãos e industriais, defendeu a participação da sociedade civil no Conselho Federativo do IBS; alíquota reduzida para o agronegócio; garantia de ressarcimento de crédito acumulado em até 30 dias; retirada da necessidade de comprovação do recolhimento para o aproveitamento do crédito; devolução dos créditos

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

acumulados dos tributos atuais; e manutenção dos benefícios fiscais do agronegócio na PEC, em especial do crédito presumido.

A **Sra. Ariane Costa Guimarães**, Doutora em Direito Tributário, Advogada e Professora, arguiu que a reforma tributária deve considerar as peculiaridades e as demandas dos setores, como serviços financeiros, agronegócio, educação, saúde, transporte público e rodoviário de cargas e entidades beneficentes e de assistência social, garantir a devolução de créditos acumulados e respeitar benefícios fiscais com prazo certo. Defendeu, também, tratamento especial para o setor de energia, não tributando a política pública de transferência de custo do fornecimento de energia elétrica, as perdas não técnicas, como os roubos de energia, e a inadimplência; para o setor de óleo e gás, com respeito aos regimes especiais de desoneração com prazos certos; e para o setor de serviços em geral, com alíquota diferenciada/reduzida e autorização ao crédito.

O **Sr. Armando Monteiro Neto**, Conselheiro Emérito da Confederação Nacional da Indústria – CNI, afirmou estar otimista com a aprovação da reforma tributária pela conjugação de várias circunstâncias, como a ampliação da compreensão da sociedade sobre o sistema tributário brasileiro, a convergência de especialistas e tributaristas, a redução dos conflitos na esfera federativa e o protagonismo do Congresso. Destacou que a indústria tem sido especialmente prejudicada pelo sistema tributário, o que tem levado à desindustrialização precoce e à perda de milhões de empregos, enfatizando que a reforma tributária é necessária para relançar a indústria e promover um crescimento da economia brasileira com qualidade.

O **Sr. José Velloso Dias Cardoso**, Presidente Executivo da Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ, destacou dois grandes problemas que causam a desindustrialização e a perda de competitividade da indústria brasileira: a cumulatividade e os resíduos tributários. Destacou que a reforma tributária trata da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços e não da carga tributária sobre os setores, que o sistema atual é também prejudicial à agricultura e ao setor de serviços, e que a quantidade de legislações tributárias causa complexidade e contencioso.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. José Ricardo Roriz Coelho**, Presidente da Associação Brasileira da Indústria do Plástico – ABIPLAST, afirmou que a reforma tributária é essencial para o crescimento econômico do Brasil, pois gerará empregos, aumento de renda e acelerará o investimento, além de desonerar a tributação sobre as famílias mais pobres, diminuindo a desigualdade social, e aumentar a competitividade internacional do país, reduzindo o déficit comercial.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Sidney Leite, Vitor Lippi, Alberto Mourão, Jonas Donizette, Júlio Cesar e Ivan Valente.

Audiência pública no dia 29/3/2023

A audiência teve por tema a **reforma sob a perspectiva setorial**, em atendimento aos Requerimentos de n°s 8/2023, de autoria do Deputado Sidney Leite; 12/2023, de autoria do Deputado Ivan Valente; 13 e 14/2023, de autoria do Deputado Luiz Philippe de Orléans e Bragança; 17 e 37/2023, de autoria do Deputado Newton Cardoso Jr; e 45/2023, de autoria do Deputado Mauro Benevides Filho, e contou com a participação de oito expositores[15].

O **Sr. Rodrigo Maia**, Presidente Executivo da Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF, esclareceu que as instituições financeiras realizam duas classes de atividades financeiras, as *fees-based financial services*: serviços bancários remunerados por tarifas e comissões, e a intermediação financeira: diferença da taxa de juros de captação e taxa de empréstimo (*spread*). Quanto à experiência internacional de tributação do IVA de atividades financeiras, informou que a maioria dos países isenta ambas as atividades, mas que modelos recentes tributam apenas os serviços remunerados por tarifas e comissões e isentam a intermediação financeira.

15 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67321. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Dyogo Oliveira**, Diretor-Presidente da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg, afirmou que muitos países não cobram IVA sobre serviços financeiros e seguros, como na Europa, enquanto outros isentam ou aplicam alíquota zero para alguns segmentos, como na Austrália, África do Sul, China, Chile e México. Destacou que, no Brasil, no setor de seguros, há a incidência de IOF sobre o prêmio do seguro e do PIS/Cofins cumulativo sobre a diferença entre os prêmios e as indenizações pagas, enquanto, nas operadoras de saúde (que não são seguradoras especializadas), além de PIS/COFINS, há incidência de ISS sobre as contraprestações, mas não de IOF. Defendeu que o setor de seguros pague IOF e não IBS, pois esse tributo aumentaria a complexidade do setor e o custo do seguro, e que o setor de saúde complementar tenha tratamento diferenciado que mantenha o atual patamar de tributação.

O **Sr. Edson Paulo Domingues**, Doutor em Economia pela USP e Professor da UFMG, explanou os impactos da reforma tributária auferidos segundo modelo do Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional (CEDEPLAR) da UFMG, e concluiu que, com uma alíquota IBS de 24%, há a possibilidade de o Brasil crescer quase 4 pontos percentuais. Acrescentou que esses impactos positivos são disseminados em todos os setores da economia, inclusive no de serviços, com redução de custos e ganhos de competitividade, lucratividade e produtividade.

O **Sr. José Augusto de Castro**, Presidente Executivo da Associação de Comércio Exterior do Brasil – AEB, afirmou que reforma tributária é essencial para o comércio exterior brasileiro, pois nos permitirá competir globalmente e gerar empregos qualificados, diminuindo o atual déficit comercial. Defendeu que a reforma garanta a desoneração das exportações, acelere a devolução de créditos fiscais acumulados aos exportadores e mantenha os regimes aduaneiros diferenciados, como o *drawback*. Indicou que essas medidas, em conjunto com a estabilidade cambial e a liquidez de títulos para viabilizar novos investimentos, poderão trazer o Brasil de volta ao patamar das décadas de 1950, quando o país foi um dos principais exportadores

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

mundiais, e permitir que consigamos retomar nossa participação no mercado mundial, especialmente nos Estados Unidos, na União Europeia e na Ásia.

O **Sr. Guilherme Mercês**, Diretor de Economia e Inovação na Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, defendeu a reforma tributária, considerada um grande impulso para o ambiente de negócios brasileiro, mas externou preocupações com relação à alíquota única de 25% e aos impactos que isso pode ter nos setores. Para o setor de serviços, afirmou que, por ser intensivo em mão de obra, tem dificuldade para obter créditos tributários. Nesse sentido, defendeu que se flexibilize a criação de uma alíquota única para cada segmento, de forma a que os impostos possam ser pagos de acordo com a realidade de cada setor.

O **Sr. Gilberto Alvarenga**, Consultor Tributário na Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, defendeu a simplificação da reforma tributária promovida com a unificação de tributos, mas manifestou preocupações com a alíquota nominal de 25% ou 35%, a obrigação de alíquota única, os poucos créditos do setor de serviços, a efetividade da não cumulatividade prevista na PEC, e a vedação a créditos oriundos de empresas do SIMPLES. Defendeu a multiplicidade de alíquotas, sugerindo cinco como na União Europeia: alíquotas zero, regionais, reduzidas, ordinárias e temporais. Defendeu, também, que se garanta a não cumulatividade plena, ampla e irrestrita na Constituição.

O **Sr. Fábio Bentes**, Economista Sênior na Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, discutiu o impacto da reforma tributária sobre o setor de serviços. Calculou que, com a CBS com alíquota de 12%, haveria um aumento médio de carga tributária de 84% com relação ao que hoje é pago de PIS e Cofins, com um incremento de 188% para o setor de seleção e agenciamento de mão de obra e de 11% para o setor de transporte aéreo. Defendeu tratamento diferenciado para o setor, dada a sua alta potencialidade de gerar riqueza e empregos.

O **Sr. Marcos Barbosa Pinto**, Secretário Especial de Reformas Econômicas do Ministério da Fazenda, discutiu a tributação do sistema financeiro pelo IVA, apresentando os prós e os contra das experiências

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

internacionais: a Europa adota a isenção, que não permite que as empresas tomem crédito e incentiva a verticalização; a Nova Zelândia utiliza alíquota zero, que reduz a cumulatividade e barateia o custo do crédito, mas gera perdas de arrecadação e não tributa consumidores pessoas físicas; a Austrália não tributa o serviço financeiro diretamente e permite fazer uma recuperação parcial dos créditos acumulados nos intermediários, mas também gera perdas de arrecadação. A África do Sul tributa as tarifas explícitas, mas não o *spread*, o que desincentiva o uso de tarifas, mesmo quando for eficiente fazê-lo. Afirmou que o Ministério entende que todas essas complexidades justificam a existência de um regime especial para o sistema financeiro em geral, que, na medida do possível, garanta a não cumulatividade sem perda de arrecadação.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Jonas Donizette, Vitor Lippi e Alberto Mourão.

Audiência pública no dia 4/4/2023

A audiência teve por tema os **efeitos positivos da reforma tributária na economia brasileira**, em atendimento ao Requerimento de nº 38 do Deputado Newton Cardoso Junior, e contou com a participação da Ministra do Planejamento e Orçamento do Brasil, **Sra. Simone Tebet**[16].

A Ministra defendeu a Reforma Tributária possível, tendo a unificação dos tributos e o princípio do destino como pilares básicos. Afirmou que a reforma é a única "bala de prata" disponível, sendo o arcabouço fiscal a "bala de bronze". Recordou que a complexidade de nosso sistema tributário tem um grande custo: em torno de R$ 500 bilhões de sonegação por ano e contencioso superior a R$ 2 trilhões. Defendeu, ainda, a manutenção dos benefícios fiscais necessários, como o Super SIMPLES e a Zona Franca de Manaus.

Discutiram a matéria os Deputados Baleia Rossi, Aguinaldo Ribeiro, Tabata Amaral, Clodoaldo Magalhães, Newton Cardoso Jr, Vitor Lippi,

16 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67449. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Mauro Benevides Filho, Henderson Pinto, Fernando Mineiro, Carol Dartora e Prof. Paulo Fernando.

Audiência pública no dia 11/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva setorial: transportes e serviços**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 9, 12, 13, 34 e 44/2023, de autoria, respectivamente, dos Deputados Sidney Leite, Ivan Valente, Luiz Philippe de Orleans e Bragança, Reginaldo Lopes e Newton Cardoso Jr, e contou com a participação de oito expositores[17].

O **Sr. Nelson Machado**, Diretor do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF e ex-Ministro da Previdência Social, defendeu a urgência de uma reforma tributária que siga os princípios de simplicidade, neutralidade e não cumulatividade. Apontou o seguinte desenho para garantir a devolução dos créditos acumulados: só distribuir para os entes o consumo final, administração tributária autônoma e sistema informatizado.

O **Sr. Luigi Nese**, Presidente da Confederação Nacional de Serviços – CNS, apontou a importância do setor de serviços, que contribui com 74,5% do PIB e com 58,6% da carga tributária total, e que possui a maior média salarial atualmente. Defendeu a desoneração da folha de pagamentos, zerando a alíquota patronal e reduzindo a dos trabalhadores para entre 5% a 8% e criando uma contribuição sobre movimentação financeira com alíquota de 0,74%. Com relação à criação do IBS, apresentou estudo que conclui que uma alíquota de 16,25% arrecadaria o suficiente para manter a carga tributária atual.

O **Sr. Fernando Garcia de Freitas**, Assessor Econômico da Confederação Nacional de Serviços-CNS, afirmou que uma alíquota de 25% não é neutra, pois aumenta a arrecadação, redistribui a carga e tem um efeito recessivo com a diminuição do emprego. Defendeu que uma alíquota reduzida para serviços reduz esses efeitos negativos.

17 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67322. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A **Sra. Alessandra Brandão**, Consultora Tributária da Confederação Nacional do Transporte – CNT, tratou do setor de transporte rodoviário, aquaviário, ferroviário e aéreo, afirmando ser necessária uma alíquota diferenciada para o setor (alíquota zero ou, no máximo, de 5%), como acontece usualmente na experiência internacional. Defendeu, ainda, o crédito amplo e a isenção do transporte internacional, com manutenção dos créditos. Externou preocupação com o imposto seletivo sobre combustíveis e com a transição de 10 anos, que julgou muito longa.

O **Sr. Marcos Bicalho**, Diretor Institucional da Associação Nacional das Empresas de Transportes Urbanos – NTU, tratou do setor de transporte público urbano coletivo por ônibus, estimando que um IBS com alíquota de 25% teria um impacto entre 18,25% e 20,52% de aumento do preço no concessionário.

O **Sr. Tácio Lacerda Gama**, Presidente do Instituto de Aplicação do Tributo - IAT e Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC/SP, defendeu a supressão do inciso IV do art 152-A da PEC, que proíbe a concessão de benefícios. Usou, como exemplo para justificar a necessidade de benefícios, a época da pandemia, em que foi necessário reduzir tributos de equipamentos e produtos médicos, bem como das empresas em geral.

A **Sra. Letícia Pimentel**, Gerente Tributária da LATAM, representando a Associação Brasileira das Empresas Aéreas – ABEAR, elencou os pedidos do setor das empresas aéreas: (i) alíquota diferenciada, entre 5 a 6% para manter a carga tributária atual; (ii) continuidade dos benefícios atuais sobre importação de bens, serviços de manutenção e arrendamento; (iii) desoneração do IVA na importação, pois, mesmo nos regimes aduaneiros, a tributação, apesar de proporcional, ainda é relevante; (iv) não incidência na exportação; (v) não incidência na venda de passagem internacional; (vi) não incidência de IVA e Seletivo sobre querosene de aviação; (vii) desoneração da folha de salários, ou tributação da folha como crédito do IVA; (viii) aproveitamento de crédito de IBS em pagamentos de algumas tarifas de órgãos governamentais.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Fábio Barros**, Vice-Presidente de Relações Institucionais e Governamentais da Azul, externou sua preocupação com os custos do setor e afirmou que o texto atual da reforma tributária inviabiliza a aviação regional

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Jonas Donizette, Mauro Benevides Filho, Reginaldo Lopes e o ex-Deputado Luiz Carlos Hauly.

Audiência pública no dia 12/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva setorial: saúde e educação**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 70, 71, 72 e 73/2023, de autoria respectivamente dos Deputados Newton Cardoso Jr, Jonas Donizette, Vitor Lippi e Mauro Benevides Filho, e contou com a participação de quinze expositores[18].

O **Sr. José Roberto Covac**, Assessor Jurídico do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular, destacou que a reforma tributária pode causar grande impacto no valor das mensalidades escolares, o que provocará grande prejuízo ao setor.

O **Sr. Emerson Casali Almeida**, Consultor Institucional do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular, informou que mais de 80% dos alunos do ensino privado são das classes C, D e E, e correspondem a 92,5% da população, e, por isso, qualquer aumento de carga prejudicará os mais pobres. Desse modo, concluiu que não é verdade que os pobres não consomem serviços. Destacou, ainda, que um aluno do PROUNI custa 16% de um aluno do ensino público. Defendeu que a alíquota neutra de IBS das escolas particulares que estão no lucro real e presumido é 9,76% no ensino básico e 11,97% no superior; já para as escolas sem fins lucrativos, o percentuais são 2,88% e 4,82%, respectivamente. Defendeu, (i) para a CBS, alíquota máxima de 5% e manutenção de isenção no PROUNI proporcional às vagas; e (ii) para o IBS subnacional, limite da alíquota de 1/5 da alíquota padrão do imposto.

18 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67323. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O Sr. **Mauro Grimaldo da Silva**, Coordenador do Conselho de Advogados da Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN, defendeu tratamento diferenciado para a educação: de preferência, isenção; se não for possível, alíquota reduzida. Defendeu, ainda, a manutenção dos benefícios das filantrópicas, do PROUNI e do Universidade para Todos; a criação de programa semelhante ao PROUNI para o ensino básico; a dedução integral das despesas educacionais do imposto de renda; e a desoneração da folha de pagamentos.

O **Sr. Ricardo Furtado**, Conselheiro Fiscal da Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN, após discorrer sobre a importância da educação privada para o Brasil, defendeu a necessidade de alíquota neutra para o setor de educação.

A **Sra. Elizabeth Guedes**, Presidente da Associação Nacional das Universidades Particulares - ANUP e Presidente da Câmara de Ensino Superior - CES da Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN, informou que, no Brasil, temos pouca penetração do ensino superior, e que o aumento da carga tributária sobre o ensino vai expulsar um grande contingente das classes C, D e E que hoje estão na educação privada. Defendeu a reforma tributária, mas com previsão na PEC de alíquota neutra para a educação, manutenção dos benefícios para o PROUNI e não incidência da CBS sobre livros didáticos.

O **Sr. Jorge Antônio Deher Rachid**, Consultor Tributário e ex-Auditor Fiscal da Receita Federal, defendeu a necessidade de tratamento diferenciado para o setor de saúde, com manutenção da carga tributária atual, e a possibilidade das empresas do Simples Nacional gerarem crédito para as demais etapas da cadeia produtiva.

O **Sr. Marcos Paulo Novais Silva**, Superintendente Executivo do Sistema Abramge | Sinamge | Sinog, apresentou dados do setor de saúde brasileiro, com 200 milhões de pessoas sendo atendidas por quase 4 milhões de profissionais, mais de 7 mil hospitais e mais de 300 mil clínicas. Acrescentou que mil operadoras de planos de saúde atendem mais de 50

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

milhões de brasileiros. Defendeu ser necessário simplificar o sistema tributário brasileiro, mas sem encarecer os procedimentos de saúde.

O **Sr. Bruno Sobral de Carvalho**, Secretário-Executivo na Confederação Nacional de Saúde – CNSaúde, afirmou que o setor de diagnóstico seria muito afetado pela reforma tributária; que a carga tributária atual sobre o consumo do setor de saúde é de 9,9% para os hospitais e 4,2% para os planos de saúde, e, considerando todos os tributos, inclusive os sobre a folha, é de 40%. Dessa forma, concluiu que a reforma tributária, no estado atual, provocaria um aumento de preço de 15,1% nos hospitais e laboratórios e 21,6% dos planos de saúde. Assim, afirmou ser favorável à reforma tributária, mas com ajustes para o setor de saúde e insumos hospitalares.

O **Sr. João Caetano Muzzi Filho**, Consultor Tributário da Unimed do Brasil e Doutor em Direito Tributário pela UFMG, discorreu sobre as particularidades das operadoras de planos de saúde que são cooperativas, afirmando que o setor terá aumento de custo com a reforma tributária. Por isso, defendeu ser necessário dar um tratamento adequado ao ato cooperativo sob pena de criar um desequilíbrio fiscal na cadeia econômica e uma potencial distorção concorrencial das operadoras cooperativas com as comerciais.

O **Sr. Nelson Leitão Paes**, Doutor em Economia pela Universidade de Brasília - UnB e Assessor na Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, informou que, no setor de educação, 92% das empresas são do Simples, enquanto, no setor de saúde, são 56%. Acrescentou que ambos os setores possuem benefícios tributários: R$ 2,7 bilhões e R$ 13,2 bilhões, respectivamente, só de PIS/Cofins. Concluiu que, analisando os impactos dinâmicos da reforma tributária, com o crescimento econômico, todos os setores ganham, em especial os de saúde e educação, que se beneficiam do aumento da renda da população.

O **Sr. Reginaldo Braga Arcuri**, Presidente Executivo do Grupo FarmaBrasil, informou que a tributação atual de medicamentos envolve: IPI com alíquota zero; PIS/Cofins com 71% dos produtos isentos (lista positiva); e ICMS isento nos medicamentos citados em Convênios Confaz. Além disso, recordou que os preços dos medicamentos são controlados. Defendeu a

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

manutenção dos benefícios da Zona Franca de Manaus e das empresas que tiveram seus incentivos de ICMS convalidados; tratamento diferenciado para o setor, com alíquota reduzida que garanta a neutralidade da tributação; e alíquota zero para compras públicas e para os entes privados que fazem parte de programas do SUS.

A **Sra. Mônica Andreis**, Diretora Presidente da ACT Promoção da Saúde, defendeu tributação majorada para produtos não saudáveis como tabaco, álcool e ultraprocessados por meio do imposto seletivo e a destinação dos recursos para o Sistema Único de Saúde (SUS); a eliminação de subsídios concedidos a esses setores; e a criação de estímulos fiscais para aumentar a oferta e a disponibilidade de alimentos saudáveis para a população, alinhados ao Guia Alimentar para a População Brasileira.

O **Sr. Fernando Silveira Filho**, Presidente Executivo da Associação Brasileira da Indústria de Tecnologia para Saúde – ABIMED, informou que o setor de equipamentos e dispositivos médicos possui alíquotas variando entre 2% e 68%, mas com uma média de 27,9%. Defendeu que a reforma tributária trará um ambiente de atratividade para investimentos, nacionais e internacionais, para que o Brasil possa se integrar às cadeias globais de abastecimento de saúde e aproveitar as novas oportunidades. Além disso, postulou que a alíquota que traz a neutralidade para o setor fica bem abaixo dos 25%.

O **Sr. Nelson Mussolini**, Presidente Executivo do Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo – Sindusfarma, defendeu a reforma tributária, mas com tratamento diferenciado para o setor de saúde, recordando que, nos países da OCDE, há tributação diferenciada, geralmente alíquota zero. Recordou que os incentivos fiscais atuais que o setor recebe são repassados, por disposição legal, diretamente para o preço dos medicamentos.

O **Sr. José Márcio Cerqueira Gomes**, Diretor Executivo na Aliança Brasileira da Indústria Inovadora em Saúde – ABIIS, em nome da indústria de dispositivos médicos, defendeu tratamento diferenciado para o

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

setor, com alíquota que mantenha a neutralidade da carga tributária, preferencialmente alíquota zero.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Reginaldo Lopes, Professor Paulo Fernando, Newton Cardoso Jr. e Vitor Lippi.

Audiência pública no dia 18/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva distributiva: aspectos sociais, de gênero, de raça e *cashback*,** em atendimento aos Requerimentos de nºs 09 e 46/2023 do Deputado Sidney Leite; 12 e 66/2023 do Deputado Ivan Valente e 73/2023 do Deputado Mauro Benevides Filho, e contou com a participação de quatorze expositores[19].

A **Sra. Luana Passos de Souza**, Doutora em Economia e Professora da Universidade Federal do Oeste da Bahia – UFOB, analisou os impactos distributivos da tributação e das transferências monetárias públicas com um olhar de gênero e raça. Concluiu que as transferências e a tributação direta são progressivas, e a tributação indireta, regressiva. Mas ponderou que a tributação direta é mais progressiva sobre os brancos e a indireta, mais regressiva em especial para as mulheres negras. Defendeu reduzir o peso da tributação indireta, beneficiando mais os pobres, negros e mulheres, e aumentar a tributação direta progressiva, em especial revendo privilégios que alcancem especialmente os homens brancos, como isenções sobre lucros e dividendos distribuídos e outros benefícios fiscais, e avançar no gasto social.

A **Sra. Tathiane Piscitelli**, Doutora em Direito, Professora e Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas - FGV Direito SP, defendeu a importância do *cashback*, mas ponderou que limitá-lo aos programas de transferência de renda ou aos mais pobres não alcançaria pessoas que necessitam do benefício. Defendeu, ainda, aliar o *cashback* e alíquotas favorecidas para bens e serviços essenciais e instituir imposto seletivo sobre armas e tabaco, e postulou ser necessário ver os projetos de lei que implementam a reforma tributária em conjunto com a PEC.

19 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67453. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A **Sra. Renata Mendes**, Mestre em Ciência Política, Diretora e Cofundadora do Movimento "Pra Ser Justo", defendeu a devolução de tributos para pessoas de baixa renda, alegando que o *cashback* aumenta muito o efeito redistributivo de famílias de até 1 salário-mínimo, e que isso beneficiaria mais de 72 milhões de pessoas, 72% das quais são negras e 57% são mulheres.

A **Sra. Luíza Machado Menezes**, Pesquisadora, Advogada e Integrante do Grupo de Estudo sobre Tributação e Gênero do Mestrado Profissional da Fundação Getulio Vargas - FGV Direito SP, afirmou que as propostas de reforma tributária em discussão ignoram os impactos específicos que a tributação tem sobre mulheres, pessoas negras e suas interseccionalidades. Após trazer diversos dados sobre essa realidade, propôs (i) a incorporação da perspectiva de gênero e raça à reforma tributária; (ii) o aumento da progressividade, com a diminuição da tributação sobre o consumo e aumento da sobre a renda; (iii) o respeito à seletividade; (iv) a redução ou isenção de tributos ligados à subsistência e ao trabalho de cuidado; e (v) a inclusão dos produtos femininos no programa Farmácia Popular.

A **Sra. Daniela Olimpio de Oliveira**, Doutora em Direito e Sociologia, Pesquisadora de Justiça Tributária e Professora de Direito Tributário, Finanças Públicas e História Econômica, defendeu o aumento da progressividade do sistema tributário nacional a partir da reconstrução de normas constitucionais, aumentando a tributação da renda e diminuindo a do consumo. Defendeu, também, que a premissa da justiça tributária seja lembrada ao fortalecer a seletividade dos tributos, especialmente em relação à carga fiscal que recai sobre a mulher preta no Brasil.

A **Sra. Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante**, Doutora em Direito e Justiça e Professora do Departamento de Direito da Universidade Federal de Viçosa – UFV, recordou que as principais vantagens do IVA são a não cumulatividade, a transparência e a eficiência, mas que o tributo não enfrenta a desigualdade social. Por isso, defendeu que se altere conjuntamente a tributação da renda. Manifestou, também, preocupação com o financiamento da seguridade social, diante da unificação do PIS e da Cofins em um imposto, e com o funcionamento do *cashback*. Concluiu que, para uma reforma tributária

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

justa, precisa-se levar em consideração a justiça fiscal, a manutenção do pacto federativo e a simplificação do sistema.

A **Sra. Lise Tupiassu Merlin**, Pós-Doutora no Centro de Investimento Sustentável da Universidade de Columbia, Professora da Universidade Federal do Pará - UFPA e Procuradora Federal, afirmou que a reforma tributária deve objetivar diminuir a desigualdade entre homens e mulheres, bem como a desigualdade inter-regional. Defendeu estruturar o *cashback* sem reduzir a receita disponível para regiões mais pobres; possibilitar a adaptação das bases tributárias; respeitar as vocações regionais sociológicas; valorizar estruturas de economia verde com a tributação de externalidades ambientais; e utilizar a tributação como instrumento de combate ao racismo estrutural e desigualdade de gênero.

A **Sra. Raquel Elita Alves Preto**, Doutora em Direito Tributário, Advogada, Professora Universitária e Cofundadora do *Women in Tax Brazil - WIT Brazil*, afirmou ser preciso arrecadar mais sobre a renda e a propriedade e menos sobre o consumo. Defendeu o *cashback* efetivo e integral, em conjunto com alíquotas múltiplas, voltado só para pessoas pobres, bem como o resgate e a valorização do Estatuto das Micro e Pequenas Empresas e a proteção do setor de serviços.

A **Sra. Eliane Barbosa da Conceição**, Pesquisadora do Centro de Estudo em Administração Pública e Governo da FGV-SP e CEAPG, Professora na Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira, destacou a concentração na tributação indireta no Brasil, ao contrário da média dos países da OCDE, e a regressividade e injustiça de nosso sistema tributário com a população negra e vulnerável, ao cobrar mais dos que consomem itens básicos da cesta básica enquanto privilegia quem acumula riquezas. Defendeu um *cashback* sensível aos critérios de classe, raça e gênero, mais faixas tributáveis, incentivo fiscal para aquisição de casas próprias por pessoas negras, e tributação das grandes fortunas, lucros e dividendos.

O **Sr. Jefferson Nascimento**, Doutor em Direito Internacional e Coordenador de Pesquisa e Justiça Social e Econômica da OXFAM Brasil,

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

afirmou que a reforma tributária é um importante passo para reduzir a desigualdade entre ricos e pobres, mas é necessário que ela seja progressiva e não incentive produtos prejudiciais à saúde. Defendeu a Reforma Tributária 3S: saudável – solidária – sustentável, que, além do aumento da progressividade, impede incentivos tributários a produtos que sejam prejudiciais à saúde, como produtos ultraprocessados e agrotóxicos, e trata do impacto sobre a economia verde, propondo um imposto seletivo e uma CIDE ecológica.

A **Sra. Liziane Angelotti Meira**, Doutora em Direito Tributário, Professora da Fundação Getúlio Vargas - FGV e Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, defendeu que a reforma tributária aumente a eficiência do Brasil no mercado internacional. Ponderou que o sistema atual é excessivamente complexo e burocrático, e tributa desigualmente, com maior carga para os mais pobres, mulheres e pessoas negras. Concluiu que as PECs nºs 45 e 110 tratam de alguns aspectos importantes, mas devem dar mais atenção à equidade e justiça, criando alíquotas diferenciadas para a cesta básica, a saúde e a educação, e a incentivos fiscais regionais.

A **Sra. Maria Cristina Mac Dowell**, Doutora em Economia e Especialista Líder em Gestão Fiscal do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, tratou do IVA personalizado (*cashback*) no Brasil a partir de desenhos e experiências da Bolívia, Colômbia, Equador, Uruguai, Argentina, Canadá e Rio Grande do Sul. Destacou que os elementos chaves dessa política são a definição dos beneficiários, o tipo de programa (por compensação, por devolução ou misto), as compras elegíveis para reembolso, a fixação de montante máximo, a periodicidade, o meio usado para reembolso e a gestão do programa. Defendeu que o *cashback* tem potencial de melhorar a progressividade do sistema, e que, para isso, deve atingir muitas pessoas e devolver um valor razoável. Ponderou que a devolução em valor fixo é mais fácil de implementar, mas não aumenta a formalização de empresas, pois não é necessário pedir nota fiscal.

O **Sr. Giovanni Padilha**, Auditor Fiscal da Receita Estadual na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, tratou da experiência

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

do “Devolve ICMS” do estado do Rio Grande do Sul, que devolve parcela fixa de R$ 100 por trimestre para famílias que estão no CADÚNICO e também no Bolsa Família, mais parcela variável paga posteriormente, dependendo do consumo formalizado. Afirmou que o valor devolvido é 50% do ICMS devido para famílias de 0 a 3 salários-mínimos, e que a redução da pressão fiscal, isto é, quanto do imposto impacta na renda, para famílias de até um salário-mínimo foi de 47% aproximadamente.

O **Sr. Rodrigo Octávio Orair**, Mestre em Teoria Econômica, Pesquisador Associado ao *International Policy Centre for Inclusive Growth* - IPC-IG e Diretor de Programa da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, afirmou que existe um consenso técnico por um IVA de alíquota única, que o *cashback* em valor fixo é mais fácil de implementar, mas não aumenta a formalização de empresas, e que o Brasil possui condições operacionais únicas para a devolução personalizada do imposto, com fisco informatizado e cadastro único.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Vitor Lippi, Sidney Leite e Reginaldo Lopes.

Audiência pública no dia 19/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva distributiva: empregabilidade**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 52/2023 do Deputado Newton Cardoso Jr; 57 e 78/2023 do Deputado Reginaldo Lopes e 12/2023 do Deputado Ivan Valente, e contou com a participação de quinze expositores[20].

A **Sra. Joana Simões de Melo Costa**, Doutora em Economia e Técnica de Planejamento e Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, tratou da empregabilidade das mulheres, destacando que 14,4% das mulheres deixam de trabalhar em função do trabalho de cuidado (reprodutivo), e enfatizando o Programa + Mulheres (Lei 14.457/2022), política pública com o objetivo de aumentar a empregabilidade feminina pensada em

20 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67455. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

contexto de falta de espaço fiscal. Destacou que a reforma tributária tem potencial para fortalecer a base de financiamento do Estado para fazer políticas públicas, criando espaço fiscal para aumentar a empregabilidade de mulheres mais vulneráveis.

O **Sr. Mauro Silva**, Presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - UNAFISCO NACIONAL, destacou que a economia de plataforma e a pejotização têm enfraquecido os tributos que financiam a Previdência Social. Defendeu ser também necessário discutir a tributação da folha de salários, criar um *cashback* progressivo para a saúde e educação e incluir na PEC da reforma tributária dispositivo que obrigue a correção da tabela do imposto de renda.

O **Sr. Sérgio Nobre**, Presidente Nacional da Central Única dos Trabalhadores – CUT, defendeu ser necessário focar a reforma tributária na renda e patrimônio, tributando os super-ricos, os lucros e dividendos e as heranças; mudar a composição do CARF, tornando-a de fato paritária, já que hoje apenas os representantes dos devedores participam; e corrigir a tabela do imposto de renda.

O **Sr. Miguel Eduardo Torres**, Presidente da Força Sindical, defendeu a correção da tabela do imposto de renda, a tributação de dividendos, a taxação de aeronaves, lanchas e *jet skis* e o *cashback* do IBS.

O **Sr. Isaú Chacon**, Presidente do Sindicato dos Securitários no Distrito Federal - SINDSECDF, representando a União Geral dos Trabalhadores – UGT, defendeu a necessidade de melhorar a tributação do trabalhador e garantir a competitividade do setor privado, bem como a correção da tabela do imposto de renda.

O **Sr. José Reginaldo Inácio**, Diretor de Formação Sindical e Qualificação Profissional da Nova Central – NCST, afirmou que o sistema tributário atual aumenta a desigualdade e que existe uma concentração excessiva dos tributos sobre o consumo, acima do que é praticado na OCDE. Defendeu que o debate sobre a política tributária é essencial para distribuir renda de maneira justa no Brasil, e que a desigualdade tributária afeta a classe trabalhadora, que é a que mais arca com o ônus da tributação.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Glauco Honório**, Coordenador da Grupo de Reforma Tributária da Pública Central do Servidor, considerou pequeno o crescimento previsto de 12 a 15% em 15 anos devido à reforma tributária. Externou preocupação com o *cashback*, indagando se atingirá os vulneráveis e invisíveis sociais. Defendeu que a gerência do IBS seja feita por servidores de carreiras de Estado.

O **Sr. Paulo César Bessa Cesário**, Diretor do Sindágua/DF e Representante da Intersindical - Instrumento de Luta e Organização da Classe Trabalhadora, afirmou que o trabalhador que recebe entre 3 a 5 salários-mínimos é mais tributado tanto na renda quanto no consumo e defendeu que o debate da reforma tributária avance com respeito aos trabalhadores que recebem menos que o salário mínimo e às mulheres que desempenham trabalhos não produtivos.

O **Sr. Flauzino Antunes**, Diretor Nacional da Central dos Trabalhadores e Trabalhadoras do Brasil - CTB e Presidente da CTB/DF, defendeu que se priorize os interesses do trabalhador na reforma tributária, como saúde, educação, ciência e tecnologia, e não o interesse das empresas multinacionais.

O Sr. **Eduardo Rennó Zanata**, Representante do Central Sindical e Popular - CSP – Conlutas, ponderou que os trabalhadores dão a maior contribuição na produção da riqueza, mas são os que menos recebem benefícios do Estado e os que mais suportam a carga tributária. Alertou que a sonegação fiscal, que corresponde à apropriação do dinheiro público pelo setor privado, precisa ser combatida. Defendeu ser necessário alterar também a tributação da renda.

O **Sr. Isac Moreno Falcão Santos**, Presidente do Sindicato dos Auditores da Receita Federal - SINDIFISCO NACIONAL, defendeu a necessidade de alterar a tributação da renda e do patrimônio, e, na tributação do consumo, a revisão de benefícios fiscais e a desoneração da cesta básica no IBS. Afirmou que o *cashback* não resolve a situação, pois não atinge a todas as pessoas que necessitam. Ponderou, ainda, que os julgamentos do

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

CARF não podem ser determinados pelas partes interessadas. Defendeu o IVA Dual com a CBS, para garantir o custeio da seguridade social.

A **Sra. Adriana Marcolino**, Assessora Técnica do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE, posicionou-se a favor do IVA e do Imposto Seletivo, defendeu o aumento do imposto sobre heranças e o IPVA sobre lanchas e jatinhos. Afirmou, também, ser necessário atacar os outros pontos de injustiça do sistema, garantir os recursos para a Seguridade Social e direcionar os ganhos com a reforma tributária para investimentos. Postulou a desoneração da cesta típica dos mais pobres e a oneração da consumida pelos mais ricos e externou preocupação de que o *cashback* não seja suficiente para acabar com a regressividade do sistema. Defendeu, ainda, a progressividade do IPTU, a tributação dos dividendos, a instituição do IGF, a correção da tabela do imposto de renda e o aumento do número de faixas de incidência, a tributação de bens supérfluos e de luxo e a melhora da tributação sobre heranças.

A **Sra. Mônica Mora y Araujo de Couto e Silva Pessoa**, Doutora em economia, Professora e Economista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, afirmou que o IVA é regressivo, mas que deve ser complementado por medidas progressivas. Mencionou literatura que correlaciona desenvolvimento à distribuição de renda. Por fim, defendeu que a reforma tributária não vai resolver a regressividade, mas vai diminui-la, elencando-a como condição necessária, mas não suficiente, para o crescimento econômico.

A **Sra. Luiza Nassif Pires**, Ph.D. em Economia e Diretora do Centro de Pesquisas em Macroeconomia das Desigualdades (Made) da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, focou nas questões de classe e de gênero na reforma tributária, sob o ponto de vista da empregabilidade de mulheres, sobretudo das mulheres de baixa renda e das mulheres racializadas. Informou que 13,3 milhões de mulheres declaram não poder trabalhar devido a tarefas doméstica, sendo mais de 60% delas negras. Ponderou que a simplificação é positiva, mas que é necessário aumentar a progressividade do IRPF e tributar dividendos.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Defendeu que se garanta espaço fiscal para políticas de cuidado; que se possibilite a dedução de gastos com trabalhos de cuidado do imposto de renda, com a limitação da renda dos beneficiários; e que se reduza a incidência de impostos sobre bens e serviços de cuidado, seja através de incentivos setoriais seja através de políticas de desoneração.

O **Sr. Ernesto Luiz Pereira Filho**, Diretor Operativo da Central dos Sindicatos Brasileiros – CSB, afirmou que a tributação do consumo é regressiva e defendeu taxar renda e patrimônio e reduzir desonerações sem critérios.

Discutiram a matéria os Deputados Ivan Valente, Fernando Mineiro e Reginaldo Lopes, e o ex-Deputado Luiz Carlos Hauly.

Audiência pública no dia 25/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva verde**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 09, 12, 62, 60, 75 e 78/2023 de autoria respectivamente dos Deputados Sidney Leite, Ivan Valente, Saullo Vianna e os demais do Deputado Reginaldo Lopes, e contou com a participação de nove expositores[21].

O **Sr. Gustavo de Marchi**, Consultor Jurídico da Associação Brasileira das Empresas Distribuidoras de Gás Canalizado – ABEGÁS, defendeu que seja respeitado a essencialidade do gás natural como insumo na reforma tributária, para evitar aumento de preço.

O **Sr. Rodrigo Petry**, Especialista em Direito Tributário e Advogado do Instituto Nacional da Reciclagem – INESFA, apoiou a reforma tributária, mas com tratamento diferenciado para o setor de reciclagem. Defendeu que, na PEC, conste a desoneração da venda do resíduo e que se conceda incentivo para empresas que adquirem material reciclado, permitindo o creditamento, mesmo com a venda desonerada, e diminuindo a alíquota dos materiais feitos a partir de material reciclado.

21 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67490. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Mozart Rodrigues Filho**, Gerente Jurídico e Tributário da Diretoria Executiva de *Downstream* - IBP, representando o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes – Sindicom, defendeu que a reforma tributária preveja, para o setor de combustíveis, incidência monofásica e alíquotas uniformes e específicas (*ad rem*) em âmbito nacional. Defendeu, também, que o setor não sofra incidência do Imposto Seletivo, que se preveja uma alíquota menor para os biocombustíveis, e que fique claro a exclusão dos combustíveis e de outros derivados do petróleo do regime de tributação da Zona Franca de Manaus e o tratamento a ser dado aos saldos credores acumulados dos tributos antigos.

A **Sra. Denise Lucena Cavalcante**, P.h.D. em Direito, Procuradora da Fazenda Nacional e Tutora do Centro Interamericano de Administraciones Tributárias – CIAT, defendeu a inclusão do critério ambiental no sistema tributário de forma estrutural, como princípio indutor de novas condutas públicas e privadas, e que o Imposto Seletivo, além de desestimular as externalidades negativas, incorpore externalidades positivas, estimulando o consumo sustentável.

A **Sra. Kamila Vieira de Mendonça**, Doutora em Economia, Professora do Instituto de Ciências do Mar da Universidade Federal do Ceará - UFC e Pesquisadora no Laboratório de Economia, Direito e Sustentabilidade, defendeu a incorporação da essencialidade ambiental no Imposto Seletivo, a revisão de subsídios a produtos prejudiciais ao meio ambiente, a ampliação da tributação ambiental e a destinação de receitas para o financiamento de políticas ambientais. Propôs a tributação sobre o carbono oriundo de emissões de combustíveis fósseis, a criação de uma Cide Ambiental sobre emissão de poluentes e o preço de produtos que causam danos ao meio ambiente, a ampliação do Imposto Territorial Rural (ITR) e da cobrança sobre o uso da água, a instituição de tributos sobre o uso de agrotóxicos e o fim de subsídios a esses produtos.

O **Sr. Marcos Woortmann**, Coordenador de *Advocacy* do Instituto Democracia e Sustentabilidade – IDS, defendeu a Reforma Tributária 3S – Sustentável, Saudável e Socialmente Inclusiva, o IBS Ecológico para que

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

os municípios com terras indígenas, parques e saneamento instituído sejam remunerados, fundos de desenvolvimento regional, imposto seletivo sobre externalidades ambientais e CNAE Verde para incentivar setores econômicos que atuam em prol da descarbonização da economia.

A **Sra. Tatiana Falcão**, coordenadora da temática de precificação de carbono na Coalizão de Ministros da Fazenda para Ação Climática do Banco Mundial, defendeu que o carbono seja elencado como uma das bases imponíveis do Imposto Seletivo. De acordo estudo do Banco Mundial, estimou que a arrecadação total desse tributo seria de 28 bilhões de dólares, cerca de 1,1% do PIB, se o imposto fosse aplicado com uma alíquota de 14 dólares por tonelada de carbono em 2024, e de 67 dólares, em 2030. Afirmou que, além da questão arrecadatória, o imposto sobre carbono também traria ganhos à saúde e incentivaria a expansão dos transportes coletivos, e que a ausência de ações por parte do Brasil poderá significar perda de receitas e renúncia da soberania nacional no que se refere à fiscalidade.

A **Sra. Cristina Fróes de Borja Reis**, Doutora em Economia e Subsecretária de Desenvolvimento Econômico Sustentável da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, afirmou que a reforma tributária é um assunto muito importante para o país e acrescentou que sua subsecretaria tem a função de formular políticas, articular entre as áreas de governo e embasar tecnicamente ações econômicas com análises de impacto ambiental e social. Informou que a transformação ecológica se compõe de seis eixos principais: bioeconomia, economia circular, transição energética, adensamento tecnológico, finanças sustentáveis e nova infraestrutura. Esclareceu que o governo busca criar um alinhamento sobre taxonomia e atividades econômicas sustentáveis para que sejam contempladas as dimensões da descarbonização e da economia verde. Defendeu que a urgência é frear as mudanças climáticas e resolver problemas como a miséria e a fome, com incentivos econômicos, financeiros, regulatórios, administrativos, de fiscalização e de monitoramento.

O **Sr. Bráulio Borges**, Mestre em Teoria Econômica e Pesquisador do Instituto Brasileiro de Economia – FGV IBRE, defendeu que a adoção de um IVA de base ampla, com alíquota única ou poucas alíquotas e

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

exceções aumentará o PIB entre 5% a 20% em 2035 com relação ao cenário sem reforma tributária, o que permitirá que existam mais recursos para políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável. Esclareceu que o Imposto Seletivo viabiliza a adoção de uma taxação de carbono, incentivando maior eficiência energética e a transição energética da economia brasileira.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Antônia Lucia, Tabata Amaral e Reginaldo Lopes.

Audiência pública no dia 26/4/2023

A audiência teve por tema a **reforma tributária sob a perspectiva da economia digital**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 08 e 09/2023 do Deputado Sidney Leite Jr; 12/2023 do Deputado Ivan Valente, 61 e 75/2023 do Deputado Reginaldo Lopes, 72/2023 do Deputado Vítor Lippi, e 83/2023 do Deputado Luiz Philippe de Orleans e Bragança, e contou com a participação de onze expositores[22].

O **Sr. Luiz Roberto Peroba**, Advogado Tributarista e Membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB/SP, afirmou que a simplificação do sistema tributário e a ampliação de base colaborarão com a eliminação de litígios. Refutou o argumento de que o IVA é um tributo antiquado, informando inexistir essa discussão no contexto internacional. Defendeu um IVA de base ampla, com não cumulatividade plena, recuperação imediata dos créditos, tributação no destino e obrigações acessórias simples. Indicou alguns cuidados na implementação do IBS, com critérios alternativos para escolha do local da operação (IP, endereço etc.), e, nas operações internacionais, com mecanismo de registro voluntário das empresas estrangeiras no Brasil. Para evitar aumento de carga tributária, postulou a existência de múltiplas alíquotas do IBS.

22 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67456. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A **Sra. Melissa Guimarães Castello**, Doutora em Direito Tributário pela PUC/RS, Presidente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário - Fesdt e autora do livro "Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital", informou que a importação de bens e serviços por pessoas físicas no Brasil gera um desequilíbrio concorrencial. Defendeu responsabilizar o intermediário digital nas importações, explicitando isso na PEC, para evitar problemas na atribuição de responsabilidade tributária na lei ordinária da CBS.

O **Sr. Eufrásio Alves Cambui Júnior**, Auditor Fiscal da Receita Estadual de Minas Gerais, especialista em Ciência de Dados pela Johns Hopkins University, afirmou que, na economia digital, os elementos tradicional de conexão e controle: territorialidade e pessoalidade — restam enfraquecidos, dando como exemplo o *cloud computing*, em que atualmente é impossível fixar qual o local da prestação. Nesse sentido, defendeu uma reforma tributária de simplificação do sistema, e que não vincule o domicílio tributário à fonte do serviço, mas sim ao usuário.

O **Sr. Marcos Ferrari**, Presidente-Executivo da Conexis Brasil Digital, falando em nome das grandes empresas de telecomunicações e conectividade, setor que representa 3% do PIB, defendeu que a reforma tributária equipare a tributação do setor com a do resto do mundo, reduza a complexidade tributária, diminua a desigualdade e racionalize os fundos setoriais. Informou que o Brasil tem a maior carga tributária entre os 15 países que mais acessam a internet por celular, de 44,04%, sendo que a média ponderada é 11,9%. Externou a preocupação de que haja aumento de carga para o setor no período de transição.

O **Sr. Edgar Serrano**, Presidente da Federação Nacional das Empresas de Informática – Fenainfo, externou preocupação com a lei complementar que implementará a reforma tributária, a necessidade de convivência com 2 sistemas por 50 anos, o problema da não cumulatividade e o aumento de carga para o setor de Tecnologia de Informação, e defendeu que a reforma inclua a desoneração da folha de pagamentos.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

O **Sr. Herbert Salles**, Especialista em Marketing Digital, Mestre pela Universidade Federal Fluminense - UFF e Doutorando em Economia pela UFF, com estudos em Novas Tecnologias, Inovação e seus Impactos Sociais, afirmou que a economia digital tem se tornado cada vez mais presente no nosso dia a dia, mas tem gerado desigualdades, o que recomenda a instituição de marcos regulatórios para seu desenvolvimento de forma mais justa e participativa. Acrescentou que as *Big Techs* possuem significativa presença no mercado, o que gera um monopólio com pouca diversificação. Concluiu questionando como políticas públicas podem impulsionar empresas brasileiras na economia digital.

A **Sra. Lina Santin**, Advogada Tributarista, Mestre em Direito Tributário e Doutoranda pela PUC-SP, afirmou que um IBS de base ampla e alíquotas uniformes é mais eficaz perante a economia digital. Informou que, para intangíveis consumidos por meio digital, a OCDE recomenda obrigar o cadastramento dos fornecedores no país de destino, efetuar a cobrança reversa nas operações entre empresas e responsabilizar as plataformas digitais pelo recolhimento dos tributos. Concluiu que a reforma tributária não viola o pacto federativo, pois a unificação da tributação sobre o consumo não fere a autonomia financeira dos entes.

A **Sra. Silvana Ricardo**, Diretora Tributária do Mercado Livre, externou apoio a uma reforma tributária com um IVA de base ampla, ainda que dual, não cumulatividade plena, sem incidência de imposto sobre imposto, poucas exceções e responsabilidade dos *marketplaces* no compartilhamento de informações com o fisco. Contudo, mostrou-se contrária à atribuição de responsabilidade às plataformas digitais pelo recolhimento do IBS dos vendedores, alegando que isso traria complexidade desnecessária, já que somente 14% do varejo passa por essas plataformas, com 90% de empresas optantes pelo Simples.

O **Sr. Luiz Gustavo Bichara**, Procurador Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, externou preocupação com a neutralidade decorrente do aumento da carga e com a ausência de transição para o PIS/Cofins, o que representa um aumento de

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

carga de 3,65% para 12% para as empresas do lucro presumido. Defendeu alíquotas diferenciadas, o creditamento sem verificação do pagamento por parte do fornecedor, o direito de se apropriar créditos de empresas do SIMPLES e a adoção de uma monofasia obrigatória no produtor ou no importador para aqueles setores que têm alto índice de sonegação.

O **Sr. João Hamilton Rech**, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Representante do Brasil no Grupo de Trabalho 9 da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE - IVA/Impostos sobre Consumo, afirmou haver um consenso internacional na tributação do consumo da economia digital a partir de um IVA cobrado no destino, com um cuidado especial com bens de pequeno valor e serviços e intangíveis. Defendeu que a PEC considere o estrangeiro como contribuinte e a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas.

O **Sr. Diego Perez**, Presidente da Associação Brasileira de Fintechs – ABFintechs, apoiou uma reforma tributária com base ampla, crédito financeiro e simplificação, mas externou sua preocupação com o aumento da carga tributária para as *fintechs*, defendendo alíquotas diferenciadas para o setor.

Discutiram a matéria os Deputados Aguinaldo Ribeiro, Newton Cardoso Jr. e Reginaldo Lopes

<u>Audiência pública no dia 10/5/2023</u>

A audiência teve por tema os **efeitos positivos da reforma tributária no desenvolvimento e assistência social**, e contou com a participação do Ministro do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome, **Sr. Wellington Dias**[23].

O convidado afirmou a importância da reforma tributária para a área social, alegando que o sistema tributário atual é perverso com os mais pobres. Defendeu um olhar especial para saúde, educação e alimentação por

23 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67967. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

um lado, e para o imposto seletivo para desestimular o consumo de bens e serviços que prejudicam a saúde e o meio ambiente, por outro. Postulou segurança jurídica para os estados e transição adequada. Defendeu o *cashback* para os mais pobres, com o CadÚnico como referência, e a desoneração da cesta básica.

Discutiram a matéria os Deputados Jonas Donizete, Guilherme Boulos, Damião Feliciano, Vitor Lippi, Antônia Lúcia, Ivan Valente, Aguinaldo Ribeiro, Newton Cardoso Jr., Mauro Benevides Filho, Flávio Nogueira, Domingos Sávio, Fernando Mineiro, Júlio Cesar e Reginaldo Lopes e o ex-Deputado Alexis Fonteyne.

Audiência pública no dia 11/5/2023

A audiência teve por tema **os impactos da reforma tributária**, em atendimento aos Requerimentos de nºs 8, 12, 29, 67, 75, 76, 78, e 84/2023, e contou com a participação de quinze expositores[24].

A **Sra. Pricilla Santana**, Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, Mestra em Direito Tributário e Secretária de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, mostrou-se favorável à reforma tributária pela simplificação, unificação do ICMS e ISS e potencial crescimento do PIB. Tratando da dimensão setorial da reforma, recordou que a mudança de carga tributária não é neutra intersetorialmente, e, para mitigar o aumento de preço, sugeriu o *cashback* a partir da experiência do programa "Devolve ICMS" do estado do Rio Grande do Sul. Na dimensão federativa da reforma, defendeu a manutenção do bolo distributivo da arrecadação e o princípio do destino, e avaliou como bem endereçada a regra de transição na PEC. Externou preocupação com a governança do tributo. Defendeu a manutenção dos incentivos fiscais do ICMS convalidados até 2032.

A **Sra. Letícia de Oliveira Cardoso**, Coordenadora-Geral de Doenças e Agravos Não-Transmissíveis da Secretaria de Vigilância em Saúde e Ambiente do Ministério da Saúde, afirmou que experiências internacionais e

24 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67816. Acesso em: 23/5/2023.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000
CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

nacionais comprovam que a sobretaxação dos produtos com álcool e do tabaco diminui o consumo. Defendeu que a tributação seletiva sobre produtos nocivos à saúde é uma medida importante para a redução da morbimortalidade e custo econômico e social no Brasil.

A **Sra. Thaís Fagury**, Presidente da Associação Brasileira de Embalagem de Aço – Abeaço, afirmou o potencial da reforma tributária de gerar mais emprego e renda, externou preocupação com possível aumento de carga tributária em regiões incentivadas e defendeu a desoneração das atividades da indústria de reciclagem de embalagens.

O **Sr. João Dornellas**, Presidente Executivo da Associação Brasileira da Indústria de Alimentos – ABIA, afirmou que a indústria de alimentos está comprometida com a saúde dos brasileiros e se mostrou preocupado com grupos de pressão que desejam sobretaxar os alimentos ultraprocessados com o Imposto Seletivo. Informou que a indústria reduz constantemente a quantidade de açúcar e sódio dos produtos brasileiros; que não há consenso sobre o conceito de ultraprocessado; que a experiência do México, que aumentou o IVA para 28% para bebidas açucaradas, não teve sucesso na diminuição do consumo; e que a carga tributária das bebidas açucaradas no Brasil é de 36,9%, maior, inclusive, que a do México.

O **Sr. Alberto Macedo**, Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, defendeu a Proposta “Simplifica Já”, prevista na PEC nº 46, de 2022, do Senado Federal. Afirmou que a reforma tributária da PEC nº 45, de 2019, fere o pacto federativo, tem a maior alíquota do mundo (29,1%), gera desemprego e pejotização e provoca maior complexidade. Calculou que o IBS representaria uma perda de mais R$ 400 bilhões para os municípios em 15 anos, pelo crescimento potencial do ISS. Postulou que vários municípios perderiam receitas tanto com a passagem da cobrança na origem para o destino, quanto com a perda potencial de crescimento do ISS, e ainda com o aumento das despesas correntes pelo incremento da carga tributária dos custos dos serviços. Defendeu mudanças no ICMS, transformando-o em um IVA estadual, a desoneração parcial da folha de pagamentos e a resolução dos problemas no PIS/Cofins não cumulativos.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A **Sra. Camilla Cavalcanti**, Diretora da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, esclareceu que o *cashback* não precisa ser detalhado na PEC, e que, atualmente, a desoneração da cesta básica beneficia mais as famílias mais ricas. Quanto ao agronegócio, afirmou que os pequenos produtores rurais provavelmente terão tratamento favorecido e que o sistema tributário atual prejudica a competitividade do setor. Quanto ao setor de serviços, ponderou que os serviços no meio da cadeia terão redução de custos; que os serviços ao consumidor final com relevante função social podem ter tratamento favorecido; e que cabe ao Congresso Nacional decidir se serviços de *spa*, aluguel de carro e *streaming*, por exemplo, devem pagar menos tributos do que camisa e energia elétrica. Finalizou elencando pontos de atenção da PEC nº 46, de 2022, como complexidade, falta de transparência, cumulatividade, oneração de exportações e investimentos, federalismo competitivo, regressividade, vedação de benefícios fiscais sem alternativas de desenvolvimento regional, e ausência de transição.

O **Sr. Gustavo Madi**, Mestre em Teoria Econômica pela Unicamp, afirmou que o sistema atual é disfuncional, caótico e contraproducente, e que a reforma tributária vai na direção correta ao adotar um IBS com base ampla e poucas exceções em alíquotas e benefícios. Defendeu que a alíquota de IBS de equilíbrio é 22,2%, o que traria forte aumento de carga para os serviços de saúde e educação prestados às famílias e seria positiva para exportações, importações e investimentos. Externou preocupação com o PIS/Cofins, que serão substituídos sem transição, e com o aumento de carga de alguns setores. Concluiu que uma reforma ampla, que alinha a tributação de consumo do Brasil com à experiência internacional, trará simplificação, transparência e eficiência, reduzirá o resíduo tributário de todos os setores, melhorará a competitividade das exportações, tornará a concorrência com importados isonômica e promoverá a desoneração de investimentos.

O **Sr. Cristiano Maschio**, Especialista em Gestão Empresarial e Gestão de Projetos, e o **Sr. Ricardo Rosada**, Especialista em

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Desenvolvimento de Negócios e Marketing, trataram da tecnologia oferecida pela empresa que representam, que, entre outras coisas, realiza *splits* de pagamento, inclusive *cashback*. Defenderam que essa tecnologia pode ser utilizada, na reforma tributária, como solução para a prevenção e o controle de registro de usuários e para o controle e transparência na arrecadação de tributos.

A **Sra. Cristiane Alkmin Junqueira Schmidt**, Doutora em Economia e Professora da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV), questionou se a transição dos contribuintes considerará os benefícios fiscais de ICMS convalidados até 2032; quem financiará o Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) e qual sua governança; quem fará a redistribuição de recursos na transição federativa; e como se dará a interação da reforma tributária com o arcabouço fiscal. Desse modo, solicitou mais detalhamento desses pontos na PEC e na lei complementar. Mostrou-se favorável ao Imposto Seletivo.

O **Sr. Rodrigo Segurado**, Vice-Presidente da Associação Brasileira de Supermercados – ABRAS, externou preocupação com a efetividade do *cashback*, questionando por que cobrar e depois devolver com relação aos alimentos. Defendeu alíquotas diferenciadas para os alimentos, isenção da cesta básica, não cumulatividade plena do IBS, garantia de devolução dos saldos credores dos tributos antigos com o novo tributo, desoneração da folha e aprovação da PEC concomitante às leis complementares.

O **Sr. Vander Morales**, Presidente da Federação Nacional dos Sindicatos das Empresas de Recursos Humanos, Terceirização e Trabalho Temporário – FENASERHTT, afirmou que a reforma tributária com IVA de 25% provocará um aumento significativo de carga tributária tanto para empresas do lucro real quanto presumido, pois seu setor trabalha com margem de lucro muito baixa (cerca de 2%) e tem poucos créditos, já que seu principal insumo é a folha de pagamentos, que não gera créditos.

Os **Sr. Guilherme Noronha**, Presidente da Associação Brasileira de Telesserviços – ABT, e o **Sr. Claudio Taratarini**, Consultor Tributário da Associação Brasileira de Telesserviços - ABT, afirmaram que o

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

setor de *call center* gera muitos empregos com qualidade, mas, por possuir poucos créditos, terá aumento de carga tributária no IBS em 200%. Defenderam um tratamento diferenciado para o setor de *call center*, com alíquota reduzida ou zero, crédito presumido para o próximo elo da cadeia, transição de ao menos 5 anos e desoneração da folha.

O **Sr. Breno Vasconcelos**, Advogado tributarista e pesquisador do Insper e do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV/SP, estimou que somente o fim da cumulatividade tributária aumentará o PIB em 4%. Informou que atualmente o contencioso tributário corresponde a 75% do PIB e o custo de conformidade da empresas é alto, o que será resolvido com a reforma tributária. Defendeu ser mais eficiente fazer política pública via orçamento do que via benefícios fiscais, o que demonstra que o *cashback* é mais eficiente do que a desoneração da cesta básica.

3.2. Eventos Externos

Foram também realizados eventos em diversos estados da Federação e no exterior, a seguir elencados.

Visita técnica a Belo Horizonte/MG no dia 20/3/2023

Reunião com o Governador do Estado de Minas Gerais, o Sr. Romeu Zema, e com o Prefeito de Belo Horizonte, Sr. Fuad Noman; e na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais - FIEMG[25].

Visita técnica a Belo Horizonte/MG no dia 31/3/2023

Seminário sobre Reforma Tributária realizado no Auditório José Alencar Gomes da Silva, na Assembleia Legislativa de Minas Gerais - Belo Horizonte/MG[26].

25 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67235. Acesso em: 23/5/2023.
26 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67241. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Visita técnica a São Paulo/SP no dia 3/4/2023

Reunião com a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP[27].

Visita técnica a Manaus/AM no dia 14/4/2023

Visita à fábrica da Moto Honda na Zona Franca de Manaus e debate sobre a reforma tributária na Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas[28].

Visita técnica a João Pessoa/PB no dia 28/4/2023

Reunião com o Consórcio de Governadores do Nordeste, Secretários de Fazenda e o Presidente da Câmara dos Deputados, Deputado Arthur Lira; e debate sobre a Reforma Tributária com o tema "análise e entendimento das perspectivas do novo cenário fiscal/tributário e seus efeitos no setor produtivo" [29].

Missão Oficial à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) nos dia 2 a 5/5/2023

A missão iniciou no dia 2 de maio de 2023 com os cumprimentos e aperto de mão com o Secretário-Geral da OCDE, uma sessão introdutória com a apresentação da organização e da cooperação do Brasil-OCDE, e uma explanação da Rede Parlamentar Global da OCDE[30].

27 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67242. Acesso em: 23/5/2023.
28 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67244. Acesso em: 23/5/2023.
29 Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67245. Acesso em: 23/5/2023.
30 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2264888.htm. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

No dia 3 de maio de 2023, iniciou-se com uma apresentação do Centro da OCDE para Política e Administração Tributária sobre as oportunidades atuais e futuras de colaboração tributária entre o Brasil e a OCDE e a agenda tributária internacional. Posteriormente, passou-se a uma sessão sobre as receitas e estrutura tributária no Brasil em comparação com outros países da OCDE. Em seguida, tratou-se da reforma do imposto de consumo nos países da OCDE, com (i) uma visão geral das alíquotas e bases tributáveis do IVA, das características de *design* de impostos sobre tabaco, álcool e combustíveis e da tributação indireta de veículos e seu uso; (ii) a apresentação dos padrões, recomendações e orientações internacionais da OCDE sobre a matéria; (iii) a análise dos IVAs em regimes federais; (iv) a avaliação do impacto distributivo do IVA nos países da OCDE; e (v) uma reflexão sobre como a OCDE poderia apoiar a reforma tributária no Brasil. O dia foi concluído com uma seção sobre a tributação sobre habitação pelo IVA, outra sobre reforma tributária ambiental no Brasil, e uma terceira sobre reforma tributária da saúde e do tabaco no Brasil[31].

No dia 4 de maio de 2023, iniciou-se com uma sessão sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, em que foram discutidos tópicos sobre preços de transferência e reforma tributária internacional – BEPS, Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Tributários para Prevenir a Erosão da Base e a Transferência de Lucros (MLI), a solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, estatísticas tributárias corporativas e o Brasil, e política tributária empresarial e reforma tributária no Brasil. Em seguida, passou-se a uma sessão sobre o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, outra sobre avaliação de políticas públicas e uma terceira sobre o processo de adesão à OCDE e o papel do Parlamento[32].

No dia 5 de maio de 2023, ocorreu um encontro com o Presidente da Comissão de Finanças da Assembleia Nacional Francesa, Sr.

31 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2265640.htm. Acesso em: 23/5/2023.
32 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2265642.htm. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Éric Coquerel, e um encontro com a Senadora Presidente do Grupo de Amizade Brasil-França, Sra. Laurence Cohen[33].

Visita técnica ao Rio de Janeiro/RJ no dia 19/5/2023

Reunião com o Consórcio de Integração Sul e Sudeste – COSUD no Salão Nobre do Palácio Guanabara[34].

Visita técnica a Porto Alegre/RS no dia 22/5/2023

Seminário na Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS com o tema: "Reforma Tributária - Simplificação e Eficiência, que foi dividido nos seguintes painéis: (i) a ótica do Legislativo – o que falta para aprovar a Reforma Tributária?; (ii) Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária – a visão da União, Estados e Municípios sobre a repartição das receitas no modelo IVA; e (iii) transição da tributação para um imposto sobre o consumo – posicionamento setorial – Indústria/Comércio/Agricultura[35].

Participação no Fórum Nacional de Governadores em Brasília/DF no dia 24/5/2023

XIV reunião do Fórum Nacional de Governadores no Centro de Eventos e Convenções Brasil 21 em Brasília/DF, que teve como pauta (i) Reforma Tributária; (ii) arrecadação financeira dos Estados e do DF; (iii) Estatuto Social do Fórum dos Governadores dos Estados e do DF; e (iv) piso dos profissionais de enfermagem[36].

---

33 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2265643.htm. Acesso em: 23/5/2023.
34 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2271983.htm. Acesso em: 23/5/2023.
35 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2272977.htm. Acesso em: 23/5/2023.
36 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2275114.htm. Acesso em: 24/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Participação na Reunião dos Governadores do Consórcio Amazônia Legal (Consórcio Norte) em Brasília/DF no dia 24/5/2023

Reunião dos Governadores do Consórcio Amazônia Legal (Consórcio Norte) no Centro de Eventos e Convenções Brasil 21 em Brasília/DF[37].

Visita técnica a São Paulo/SP no dia 25/5/2023

Participação no seminário alusivo ao dia da indústria na Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP, em que foram discutidos os seguintes temas: (i) nova política industrial; (ii) reforma tributária para o crescimento econômico; (iii) desindustrialização e os novos desafios da geopolítica e do *reshoring*; (iv) financiamento para o desenvolvimento da indústria; e (v) fortalecimento das pequenas e médias empresas[38].

Visita técnica a Fortaleza/CE no dia 2/6/2023

Reunião com representantes da Federação das Indústrias do Estado do Ceará – FIEC, no Auditório Waldyr Diogo – FIEC, Fortaleza/CE[39].

3.3. Outras Atividades

37 Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2273252.htm. Acesso em: 30/5/2023.
38 Disponível em https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2273200.htm. Acesso em: 30/5/2023.
39 Disponível em https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/2280008.htm. Acesso em: 2/6/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Além das audiências públicas e eventos externos, o Grupo de Trabalho realizou diversas reuniões administrativas internas, em que, além dos preparativos dos eventos, os membros discutiram os diversos tópicos da reforma tributária.

O Grupo também realizou reuniões com o Vice-Presidente da República, Sr. Geraldo Alckmin, com o Ministro-Chefe da Secretaria de Relações Institucionais - SRI, Sr. Alexandre Padilha, com a Ministra do Planejamento e Orçamento do Brasil, Sra. Simone Tebet, e com o Ministro da Fazenda do Brasil, Sr. Fernando Haddad.

Por fim, cabe destacar que todos os membros do Grupo de Trabalho realizaram inúmeras reuniões individuais com setores econômicos, estudiosos e autoridades.

4. Conclusões do Grupo de Trabalho

A partir das discussões realizadas nas audiências públicas, nas reuniões internas e nas visitas técnicas, o Grupo de Trabalho traçou um diagnóstico preciso do sistema tributário atual e concluiu pela necessidade urgente de que seja alterado. Analisou as soluções propostas pelos últimos relatórios das PECs nº 45 e 110, ambas de 2019, e, após longo processo de discussão, concluiu que suas linhas gerais devem ser mantidas. Colaborando com o debate, propôs diretrizes a serem incorporadas no substitutivo a ser apresentado à PEC nº 45, de 2019. Esta seção detalha esse processo.

4.1. Diagnóstico do Sistema Tributário Atual

O Grupo de Trabalho concluiu que a tributação sobre o consumo no Brasil é complexa, disfuncional, ineficiente, desequilibrada e injusta.

Possuímos cinco tributos principais sobre o consumo: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos Estados; Imposto

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

sobre Serviços (ISS), nos municípios; e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na União, que corresponderam, em 2021, a 37,96% de toda a arrecadação tributária brasileira[40].

Em resumo, entre os principais fatores que atualmente deixam o modelo nacional de tributação sobre o consumo praticamente insustentável, destacamos:

i. a base consumo é tributada por cinco tributos diferentes, de competência das três esferas federativas;

ii. cada ente subnacional tem sua própria competência para legislar sobre normas específicas sobre seu imposto (ICMS ou ISS) incidente sobre a base consumo – são 26 estados, Distrito Federal e 5.568 municípios com essa competência;

iii. a base consumo é essencialmente dividida em (i) circulação de bens e (ii) prestações de serviços, entre estados e municípios, gerando grande insegurança jurídica e diversas disputas, tanto entre os entes federativos quanto entre contribuintes e as administrações tributárias, sobre a classificação da operação;

iv. a legislação que instituiu o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permitiu que parte da economia continuasse recolhendo os tributos pelo regime cumulativo, gerando distorções na tributação da cadeia produtiva;

40 Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view. p. 15. Acesso em: 24/5/2023.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000
CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

v. o ISS é cumulativo, tanto em relação à incidência em cascata pelo próprio imposto, quanto à impossibilidade de aproveitamento de crédito no pagamento do ICMS. Isso traz distorções na alocação de investimentos na economia, com negócios sendo estruturados para pagar menos tributos (horizontalização ou verticalização), em prejuízo do modelo mais eficiente;

vi. todos os fatores acima geram uma acentuada cumulatividade na tributação do consumo nacional, com tributos incidindo em cascata, uns sobre os outros e sem recuperação de créditos. Atualmente, é impossível afirmar o exato montante tributário embutido no preço cobrado do consumidor ao final da cadeia. Além disso, há redução da competitividade da produção nacional, com a permanência de resíduos de tributação nas exportações;

vii. o modelo atual restringe o aproveitamento dos créditos de impostos pagos na atividade produtiva, tanto dos insumos na manutenção da empresa (crédito financeiro) quanto de investimentos;

viii. a multiplicidade de competências tributárias permitiu que os entes subnacionais concedessem benefícios fiscais para atrair investimentos levando à ineficiência na alocação de recursos e ao aumento da complexidade da legislação;

ix. a diferenciação de tributação entre entes federativos, assim como a manutenção de diversos tributos incidentes sobre o consumo, afasta investimentos estrangeiros no País devido à complexidade trazida por essa separação de tributação, conceito que não é aplicado pelo restante das economias mundiais;

Texto da 1ª Edição Constitucional, sujeito a alterações e revisão ortográfica

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

x. a divisão da base consumo faz com que serviços sejam menos tributados, em comparação com o restante dos setores econômicos. Não há razão, quanto mais diante do atual processo de "servicização" da economia, para que ocorra a diferenciação de mercadorias e serviços, não existindo nas principais economias mundiais sistema em que haja essa distinção de forma tão acentuada. Essa diferenciação corrói a base tributária nacional sobre o consumo, que serve para financiar todos os entes federativos, e prejudica outros setores econômicos, que acabam arcando com maior carga tributária.

xi. o fato de muitos municípios não terem estrutura para exercer suas competências tributárias torna-os dependentes das transferências constitucionais;

xii. a digitalização da economia, além de trazer a insegurança sobre qual imposto deva incidir na operação (ICMS ou ISS), poderá corroer a base do ICMS caso seja mantida a tendência jurisprudencial de que incide ISS nessas operações;

xiii. a oneração mais elevada de bens em relação a serviços torna a tributação do consumo mais regressiva, pois serviços são proporcionalmente mais consumidos por famílias situadas nas faixas superiores de renda;

xiv. o modelo atual de concessão de benefícios não discrimina a renda dos consumidores, favorecendo tanto contribuintes de baixa quanto de alta renda;

xv. há um tributo que incide diretamente na produção, o Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo valor não é recuperado nas etapas posteriores;

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

xvi. como a apuração da contribuição para o PIS e da Cofins é feita no método “base contra base” (receita gerando débito x despesas gerando crédito), várias despesas que geram crédito no regime não-cumulativo não tiveram a respectiva contribuição recolhida, como, por exemplo, quando fornecedores recolhem pelo Simples Nacional ou pelo sistema cumulativo.

Como as balizas do sistema tributário nacional estão inscritas na Lei Maior, a solução da maior parte dos problemas listados acima somente pode ser concretizada na forma de Proposta de Emenda à Constituição (PEC), que tem uma tramitação mais complexa, tanto pelo quórum de aprovação (3/5 dos Parlamentares), quanto por exigir dois turnos de votação em cada uma das Casas do Congresso Nacional.

4.2. Reforma Tributária das PEC nºs 45 e 110, de 2019

Nesta seção, descrevemos resumidamente as alterações constitucionais das duas principais Propostas de Emenda à Constituição em tramitação no Parlamento que objetivam resolver os problemas elencados na seção anterior e que serviram de base para as discussões do Grupo de Trabalho.

Como explicado anteriormente, a análise das PECs nºs 45 e 110, de 2019, resultou em um longo processo de debate conjunto das duas Casas Legislativas. Assim, suas últimas versões – o substitutivo apresentado à Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária em 12 de maio de 2021[41], e o substitutivo à PEC nº 110, de 2019, trazido à CCJ do Senado em 16 de março de 2022[42] – possuem mais semelhanças do que assimetrias. Nesse sentido, destacaremos os principais pontos desses substitutivos, indicando as diferenças entre as proposições.

41 Disponível em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334. Acesso em: 23/5/2023.
42 Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline. Acesso em: 23/5/2023.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Tributos extintos:

- IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

Tributos criados:

- Substitutivo da Comissão Mista: (i) imposto sobre bens e serviços (IBS) de âmbito nacional; e (ii) imposto específico sobre alguns produtos (Imposto Seletivo), para desestimular seu consumo (cigarro, bebidas e produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente);
- Substitutivo da PEC nº 110: (i) imposto sobre operações com bens e prestações de serviços (IBS) de competência dos estados e municípios; (ii) contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços (CBS) de competência União; e (iii) imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), que sejam prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Em resumo, ressalvadas pequenas diferenças terminológicas, as duas PECs trocam os cinco principais tributos sobre o consumo atual por um IBS e um Imposto Seletivo. Enquanto no substitutivo da Comissão Mista, o IBS é único e nacional, no substitutivo da PEC nº 110, de 2019, o modelo é dual, com uma CBS para a União e um IBS para os estados e municípios, sendo que os tributos possuem desenho constitucional similar.

Base de Incidência:

- Substitutivo da Comissão Mista:
  - (i) IBS: (a) qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou com serviço, inclusive direitos a eles relacionados; e (b) importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
  - (ii) Imposto Seletivo: importação, produção ou comercialização de cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do

Texto do 1º Substitutivo apresentado na Comissão Mista, quando da apreciação da PEC nº 45, de 2019, e da PEC nº 110, de 2019, que tramitam em conjunto, sem revisão de redação ou de registro

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

tabaco; bebidas alcoólicas; e outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

- Nenhum dos dois tributos incidirá sobre exportações.

- Substitutivo da PEC nº 110:
  - (i) IBS e CBS: (a) bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços; e (b) importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja a sua finalidade;
  - (iii) Imposto Seletivo: produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Lei Instituidora:

- Substitutivo da Comissão Mista: IBS e Imposto Seletivo: lei complementar;
- Substitutivo da PEC nº 110: (i) IBS: lei complementar; (ii) CBS e Imposto Seletivo: lei ordinária federal.

Determinação da alíquota:

- Substitutivo da Comissão Mista: Para o IBS, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. A alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços em cada ente. Durante a transição, serão fixadas alíquotas de referência por Resolução do Senado Federal, com base em cálculo elaborado pelo TCU, de forma a manter a arrecadação dos entes federados, mas, a qualquer momento, cada ente pode alterar sua alíquota por lei própria;

- Substitutivo à PEC 110:

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

- (i) Para o IBS: estados, DF e municípios poderão fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. A alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços em cada ente. Serão fixadas alíquotas de referência por Resolução do Senado Federal, segundo critérios definidos em lei complementar, de forma a manter a arrecadação dos entes federados, mas, a partir do quinto ano após a instituição do IBS, cada ente pode alterar sua alíquota por lei própria;
- (ii) Para a CBS: nos dois primeiros anos, a alíquota será fixada de modo que a arrecadação seja equivalente à arrecadação do PIS e da Cofins, que são extintos. Após esse período, a alíquota pode ser livremente fixada por lei ordinária.

Não Cumulatividade do IBS:

- Substitutivo da Comissão Mista:
  - (i) O aproveitamento do crédito, em regra, é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, podendo a lei complementar estabelecer hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito independe do efetivo recolhimento do IBS;
  - (ii) A receita decorrente do imposto recolhido que gere créditos ao adquirente será retida e utilizada somente para (a) compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou (b) ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte;
  - (iii) Lei complementar disporá sobre o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

- Substitutivo à PEC 110:
  - (i) O aproveitamento do crédito é vinculado ao imposto cobrado (não ao recolhido) nas operações e prestações anteriores,

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000
CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

podendo a lei complementar condicionar o aproveitamento de créditos ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, caso em que o adquirente poderá efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

- (ii) O imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito, ou distribuído ao estado e ao município do destino, conforme as respectivas alíquotas, nos demais casos;
- (iii) Lei complementar disporá sobre o prazo para devolução de créditos acumulados pelo contribuinte.

Tratamento dos saldos credores acumulados de tributos:

- Substitutivo da Comissão Mista: Lei complementar disporá sobre (i) a utilização dos saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS para pagamento do IBS, de modo que sejam abatidos da parte que caiba a cada ente federativo; e (ii) a restituição dos saldos credores homologados mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis, inclusive com garantia da União;
- Substitutivo da PEC nº 110: Após a transição, os saldos credores homologados de ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e Distrito Federal nos termos da lei complementar. Por opção do contribuinte, o ressarcimento pode se dar com títulos da dívida pública do respectivo ente, nos termos da lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC, ou utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.

Benefícios fiscais:

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

- Substitutivo da Comissão Mista: como regra geral, não permite a concessão de benefício fiscal. Contudo, admite a concessão de regimes favorecidos, por lei complementar, por até 12 anos após a instituição do IBS, para (i) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais; (ii) serviços de educação; (iii) serviços de saúde; (iv) transporte público coletivo e rodoviário de cargas; e (v) entidades beneficentes de assistência social. Esses regimes poderão prever alterações nas regras de creditamento e nas alíquotas do imposto, desde que aplicadas uniformemente a todas as esferas federativas;
- Substitutivo da PEC nº 110: em relação ao IBS, apesar de mencionar a vedação à concessão de benefício fiscal, admite a concessão de regimes favorecidos, por lei complementar, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas; devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços; e alteração nas regras de creditamento. Não prevê restrições em relação à CBS.

Regimes específicos:

- Substitutivo da Comissão Mista: para operações com bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis e lubrificantes, compras/contratos da Administração Pública, bens de capital e Zona Franca de Manaus;
- Substitutivo da PEC nº 110: (i) IBS: para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, compras/contratos da Administração Pública e Zona Franca de Manaus; (ii) CBS: para instituições financeiras, serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, serviços de planos de assistência à saúde e Zona Franca de Manaus.

Tratamento diferenciado para a população de baixa renda:

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

- Substitutivo da Comissão Mista: a União Federal cobrará alíquota adicional de IBS destinada exclusivamente ao financiamento de programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda;
- Substitutivo da PEC nº 110: prevê a possibilidade, nos termos da lei, de devolução total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.

Tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas:

- Substitutivo da Comissão Mista: mantém o Simples Nacional, facultando aos optantes o recolhimento apartado do IBS. Quem recolher o IBS pelo regime do Simples não poderá se apropriar dos créditos do imposto nem transferir créditos ao adquirente de seus bens e serviços;
- Substitutivo da PEC nº 110: mantém o Simples Nacional, facultando aos optantes o recolhimento apartado do IBS e da CBS. Quem recolher o IBS e a CBS pelo regime do Simples não poderá se apropriar dos créditos do imposto, mas poderá transferir créditos do IBS e da CBS no montante recolhido no Simples Nacional ao adquirente de seus bens e serviços.

Partilha da arrecadação:

- Ambos os substitutivos:
  - (i) IBS: cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua alíquota;
  - (ii) Imposto Seletivo: arrecadação da União, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios por meio dos Fundos de Participação;
  - Substitutivo da PEC nº 110: CBS: arrecadação pertence à União;

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Transição do sistema de cobrança dos tributos:

- Substitutivo da Comissão Mista: durante **dois anos** é cobrada a parcela federal do IBS e extintos o PIS e a Cofins. Nos **três anos** subsequentes, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e o aumento correspondente da alíquota do IBS de modo a manter a arrecadação, com os benefícios fiscais dos impostos antigos reduzidos na mesma proporção. No sexto ano, são extintos o ICMS, o ISS e o IPI;
- Substitutivo da PEC nº 110:
    - (i) IBS: durante **dois anos** é cobrado o IBS com alíquota "teste" de 1%, compensável com o ICMS e ISS. Nos **quatro anos** subsequentes, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e o aumento correspondente da alíquota do IBS de modo a manter a arrecadação, com os benefícios fiscais dos impostos antigos reduzidos na mesma proporção. No sétimo ano, são extintos o ICMS e o ISS. O IPI será extinto na forma prevista na lei instituidora do Imposto Seletivo;
    - (ii) CBS: vigência instantânea a partir da lei instituidora, extintos o PIS e a Cofins.

Transição da partilha de recursos:

- Substitutivo da Comissão Mista: no total, a transição será **de cinquenta e dois anos**. Nos **dois primeiros** não há transição (apenas parcela federal estará sendo cobrada); nos **cinquenta anos** subsequentes, 95% do montante do IBS-estadual e IBS-municipal são retidos e redistribuídos com base na proporção da arrecadação de cada Estado e Município, apurada com base nos 5 anos anteriores, percentual reduzido anualmente em 1/50;
- Substitutivo da PEC nº 110: no total, a transição será de **quarenta anos**. Durante **vinte anos**, porcentagem da arrecadação do IBS destinada aos Estados e Municípios será retida e distribuída proporcionalmente à participação de cada ente na receita do ICMS e do ISS em período a ser

Texto original sem construção substitutivo ou revisão posterior

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

definido na lei complementar. A parcela não retida da arrecadação será distribuída com base no princípio do destino, deduzidos 3%, que serão destinados a mecanismo de compensação. Nos **vinte anos** subsequentes, a parcela retida da receita do IBS será progressivamente reduzida, sendo extinta no final do período. Após esse período, o percentual de 3% de compensação será progressivamente reduzido, nos termos definidos em lei complementar.

Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.):

- Ambos os substitutivos: o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos visando manter a mesma proporção existente no texto constitucional em vigor, de acordo com as regras propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a receita para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação).

Administração e gestão do IBS:

- Substitutivo da Comissão Mista: gestão e administração compartilhadas entre as três esferas federativas, nos termos de lei complementar;
- Substitutivo da PEC nº 110: gestão e administração a cargo do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária é composta por todos os estados, o Distrito Federal e todos os municípios, com votos distribuídos de forma paritária.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Outras matérias:

- Substitutivo da Comissão Mista:
    - Progressividade para o ITCMD;
    - IPVA passa a poder ter alíquotas diferenciadas com base no valor do automóvel;
    - Exclui da propriedade da União os terrenos de marinha "localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e a unidades ambientais federais".
- Substitutivo da PEC nº 110:
    - Estabelece que o ITCMD será progressivo e não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em lei complementar;
    - Estabelece que o IPTU deve ter sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos, observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel;
    - Modifica o IPVA, para abranger veículos aquáticos e aéreos, possibilitar o estabelecimento de alíquotas máxima e mínima e que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos;
    - Criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, com até 5% da receita do IBS. O FDR será distribuído entre os estados, DF e municípios, observada a destinação de, no mínimo (i) 30% para os municípios, (ii) 10% para investimentos em infraestrutura nos estados de origem dos produtos primários exportados. Até 2032,

Texto do 1º Substitutivo oferecido em Comissão Mista ao PLP 68/2024, ajustado, revisado e redigido

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

haverá aplicação prioritária na manutenção da competitividade das empresas que receberam benefícios convalidados do ICMS.

4.3. Diretrizes do Grupo de Trabalho para o Substitutivo a ser apresentado à PEC nº 45, de 2019

Após longo processo de reflexão e discussão interna, foi possível extrair posicionamentos dos membros do Grupo de Trabalho que servirão de diretrizes para a elaboração do substitutivo que apresentarei no Plenário da Câmara dos Deputados para a PEC nº 45, de 2019.

A primeira diretriz é a de que se deve adotar a solução das PECs nºs 45 e 110 de substituição dos cinco tributos sobre o consumo por um imposto geral sobre o consumo cobrado sobre o valor agregado e um imposto específico sobre determinados bens, alinhando o ordenamento brasileiro ao modelo adotado pela quase totalidade dos países do mundo. O tributo geral sobre o consumo terá a forma do que parte da doutrina tributária denomina de "IVA Moderno": aquele com base ampla, cobrado por fora e no destino, com não-cumulatividade plena e com poucas alíquotas e exceções, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O tributo específico, denominado de Imposto Seletivo, objetiva desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Um IBS de base ampla significa que o imposto alcançará toda a base de consumo, nele incluídos todos os bens e serviços que existem ou que venham a existir, independentemente se classificados como bens materiais ou imateriais, serviços, ou direitos sobre eles existentes. Superam-se, assim, os problemas classificatórios que criaram disputas sobre se determinada atividade econômica deve se submeter ao ISS ou ao ICMS, ou ainda se sobre ela não incide nenhum dos dois impostos. A base ampla de tributação é especialmente importante diante da realidade da economia digital, em que novos modelos de negócios surgem a cada dia e que, por serem inovadores e disruptivos, muitas vezes desafiam as classificações existentes.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

A cobrança do IBS “por fora” é aquela em que o imposto é calculado sem integrar a própria base, isto é, em que o valor a ser pago é obtido a partir da aplicação da alíquota devida sobre o preço do produto sem imposto. Apesar de tal técnica parecer evidente, no Brasil, as alíquotas dos tributos atuais são calculadas “por dentro”, de forma que o tributo incide sobre ele mesmo, o que faz com que, por exemplo, uma alíquota nominal “por dentro” de ICMS de 18% corresponda a uma alíquota efetiva, aquela que incide sobre o preço do bem sem imposto, de 22%. Essa metodologia, que praticamente inexiste na experiência internacional, reduz a transparência fiscal e precisa ser eliminada de nosso sistema.

A cobrança do IBS no destino significa que a tributação se dará de acordo com a alíquota do local em que o bem ou serviço for consumido, modelo adotado como padrão internacional por evitar a guerra fiscal entre países. Substitui-se, assim, a cobrança parcial do ICMS e ISS na origem, que é a causa de inúmeras disputas interfederativas decorrentes da concessão de benefícios fiscais como meio para atrair empreendimentos econômicos para determinadas regiões do Brasil. A cobrança no destino garante, ainda, que a receita do tributo pago pelo consumidor seja direcionada ao estado e ao município em que reside, que são os entes de quem demanda e recebe serviços públicos.

A não-cumulatividade plena é a garantia de que a tributação efetiva será aquela correspondente à aplicação da alíquota sobre o preço do bem ou serviço entregue ao consumidor final, o que se alcança com a técnica de permitir que o imposto pago anteriormente sobre todos os insumos utilizados nas etapas de produção seja compensado com o imposto a pagar. Atualmente, mesmo os tributos apresentados como não-cumulativos, como o ICMS e o PIS/Cofins, não permitem que os tributos pagos sobre alguns insumos sejam deduzidos como créditos, resultando em resíduos tributários que oneram nossa economia e diminuem nossa competitividade no mercado internacional.

Correlacionado a esse tema, está o respeito ao direito de aproveitamento pleno do crédito dos bens e serviços adquiridos pelos diversos

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

elos da cadeia produtiva, o que faz com que os melhores IVAs internacionais garantam o reembolso de créditos acumulados que, por alguma razão, não puderam ser compensados com débitos do imposto. O novo sistema deve garantir a devolução de créditos acumulados de IBS no mais breve espaço de tempo possível, como na comunidade internacional, parecendo-nos razoável um prazo máximo de 60 dias.

Um IBS com poucas alíquotas e exceções colabora com a simplificação do sistema e tem se mostrado por diversos estudos econômicos internacionais como a melhor forma de tributar o consumo.

A partir desse modelo geral e comum às PECs nº 45 e 110, o Grupo de Trabalho se debruçou sobre as demandas da sociedade apresentadas nas audiências públicas e reuniões setoriais. As próximas seções discorrem sobre esses tópicos, apresentando diretrizes complementares para a elaboração do substitutivo a ser apresentado no Plenário da Câmara dos Deputados.

4.3.1. Modelo de IVA: único ou dual

Um dos elementos centrais na estruturação do IBS a ser criado é a definição do seu modelo de gestão. Nesse sentido, as duas alternativas em discussão são o regime nacional único (compartilhado por todos os entes federados) ou o regime dual, em que a União arrecada separadamente a sua parcela na tributação e os Estados e Municípios, a sua.

É consensual que um tributo único nacional seria o melhor para atender o objetivo de simplificação tão almejado pela reforma tributária, com a troca de dezenas de legislações do ICMS, milhares do ISS e inúmeros regimes de PIS, Cofins e IPI por uma única legislação de IBS. Além disso, um único tributo demandaria uma única estrutura de gestão e arrecadação, alternativa mais lógica, econômica e eficiente.

Recebemos, contudo, muitas demandas pela adoção da versão dual, separando a gestão da União sobre um tributo federal daquela dos

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

estados, DF e municípios sobre um tributo estadual/municipal, o que, no nosso entendimento, não compromete a eficiência do modelo.

Nesse contexto, a diretriz é de que se adote uma versão dual dos tributos sobre o consumo: um de competência da União e outro compartilhado entre estados e municípios. Contudo, para preservar o objetivo de simplificação, o desenho constitucional desses tributos deve ser o mais harmonizado possível, de modo a que todas as características principais das duas versões sejam idênticas, como as definições de contribuintes, fato gerador, base de cálculo, estrutura de alíquotas, não cumulatividade plena, regimes favorecidos e específicos, entre outras.

Inclusive, a Deputada Tabata Amaral trouxe ao debate a possibilidade de se reforçarem os princípios gerais do sistema tributário nacional de forma a expandir, para os demais tributos, as ideias de simplicidade, transparência, justiça tributária e equilíbrio socioambiental ora preconizadas para o IBS.

Consideramos que, com o funcionamento dessa estrutura harmonizada dos dois tributos, em breve ficará claro que não há nada a temer, que não existe prevalência de um ente sobre o outro, que as receitas são automaticamente arrecadadas e distribuídas, que as fiscalizações ocorrem harmoniosamente e de forma integrada e que o contencioso tributário é mínimo em decorrência da clareza da legislação.

Ainda quanto à estrutura do IVA, recomenda-se que a definição de não-cumulatividade plena constante nas PECs seja aperfeiçoada para deixar claro que o imposto pago em todos os gastos que contribuam para atividade econômica do contribuinte dará direito a crédito, independentemente se ligados à função administrativa ou à atividade fim da empresa, garantindo a neutralidade quanto à carga fiscal de todos os contribuintes.

Trata-se de demanda trazida por diversos especialistas nas audiências públicas e reuniões setoriais, que indicaram que, apesar de ser esse o propósito das PECs, as redações apresentadas para a não-cumulatividade plena eram muito semelhantes às atualmente vigentes para o ICMS e o PIS/Cofins, o que poderia fazer com que as interpretações judiciais

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

restritivas do direito ao crédito desses tributos sobre determinadas despesas fossem estendidas para o novo imposto.

Por fim, o Grupo de Trabalho traz recomendação sobre o requisito para que haja o reconhecimento do crédito do IBS pelo adquirente, indicando que se deve garantir o direito à dedução do valor cobrado anteriormente independentemente da comprovação do efetivo pagamento do imposto pelo fornecedor. Condicionar o creditamento ao recolhimento do tributo incidente nas operações anteriores seria mais apropriado caso se implementasse, em conjunto com o IBS, um instrumento que, no momento do pagamento, separasse e enviasse para o Fisco o valor do imposto devido de modo automático. Com essa metodologia, o adquirente conseguiria se certificar de que o tributo foi recolhido. Como ainda não se pode asseverar que tal técnica será efetivada de imediato, a recomendação é que se conceda o creditamento quando o imposto estiver destacado na nota fiscal, deixando a exigência de comprovação de recolhimento como alternativa para ser implementada no futuro próximo, nos termos da lei complementar, onde já se preveja, por exemplo, o *split payment*.

4.3.2. Alíquotas

Já mencionamos acima que o "IVA Moderno", aquele considerado mais eficiente economicamente, tem alíquota única aplicável a todos os bens e serviços.

Isso porque diversos estudos econômicos comprovaram que políticas públicas baseadas na concessão de alíquotas menores para produtos essenciais são pouco efetivas. Nesse contexto, diversos especialistas passaram a defender que se cobrasse a mesma alíquota sobre todos os bens e serviços, em conjunto com medidas que mitigassem a regressividade própria dos impostos sobre o consumo.

As duas PECs em essência propõem um IVA de alíquota única. Essas medidas, contudo, sofreram questionamentos sobre sua efetividade e o

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

impacto que teriam para tornar a tributação do consumo menos regressiva. Isso tudo ampliou as dúvidas dos membros do Grupo de Trabalho, que externaram sua preocupação com eventual aumento de tributação incidindo sobre bens e serviços consumidos pelas parcelas mais humildes da sociedade.

Nesse contexto, a diretriz é que se permita a adoção de uma alíquota padrão, permitindo-se outras alíquotas para bens e serviços específicos. Dessa forma, adota-se um sistema eficiente, fundamentado nas melhores práticas dos IVAs internacionais, mantendo-se a simplificação e a segurança jurídica e afastando o contencioso sobre a correta classificação fiscal de diversos bens e serviços.

As alíquotas diferenciadas devem ser aplicadas apenas a determinados casos. De igual forma, o Grupo de Trabalho recomenda evitar sua aplicação a setores da economia como um todo, limitando-se a sua aplicação a alguns bens e serviços relacionados a determinados setores elencados na emenda constitucional, de modo a evitar o aumento da carga tributária. Como exemplos de bens e serviços que devem contar com esse tipo de tratamento, seguindo as práticas de vários países, destacamos alguns bens e serviços, como os relacionados à saúde, educação, e transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano e aviação regional, bem como a produção rural. Além desses, deve-se avaliar a possibilidade de manter o tratamento diferenciado aos produtos da cesta básica.

O Grupo de Trabalho recomenda, ainda, que a tributação seja isonômica, alcançando inclusive bens e serviços fornecidos por meio de plataformas digitais, inclusive aquelas sediadas no exterior.

4.3.3. *Cashback*

Como medida de mitigação da regressividade própria dos impostos sobre o consumo, muitos especialistas defendem a devolução de parte do imposto para famílias de baixa renda, o que, no Brasil, ganhou a alcunha de *cashback*. Nas audiências públicas, casos exitosos desse tipo de

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

iniciativa foram relatados na Bolívia, Colômbia, Equador, Uruguai, Argentina e Canadá. No Brasil, deu-se destaque à experiência do "Devolve ICMS" do Estado do Rio Grande do Sul.

O Grupo de Trabalho recomenda que se preveja um sistema de *cashback*, definindo-se posteriormente qual o público elegível a ser beneficiado, como instrumento para a implementação de progressividade na tributação do consumo. Segundo a sugestão da Deputada Tabata Amaral, devem ser levados em conta, como princípios norteadores do programa de *cashback*, o combate às desigualdades regionais, de renda, de raça e de gênero.

Uma sugestão, apresentada pelo Deputado Ivan Valente, é a de que, em se implementando o *cashback*, que isso se dê de forma concomitante à implementação do IBS.

Outra sugestão, trazida pelo Deputado Mauro Benevides Filho, trata da possibilidade da devolução imediata do imposto no ato da compra.

4.3.4. Regimes Tributários Favorecidos

O Grupo de Trabalho traz como diretriz a manutenção de dois regimes tributários favorecidos atualmente estabelecidos em nossa Constituição: a Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.

Em relação à Zona Franca, os esclarecimentos dos Deputados Sidney Leite, Saullo Vianna e Adail Filho, bem como a visita do Grupo de Trabalho a Manaus deixaram clara sua essencialidade para o desenvolvimento socioeconômico da Região Norte. Com efeito, juntamente com a inserção da região amazônica nas cadeias de produção, sua ocupação ordenada é decisiva no auxílio à preservação dos biomas locais.

Assim, foi compreendido que se faz necessário garantir os empreendimentos da região por tal regime, previsto até o ano de 2073, enquanto avançamos na construção de um novo modelo que ganhe em eficiência e competitividade, garantindo a expansão de empregos e a

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

manutenção do seu patrimônio ambiental, tão importante para a soberania do país.

Do mesmo modo, é importante manter-se o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional. Ainda que sejam comuns críticas em relação a esse regime simplificado, especialmente no que se refere à amplitude dos limites de faturamento, ele se mostrou relevante instrumento de combate à informalidade, tão prevalente em nosso país. Apesar de o regime jurídico merecer reparos pontuais no âmbito da legislação infraconstitucional, é certo que a Constituição deve seguir resguardando esse favorecimento aos pequenos empreendedores, que são os responsáveis pelo maior número de empregos no Brasil.

Como forma de adaptar o Simples Nacional ao novo modelo de tributação indireta pretendido pela reforma tributária, entendeu-se ser apropriada a solução dada ao sistema pelas duas PECs. De acordo com ambas, é facultado ao contribuinte enquadrado no Simples Nacional optar entre dois modelos de recolhimento do IBS.

A primeira opção é que o contribuinte prossiga no recolhimento unificado dos tributos abarcados pelo Simples Nacional (inclusive o IBS), de forma semelhante ao funcionamento atual desse regime jurídico. Nesse caso, recomenda-se que seja permitido que pessoas jurídicas que adquiram bens e serviços de empreendimentos enquadrados no Simples Nacional se apropriem de créditos no mesmo montante do que foi cobrado sobre as operações destes.

A segunda alternativa ao contribuinte optante pelo Simples Nacional é recolher o IBS conforme o regime normal de apuração (não cumulatividade ampla), sem prejuízo de continuar no regime simplificado em relação aos demais impostos. Essa faculdade conferida aos pequenos empreendedores permite que optem entre o regime totalmente unificado e o não cumulativo, a depender da fase em que estão inseridos na cadeia produtiva.

4.3.5. Regimes Fiscais Específicos

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Verificou-se também ser necessário dar tratamento específico no IBS para alguns serviços e produtos que possuem peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional a partir do confronto de débitos e créditos.

É o caso de operações com bens imóveis, serviços financeiros, seguros, cooperativas, combustíveis e lubrificantes, que necessitam de sistemas de apuração próprios, como acontece na maior parte dos IVAs internacionais. Por sugestão do Deputado Mauro Benevides Filho, o Grupo de Trabalho recomenda que, para o sistema financeiro, não haja redução de carga tributária.

4.3.6. Fundo de Desenvolvimento Regional

As discussões demonstraram ser necessária a criação de um fundo de desenvolvimento com o objetivo de reduzir desigualdades regionais e de estimular a manutenção de empreendimentos nas regiões menos desenvolvidas, que deixarão de contar com benefícios fiscais dos tributos extintos. Nesse contexto, a diretriz é de construção de um Fundo de Desenvolvimento Regional com financiamento e critérios de distribuição adequados.

A adoção do princípio do destino ensejará o fim de guerras fiscais promovidas por Estados e também por Municípios com a instituição do IBS. O grande problema da guerra fiscal é que os benefícios são colhidos no curto prazo, com a atração de empreendimentos e o crescimento das economias locais, mas seus danos são sentidos somente em prazo mais longo e, em muitos casos, acabam por suplantar os benefícios econômicos inicialmente obtidos, com a perda de transparência e de controle sobre os incentivos fiscais concedidos e a exaustão da capacidade arrecadatória dos fiscos.

Em audiências públicas com Secretários de Fazenda estaduais e manifestações de importantes lideranças neste Colegiado, a preocupação de

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

se colocar um ponto final nas guerras fiscais e de se recuperar a capacidade de arrecadação dos governos mostrou-se recorrente. Contudo, os discursos demonstraram, também reiteradamente, grande preocupação com a perda do instrumento de atração de investimentos produtivos e o impacto sobre as economias de regiões do País que experimentaram grande desenvolvimento de seus parques produtivos por meio da concessão de incentivos tributários. O entendimento majoritário é o de que a guerra fiscal precisará ser substituída por outras políticas públicas, mais eficientes ao longo do tempo, que permitam o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões brasileiras.

Buscando atender ponto tão sensível à realização da presente Reforma Tributária, o Grupo de Trabalho recomenda que o Fundo de Desenvolvimento Regional seja financiado, primordialmente, com recursos da União.

Quanto aos critérios de distribuição dos recursos, a recomendação é que objetive a redução de desigualdades regionais e o estímulo ao desenvolvimento e geração de emprego e renda. Uma sugestão do Deputado Sidney Leite é que se leve em consideração, para esse propósito, os mesmos critérios de partilha do Fundo de Participação dos Estados – FPE.

Recomenda-se a aplicação dos recursos do fundo em fomento à atividade produtiva, investimentos em infraestrutura e inovação, com priorização de projetos ambientalmente sustentáveis, conforme sugestão da Deputada Tabata Amaral.

Sugere-se, ainda, que a entrega dos recursos do fundo seja obrigatória e excetuada das bases de cálculo consideradas nas regras fiscais.

4.3.7. Benefícios de ICMS convalidados

O Grupo de Trabalho recomenda que os benefícios fiscais do ICMS convalidados até 2032 pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sejam respeitados e que o substitutivo defina, após discussão com os

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Governos federal e estaduais, a formatação necessária para o cumprimento dessa diretriz.

4.3.8. Transição para o novo modelo

A transição dos tributos atuais para o novo modelo deverá ser feita ao longo de alguns anos, tendo por referência as propostas constantes das PECs nºs 45 e 110, que contemplam uma mudança mais rápida para o PIS e a Cofins e uma alteração gradual para o ICMS e o ISS.

A transição será feita de modo a manter a arrecadação dos tributos atuais como proporção do PIB. Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária.

4.3.9. Transição Federativa

A incerteza quanto aos impactos na arrecadação dos entes sempre se mostrou como obstáculo fundamental nas tentativas de reforma tributária. São preocupações não só relacionadas ao volume de recursos arrecadados, mas também à distribuição horizontal e vertical da receita pública. Não seria diferente no processo atual, sobretudo diante de uma realidade enfrentada pelo setor público, nas três esferas, de verdadeira compressão fiscal. A carência por serviços no período pós-pandemia aguça a preocupação dos entes, pois reduz ainda mais a margem para se abdicar de arrecadação em curto prazo, enquanto se aguarda a melhora do ambiente de negócios e seus reflexos na arrecadação em médio e longo prazos.

A manutenção do volume de recursos arrecadados em cada nível de governo (distribuição vertical) é possibilitada pela alíquota de referência, que, por definição, mantém a arrecadação global de cada tributo. A mudança na participação de cada ente no montante de recursos arrecadados

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

em sua respectiva esfera (distribuição horizontal), todavia, é inexorável. Com a implementação do princípio do destino, as exações tributárias não mais advirão da produção, passando os tributos efetivamente a incidir sobre o consumo.

Nesse novo modelo, haverá redução da participação dos entes produtores no total da arrecadação e aumento para aqueles que detêm os mercados consumidores. É uma mudança desejável do ponto de vista da justiça tributária, pois os tributos sobre consumo devem, idealmente, custear as políticas públicas para os cidadãos que os pagaram, ressalvadas as medidas com vistas ao equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil.

A presente reforma mudará categoricamente o ambiente econômico do País, de maneira que são esperados ganhos de arrecadação para todos os entes. Contudo, é demanda justa a garantia da capacidade financeira em curto prazo, que será obtida com uma regra de transição para os entes que transfira horizontalmente a arrecadação de maneira suave, ao longo de muitos anos.

Pelo exposto, é diretriz para a transição federativa um período longo para acomodação de Estados e Municípios à nova realidade, tal como proposto nas PECs nº 45 e 110. A transição deverá oferecer aos entes que, em análise meramente estática, sairiam perdedores com o novo modelo, os recursos necessários para a manutenção de suas atividades. Em uma perspectiva dinâmica, com o incremento expressivo da atividade econômica oriundo especificamente do novo modelo tributário, os ganhos de arrecadação serão generalizados, possibilitando que caminhemos gradual e lentamente para uma distribuição dos recursos aos entes de destino dos bens e serviços.

4.3.10. Gestão do IBS

Outro ponto importante analisado pelo Grupo de Trabalho foi o modelo de gestão do IBS no sistema dual. Ao longo de toda a discussão, em nenhum momento deixou-se de considerar o importante papel que as administrações tributárias subnacionais terão no novo modelo adotado. O IBS é

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

um tributo de âmbito nacional, que demanda a participação de todos os entes federativos para seu funcionamento. A intenção não é restringir a atuação das Fazendas Públicas estaduais e municipais, mas sim dar-lhes uma nova dimensão de atuação, mais abrangente e integrada.

A criação do Conselho Federativo é necessária em razão de competências que precisam ser exercidas de forma uniforme em âmbito nacional, como a administração da arrecadação e a regulamentação do tributo. O IBS com gestão compartilhada por estados, DF e municípios exigirá uma gestão e administração conjunta dessas esferas federativas. Essa atuação integrada é indispensável para garantir a distribuição dos recursos conforme o princípio do destino, a unicidade da regulamentação do imposto e a ágil devolução dos créditos aos contribuintes.

Toda competência que não possua essas caraterísticas continuará sendo exercida pelas Administrações Tributárias dos entes subnacionais. Adicionalmente, Estados e Municípios terão participação ativa na gestão do Conselho. Não se trata de órgão separado das administrações tributárias; o Conselho será formado pelos próprios entes e será um integrador da atuação das Fazendas Públicas. É o conjunto das Fazendas estaduais e municipais atuando de forma coordenada.

Na verdade, a criação do Conselho Federativo não restringe a atuação dos órgãos subnacionais, mas as amplia, tornando-os atuantes na formulação de políticas tributárias em âmbito nacional de base sobre o consumo ampliada. Estados e Municípios comandarão o Conselho Federativo. Nesse aspecto, a diretriz é de garantir a criação de um órgão dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cujas decisões sejam tomadas a partir de votos distribuídos de forma paritária entre estados e DF, e municípios.

É fundamental, também, que esse órgão atue de forma harmoniosa com a Administração Federal, para que os impostos federal e estadual/municipal funcionem de forma eficiente e integrada. Isso, além de tornar mais eficiente, cria uma integração maior entre as administrações tributárias de todos os entes federativos, tornando a tributação sobre o

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

consumo colaborativa, em substituição à disputa pela base tributária que se observa hoje.

Por fim, mas não menos importante, a criação do Conselho Federativo com a administração compartilhada do IBS é enorme avanço para o contribuinte. Trata-se da garantia de que a regulamentação será única para todo o território nacional e, em decorrência, de que as obrigações acessórias serão simplificadas. Além disso, eleva-se significativamente a segurança jurídica quando há um órgão central responsável pela administração do tributo, ao invés de mais de cinco mil unidades federativas atuando de forma separada.

Assim, a criação do Conselho Federativo fortalece as Administrações Tributárias subnacionais, contribui para sua integração com a esfera federal, incentiva a atuação colaborativa de todos os entes envolvidos e dá maior segurança jurídica, além de simplificar substancialmente o cumprimento das obrigações acessórias para o contribuinte.

4.3.11. Imposto Seletivo

Diferentemente do IBS, cuja literatura nacional e internacional amplamente recomenda a tributação uniforme sem exceções ou com o mínimo de diferenciações possível, a essência do imposto seletivo, como se deduz do próprio nome, é a diferenciação da tributação. Como se observa dos arts. 3º e 5º da Diretiva nº 92/12/CEE do Conselho das Comunidades Europeias e do art. 1º da Diretiva nº 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, é corrente na prática tributária internacional a criação, paralelamente à tributação do volume de negócios, de impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis fósseis.

Dessa forma, optamos por apontar quais externalidades negativas pretendemos combater com a instituição do Imposto Seletivo sem restringir o rol de produtos ou serviços. Nesse sentido, as PECs nºs 45 e 110 propuseram um modelo similar de Imposto Seletivo voltado a desestimular o

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Cabe registrar que durante as audiências públicas e reuniões setoriais, surgiram diversas demandas para restringir ou ampliar o uso desse instrumento para determinados bens e serviços, estabelecendo-se já na PEC critérios mais ou menos restritivos.

Pela complexidade do tema, a diretriz é que se mantenha a redação ampla e se transfiram as especificidades para a discussão infraconstitucional. Dessa forma, os diversos setores terão tempo de esclarecer suas particularidades e a legislação poderá ser alterada de acordo com a evolução do consumo da sociedade.

A ideia, também, é que esse novo imposto venha compensar, pelo menos em parte, a diminuição de receita gerada pela extinção do IPI, contribuindo para a redução da alíquota de equilíbrio do IBS federal. De outro lado, registre-se que o modelo proposto é mais eficiente do que o adotado pela Constituição vigente, no qual a atribuição da possibilidade de uma seletividade ampla ao IPI e o ao ICMS levou à multiplicação de alíquotas e à própria desfiguração do critério da essencialidade[43].

Durante as discussões do Imposto Seletivo, o Grupo de Trabalho externou preocupação de que o Brasil acompanhe as discussões internacionais a respeito da tributação ambiental e de carbono. Seguindo sugestão da Deputada Tabata Amaral, recomenda-se que estejamos atentos às diretrizes internacionais mais recentes sobre ajustes de fronteira na comunidade europeia, inclusive para a elas nos adaptarmos.

4.3.12. Tributação da renda e patrimônio

Apesar de o foco da reforma tributária ser a tributação do consumo, alguns membros do Grupo de Trabalho reforçaram a necessidade de

43 Vide os julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IPI sobre o açúcar, como o Recurso Extraordinário nº 592.145, com acórdão publicado em 01/02/2018.

CD239450863000
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

que também se avance, no que for possível, na tributação da renda e do patrimônio.

Os deputados do Grupo de Trabalho destacam a importância e a premência da discussão da reforma da tributação da renda ainda no segundo semestre de 2023, como proposto no cronograma do Governo Federal, e se comprometem a colaborar na discussão com o mesmo afinco com que atuam neste momento na reforma da tributação do consumo.

Quanto à tributação da propriedade, a diretriz é de implementar ao menos os avanços já trazidos nos últimos substitutivos das PECs nºs 45 e 110.

Para o IPVA, deve-se prever sua incidência sobre veículos aquáticos e aéreos, como externado pelo Deputado Mauro Benevides Filho. Apesar de o atual texto constitucional não deixar claro a abrangência dessa base de incidência, a atual interpretação do Supremo Tribunal Federal sobre o tema é de que o imposto apenas incide sobre veículos automotores terrestres. A intenção externada por membros do Grupo é a de deixar transparente no texto constitucional de que essa tributação abrange veículos aquáticos e aéreos.

De fato, o modelo atualmente adotado possui acentuada incoerência se analisado do ponto de vista da isonomia e da capacidade contributiva, princípios basilares de nosso Sistema Tributário. Não é justo que o contribuinte de classe média arque com a tributação da propriedade de seu carro ou sua moto usados enquanto donos de lanchas, iates e jatinhos são desonerados.

De fato, a intenção da proposta é trazer mais isonomia à tributação do patrimônio, permitindo que bens de alto valor e utilizados para fins recreativos sejam onerados da mesma forma que os carros utilizados pelas famílias para seu deslocamento diário. Trata-se de medida que trará maior progressividade ao Sistema Tributário e que é demanda recorrente de grande parte dos Parlamentares, independentemente de legislatura ou de partido.

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

De outro lado, não é nossa intenção onerar veículos de transporte coletivo regular de passageiros ou de transporte de cargas. O foco da medida é a taxação de bens particulares ou recreativos. Da mesma forma, não pretendemos que o tributo incida sobre bens de capital das empresas, como, por exemplo, plataformas de petróleo. Esse imposto não terá o viés de onerar a atividade produtiva, seu objetivo é alcançar bens utilizados por pessoas com alto poder aquisitivo de elevado valor, que hoje não são tributados, em um claro descompasso com o imposto aplicado sobre veículos automotores de uso popular.

Outra mudança sugerida pelo Grupo é a possibilidade de o IPVA ser progressivo em razão do impacto ambiental do veículo. Essa alteração está em linha com as propostas ambientais mais modernas defendidas mundialmente e caminha no mesmo sentido dos acordos de adequação de emissão de carbono em que o Brasil é signatário. Trata-se de proposta, portanto, em sintonia com o contexto mundial atual em relação tanto à tributação quanto à defesa do meio ambiente.

Em suma, elimina-se, assim, injustificável privilégio para bens usualmente possuídos por pessoas dotadas de alta capacidade contributiva e se introduzem critérios de diferenciação para incentivar a posse de veículos energeticamente mais eficientes e para onerar de forma mais gravosa modelos suntuosos.

Para o ITCMD, deve-se determinar que seja progressivo em razão do valor da transmissão, de modo similar ao que já foi feito em relação ao IPTU na Emenda Constitucional nº 29, de 2000, tributando as heranças e doações de alto valor de modo mais justo.

Para o IPTU, atendendo ao pleito da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, deve-se autorizar que o Poder Executivo atualize a base de cálculo do imposto por meio de decreto a partir de critérios gerais previstos em lei municipal, facilitando que as administrações municipais alcancem o potencial arrecadatório de imóveis com alta valorização.

Conforme sugestão do Deputado Ivan Valente, deverão ser avaliados mecanismos que permitam a redução da carga do imposto sobre

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

consumo à medida que os impostos sobre a renda e o patrimônio forem instituídos e majorados, mantendo-se a arrecadação dos entes subnacionais.

5. Considerações Finais e Agradecimentos

Concluímos, assim, o relato dos trabalhos desenvolvidos no Grupo de Trabalho, bem como das conclusões e recomendações apresentadas para a elaboração do substitutivo que será apresentado em Plenário para a PEC nº 45, de 2019.

Trata-se de mais uma etapa na consecução do objetivo perseguido por tantas gerações de parlamentares de realizar uma ampla e moderna reforma do ordenamento brasileiro de tributação do consumo, e que finalmente parece estar a um passo de ser alcançado.

Nesse sentido, conclamamos as Sras. e Srs. Deputados a partirmos juntos para o convencimento dos demais parlamentares da importância das mudanças por nós propostas e assim garantir sua aprovação no Plenário da Câmara dos Deputados.

Queremos exprimir nossos agradecimentos a todos os ilustres Membros do Grupo de Trabalho: ao Coordenador Deputado Reginaldo Lopes, cuja liderança foi imprescindível para a conclusão exitosa dos trabalhos, à Deputada Tabata Amaral e aos Deputados Saullo Vianna, Mauro Benevides Filho, Glaustin da Fokus, Newton Cardoso Junior, Ivan Valente, Jonas Donizette, Sidney Leite, Luiz Philippe de Orleans e Bragança, Vitor Lippi e Adail Filho — bem como às Deputadas e aos Deputados que, mesmo sem formalmente compor a equipe, marcaram presença nas discussões da matéria, pelo empenho na luta em prol de uma verdadeira Reforma Tributária, que estará marcada pelas suas contribuições; aos convidados que participaram das audiências públicas, partilhando seus conhecimentos e experiências; às numerosas autoridades, como os Srs. Ministros, Governadores, Secretários,

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

Apresentação: 12/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Prefeitos, além dos inúmeros representantes de organizações da sociedade civil, confederações, sindicatos, associações, corporações, empresários, cidadãos contribuintes, que nos auxiliaram com sugestões e críticas sempre pertinentes, mesmo aquelas que não puderam ser aproveitadas neste momento; e aos funcionários da Casa, que prestaram indispensável apoio logístico e técnico.

Concluímos reforçando o agradecimento feito no início do relatório ao Presidente da Câmara dos Deputados, Deputado Arthur Lira, sem cujo apoio não teria sido possível concluir essa missão com êxito.

Sala da Comissão, em de de 2023.

Deputado REGINALDO LOPES

Coordenador

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

Texto da 1ª Edição em construção sujeito a ajuste, revisão e formatação

CD239450863000

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

CÂMARA DOS DEPUTADOS
Infoleg - Autenticador

Apresentação: 22/06/2023 11:52:00.313 - GTSTN
REL-A n.1/2023

Relatório

(Da Grupo de Trabalho (GTSTN) destinado a analisar e debater a PEC n. 45/2019, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências)

Relatório adotado pelo Grupo de Trabalho

Assinaram eletronicamente o documento CD239450863000, nesta ordem:

1 Dep. Reginaldo Lopes (PT/MG) - Fdr PT-PCdoB-PV
2 Dep. Aguinaldo Ribeiro (PP/PB)

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Reginaldo Lopes e outros
Para verificar as assinaturas, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239450863000

PARTE III · DOCUMENTO 6

Parecer de Plenário (PRLP 2), com substitutivo

◆

Responsável: Dep. Aguinaldo Ribeiro, relator
Data: 5 de julho de 2023
Contribuição central: Diretrizes convertidas em texto; exceções delimitadas na Constituição.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019

Autor: Deputado Baleia Rossi e outros

Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro

I - RELATÓRIO

I.1 Conteúdo da proposição

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outros, propõe alterações profundas no sistema tributário nacional, em relação aos tributos que incidem sobre o consumo e à repartição das receitas tributárias deles decorrentes.

Propõe-se a unificação da tributação do consumo em uma mesma base de incidência, com a substituição do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo tributo seria instituído por meio de lei complementar, em projeto de iniciativa do Presidente da República, encaminhado para apreciação do Congresso Nacional no prazo de 180 dias da promulgação da Emenda à Constituição.

A iniciativa busca estabelecer uma definição ampla para o fato gerador do IBS, ao reunir bens e serviços na sua base de incidência, e a não cumulatividade plena, com dedução do tributo que incide sobre as operações

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

anteriores, mesmo que indiretamente relacionado à atividade produtiva. Assim, passaria a prevalecer o denominado crédito financeiro, não físico. Pretende ainda efetivar a completa desoneração das exportações, garantida a manutenção dos créditos.

Apesar de lei complementar instituir o IBS e definir os seus contornos, cada esfera federativa – federal, estadual e municipal – exerceria a sua competência tributária mediante a fixação de alíquotas próprias, em lei ordinária do ente, que juntas comporiam a alíquota total do tributo, aplicável uniformemente a todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, inclusive na importação, e segundo o princípio do destino. Até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevaleceria a "alíquota de referência", determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em patamar equivalente ao necessário para reproduzir a arrecadação dos tributos substituídos.

Como medida de simplificação, além da aplicação da mesma alíquota para todos os bens, serviços e direitos, evita-se a profusão de tratamentos diferenciados, ao não se permitir a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao imposto. A exceção a tal regra estaria circunscrita à devolução do IBS recolhido pelos contribuintes de baixa renda.

O regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional permaneceria vigente. Porém, as empresas do Simples poderiam optar pelo recolhimento apartado do IBS, de modo a poderem se aproveitar da não cumulatividade do imposto.

Os lançamentos de débito e crédito do tributo seriam escriturados por estabelecimento, com apuração e pagamento do IBS devido de forma centralizada. A correspondente receita arrecadada seria distribuída aos entes federados na proporção do saldo líquido de débitos e créditos a eles atribuídos.

A lei complementar instituidora do IBS criaria o comitê gestor do tributo, com representantes de cada esfera federativa, responsável pela regulamentação e gestão do imposto, pela atuação coordenada da fiscalização federal, estadual e municipal, pela distribuição dos recursos arrecadados e pela

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

representação judicial e extrajudicial dos entes, competência esta que seria exercida, de forma coordenada, pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. Além de o regulamento do imposto ser único para todo o território nacional, haveria regras uniformes para o processo administrativo fiscal do IBS.

Além do IBS, a PEC acrescenta a possibilidade de criação de impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, ao rol de competências tributárias da União. A seletividade tributária poderia ser aplicada para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

O novo texto constitucional promove alterações substanciais no regime de repartição de receitas, com o estabelecimento de “alíquotas singulares”, correspondentes a destinações específicas de parcela da alíquota do IBS, federal, estadual ou municipal. Pela sistemática proposta, uma fração da alíquota do IBS teria a mesma destinação das atuais aplicações da receita arrecadada com os tributos substituídos.

Busca-se, assim, conferir maior flexibilidade aos entes na gestão dos recursos arrecadados com o IBS. Seriam estabelecidas “alíquotas singulares de referência”, as quais reproduziriam os percentuais hoje fixados para destinações e vinculações constitucionais. Lei ordinária federal, estadual ou municipal, conforme for o caso, poderia fixar percentual diferente, observadas duas condições: a primeira de que a União estabeleça alíquotas singulares em patamar não inferior àquelas fixadas a título de Fundo de Participação do Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (Fpex); e, como segunda condição, dirigida desta vez para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de que a soma das alíquotas singulares referentes à aplicação em saúde e educação seja superior à soma das respectivas alíquotas singulares de referência. Outra mudança significativa na repartição de receitas tributária reside na partilha da cota-parte dos Municípios referente ao IBS, na fração equivalente à cota-parte do ICMS, cujo critério de distribuição passaria do valor agregado para a população municipal.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Para implementar o IBS, a PEC n° 45, de 2019, propõe uma transição de dez anos, iniciada por uma fase de teste de dois anos, que seria utilizada como base para posterior definição da alíquota do novo tributo. Na fase seguinte, da transição propriamente dita, ao longo de oito anos, os atuais tributos sobre o consumo seriam substituídos pelo IBS.

Na fase de teste, seria cobrada uma alíquota de IBS de 1%, com o intuito de mensurar o potencial arrecadatório do imposto. Em contrapartida, ficaria estabelecido que a alíquota da Cofins e da Cofins-importação seria reduzida para compensar essa nova incidência, de modo a manter a carga tributária.

Após o período de dois anos, teria início a transição da atual para a nova tributação do consumo. Nos oito anos subsequentes, seriam reduzidas em 1/8 as alíquotas, fixadas na legislação de cada ente, de todos os tributos que seriam substituídos – Contribuição para o PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Seria realizado, então, o cálculo de qual seria a elevação da alíquota do IBS necessária para cobrir a perda de receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos substituídos. Em seguida, seria fixada a alíquota de referência do IBS, a cada ano, por Resolução do Senado Federal, de modo a compensar a redução de receitas dos cinco tributos substituídos. Ao final do sétimo ano desse período de transição, os tributos supracitados seriam extintos e o IBS começaria a ser cobrado integralmente.

Além da transição para os contribuintes, a PEC nº 45, de 2019, prevê uma transição de cinquenta anos para o modelo de repartição dos recursos arrecadados com o IBS, cuja receita passaria a pertencer ao Estado e ao Município de destino das operações com bens e serviços. O começo da denominada transição federativa coincidiria com o início da redução das alíquotas estaduais e municipais, ou seja, após o período de teste de dois anos.

Nos primeiros vinte anos da transição federativa, a distribuição de recursos reporia a perda real de receita dos Estados e dos Municípios decorrente da redução do ICMS e ISS respectivamente. Aumentos ou reduções promovidos pelos entes nas “alíquotas de referência” do IBS seriam computados no valor a eles repassado. Nos trinta anos seguintes, essa

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

distribuição seria realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano.

I.2 Tramitação da proposição

Em 22 de maio de 2019, a PEC nº 45, de 2019, passou pelo crivo da admissibilidade pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), a partir de parecer exarado pelo Deputado João Roma.

Em 10 de julho de 2019, foi criada Comissão Especial para analisar a PEC nº 45, de 2019, para a qual fui designado relator e o Deputado Hildo Rocha, presidente. Contudo, em 12 de maio de 2021, a Comissão foi extinta, por esgotamento do prazo regimental, tendo a proposição sido avocada ao Plenário da Câmara dos Deputados[1].

No dia 22 de junho de 2023, apresentei texto preliminar do substitutivo à PEC nº 45, de 2019[2], para debate antes de ser submetido ao Plenário.

I.3 Emendas apresentadas na Comissão Especial

Duzentas e dezenove emendas foram apresentadas, mas quinze delas não obtiveram assinaturas em número suficiente. Na tabela a seguir, descrevemos o conteúdo das emendas apresentadas, classificadas em ordem numérica crescente e com a identificação dos respectivos autores que as encabeçaram.

ANEXO

EMENDA	AUTOR	PARTIDO/UF	DESCRIÇÃO
1	Capitão Alberto Neto	REPUBLICANOS/AM	Mantém a possibilidade de concessão de incentivos fiscais relativos ao IBS para a ZFM.
2	Luciano Bivar	PSL/PE	Cria o imposto único federal, em substituição ao IPI, IOF, ITR, Cofins,

1 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2004108&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

2 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&filename=PRLP+1+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 26/6/2023.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			CSLL, contribuições previdenciárias sobre a folha e loterias, Sistema S, Salário Educação, Cide-combustíveis, Cide-remessas e IGF, mantendo a receita partilhada com Estados e Municípios.
3	Júlio Cesar	PSD/PI	Partilha 49% da CSLL com Estados e Municípios, com destinação de no mínimo 50% dos recursos para investimentos e até 50% para quitação de débitos com a União, com transição de 5 anos.
4	João Campos	REPUBLICANOS/GO	Confere às administrações tributárias dos entes autonomia orçamentária, administrativa, financeira e funcional.
5	Luis Miranda	DEM/DF	Cria um IBS-Dual, mantido o IPI com função extrafiscal e de tratamento diferenciado para a ZFM; cria um imposto sobre movimentação financeira, em substituição ao IOF; e prevê a tributação de dividendos pelo IR.
6	Sergio Souza	MDB/PR	Possibilita ao notário/registrador optar pelo SIMPLES.
7	Professor Israel Batista	PV/DF	Impede a fixação de alíquotas singulares relativas a seguridade social e a ações e serviços de saúde e de manutenção e desenvolvimento do ensino em percentual inferior ao das alíquotas singulares de referência.
8	Celso Sabino	PSDB/PA	Confere às administrações tributárias dos entes autonomia orçamentária, administrativa, financeira e funcional, com a obrigatoriedade da edição de lei orgânica que estabeleça direitos, deveres e prerrogativas da carreira de Auditor Fiscal Tributário.
9	Júlio Cesar	PSD/PI	Define teto para as alíquotas dos impostos seletivos equivalente à alíquota do IBS, exceto no caso de bebidas alcoólicas, cigarros e outros produtos do fumo.
10	Júlio Cesar	PSD/PI	Insere os impostos seletivos na base de repartição do art. 159, I.
11	Celso Sabino	PSDB/PA	Prevê tributo da União específico para serviços digitais, a ser entregue para Estados e Municípios.
12	Eduardo Costa	PTB/PA	Possibilita a concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS para serviços de saúde e educação.
13	Eduardo Costa	PTB/PA	Garante a restituição do IBS ao estrangeiro por compras efetuadas no território nacional.
14	Enrico Misasi	PV/SP	Estabelece alíquotas da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos diferenciadas conforme a massa salarial, o número de empregados e o ramo de atividade.
15	Jerônimo Goergen	PP/RS	Dispõe que o IBS não incidirá sobre o transporte internacional de cargas.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

16	Celso Sabino	PSDB/PA	Determina que o Comitê Gestor será composto por representantes oriundos de carreiras típicas de Estado, com atribuições de fiscalização e lançamento dos tributos substituídos
17	Carlos Jordy	PSL/RJ	Delega a definição de regras para concessão de benefícios fiscais do IBS à lei complementar; e estabelece que os impostos seletivos serão criados por lei complementar, considerando critérios de bem-estar da população ou de riscos para a saúde e a segurança públicas.
18	Eduardo Costa	PTB/PA	Condiciona a cobrança do IBS ao estabelecimento de mecanismo de devolução do tributo a consumidores de baixa renda.
19	Laercio Oliveira	PP/SE	Estabelece duas alíquotas para o IBS, uma para bens tangíveis e outra para intangíveis, sendo esta última de, no máximo, 30% da primeira.
20	General Peternelli	PSL/SP	Substitui todos os tributos por imposto sobre movimentação financeira com incidência no crédito e no débito bancários.
21	Renata Abreu	PODE/SP	Reproduz o texto aprovado pela Comissão Especial da PEC nº 293/2004 (Luiz Carlos Hauly).
22	Eduardo Costa	PTB/PA	Permite a concessão de benefícios fiscais de IBS aos serviços.
23	Eduardo Costa	PTB/PA	Prevê a criação de Fundo de Equalização de Receitas (3% do IR), para transferência a fundos estaduais e municipais, aplicação em investimentos em infraestrutura e atração de empreendimentos produtivos, inclusive por meio de subvenções econômicas e financeiras.
24	Leandre	PV/PR	Prevê tratamento diferenciado e favorecido para o pequeno produtor rural e para a agricultura familiar.
25	Carlos Gomes	REPUBLICANOS/RS	Estabelece imunidade de impostos (exceto imposto de importação) para produtos elaborados integralmente com insumos provenientes de reciclagem, nos termos da lei.
26	Eduardo Costa	PTB/PA	Estabelece alíquota de serviços inferior à incidente sobre bens e direitos, em percentual desta última (equivalente a 30% até que novo percentual seja definido).
27	Eli Borges	SOLIDARIEDADE/TO	Insere no texto constitucional regras para celebração de convênios sobre benefícios de ICMS.
28	João Campos	REPUBLICANOS/GO	Mantém o ICMS e o ISS.
29	Silas Câmara	REPUBLICANOS/AM	Veda a instituição de quaisquer tributos sobre igrejas, instituições e organizações religiosas e templos de qualquer culto, bem como suas organizações assistenciais e

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			beneficentes.
30	Eduardo Costa	PTB/PA	Reescreve o art. 120 do ADCT, para dar maior clareza ao dispositivo, e inclui parágrafo para explicitar que eventual decréscimo no PIB deverá ser considerado no valor da receita do IBS transferido aos entes federados.
31	João Roma	REPUBLICANOS/BA	Estabelece critério de redução da alíquota do IBS na hipótese de forte crescimento real da arrecadação.
32	Celina Leão	PP/DF	Estabelece a não incidência do IBS sobre a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita.
33	Moses Rodrigues	MDB/CE	Estabelece a não incidência do IBS sobre a prestação de serviços de educação básica, superior e profissional.
34	Moses Rodrigues	MDB/CE	Estabelece a não incidência de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de educação em geral.
35	Moses Rodrigues	MDB/CE	ASSINATURAS INSUFICIENTES
36	Moses Rodrigues	MDB/CE	Estabelece alíquota do IBS sobre a educação básica, superior e profissional, não excederá 20% daquela fixada para bens tangíveis.
37	Fernando Rodolfo	PL/PE	Estabelece tratamento diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, e alíquota diferenciada e crédito presumido para o setor agropecuário, além de prazo para a restituição dos créditos do setor exportador. Prevê ainda a possibilidade de concessão de benefícios fiscais para as referidas atividades.
38	Dr. Frederico	PATRIOTA/MG	Estabelece imunidade de impostos, inclusive de IBS, para medicamentos destinados ao uso humano.
39	Christino Aureo	PP/RJ	Prevê a possibilidade de concessão de incentivos fiscais de IBS, por lei complementar, para alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação e infraestrutura; prevê a não incidência do IBS e do imposto seletivo sobre qualquer tributo e a incidência monofásica do IBS para combustíveis; prevê a não incidência de IBS sobre bens empregados na exploração e na produção de combustíveis; garante a fruição dos benefícios fiscais vigentes pelo prazo originalmente previsto.
40	André Figueiredo	PDT/CE	Prevê que Lei Complementar deve instituir tratamento diferenciado e favorecido para as empresas localizadas na ZFM e nas ZPEs; acaba com a CIDE; estabelece contribuição

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			não-cumulativa sobre a receita bruta para o financiamento da educação e de investimentos públicos; prevê a aplicação do princípio da progressividade do IR a qualquer rendimento, a incidência do imposto sobre dividendos e a atualização anual da tabela do IRPF; estende a incidência do IPVA a veículos aquáticos e aéreos; revoga do ITR e substituiu o IPTU pelo imposto sobre terrenos; atribui aos Estados a competência para instituição do IVA; e transfere dos Estados para os Municípios a competência a instituição do ITCD.
41	André Figueiredo	PDT/CE	Unifica IPTU e ITR pra criar o Imposto sobre Terrenos e Edificações, de competência dos Municípios.
42	André Figueiredo	PDT/CE	Substitui as alíquotas singulares desvinculadas por alíquotas singulares para complementar as destinações para saúde e educação.
43	André Figueiredo	PDT/CE	Dispõe sobre a não incidência do IBS sobre alimentos, medicamentos, serviço de transporte público coletivo urbano de passageiros, locação de bens imóveis residenciais, saneamento básico e outros bens e serviços relacionados na Lei Complementar do IBS; prevê a aplicação do princípio da progressividade do IR a qualquer rendimentos, a incidência do imposto sobre dividendos e a atualização anual da tabela do IRPF; estabelece a incidência do imposto seletivo, cobrado mediante alíquota adicional do IBS, sobre cigarros, bebidas alcoólicas e açucaradas, além de outros bens e serviços relacionados em lei complementar; estende a incidência do IPVA a veículos aquáticos e aéreos; atribui ao Senado a fixação de alíquota máxima para o ITCD, com mínimo de 16%; e destina parte da arrecadação do ITCD aos municípios.
44	Alexis Fonteyne	NOVO/SP	Mantém no Simples Nacional apenas o IBS e as contribuições sociais do empregador para o financiamento da seguridade social e na competência exclusiva da União as contribuições das categorias profissionais ou econômicas; amplia o princípio da noventena para 180 dias; assegura ao contribuinte o direito à não cobrança de certos tributos sobre fato gerador ou base de cálculo de outros já em vigor; estabelece que a concessão de benefícios fiscais deve estar prevista em lei complementar específica; disciplina condições para instituição ou majoração de taxas;

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			revoga a competência tributária residual da União e a institui para fumígenos oriundos do tabaco e bebidas alcoólicas; estabelece que a folha de salários gera crédito no IBS; retira o IBS da substituição tributária para frente; determina a não incidência do IBS sobre operações entre estabelecimentos da mesma empresa e sobre tributos; prevê que a Lei Complementar do IBS fixará teto para a alíquota do imposto; define exportação de serviço para fins de imunidade; destina parte da arrecadação do IBS à seguridade social; e revoga a contribuição social sobre a folha de salários, sobre o lucro e sobre a importação.
45	Lucas Vergilio	SOLIDARIEDADE/GO	Prevê a incidência do IBS sobre operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização, as quais poderão ser objeto de benefícios fiscais, ao passo que as retira do campo de incidência do IOF.
46	Darci de Matos	PSD/SC	Prevê que a Lei Complementar do IBS deve estabelecer base de cálculo diferenciada para saúde e educação.
47	Luiz Philippe de Orleans e Bragança	PSL/SP	Exclui a participação da União no Comitê Gestor.
48	Luiz Philippe de Orleans e Bragança	PSL/SP	Revoga o ITCMD, o IPVA e o ITBI, e possibilita que Estados e Municípios instituam imposto de renda.
49	Wilson Santiago	PTB/PB	Cria a Zona Franca do Semiárido Nordestino.
50	Rodrigo de Castro	PSDB/MG	Possibilita a concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS para serviços de saúde e educação.
51	Silvio Costa Filho	REPUBLICANOS/PE	Estabelece alíquota de IBS diferenciada para serviços de saúde e educação.
52	Mauro Nazif	PSB/RO	Estabelece a incidência do imposto de renda sobre dividendos e sobre juros sobre o capital próprio.
53	Aline Sleutjes	PSL/PR	Estabelece que os benefícios fiscais de IBS serão definidos em lei complementar, garantidos os hoje existentes para o setor agropecuário e exportador.
54	Paula Belmonte	CIDADANIA/DF	Possibilita a concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS para contribuintes não beneficiados nos 5 anos anteriores à promulgação da EC, vedadas novas concessões em caso de inadimplência fiscal; cria alíquotas singulares específicas para educação infantil e para alfabetização; e determina o cálculo e o repasse de parte dos recursos ao Fundeb conforme o desempenho do IDEB.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

55	Evair Vieira de Melo	PP/ES	Altera a redação do texto constitucional referente ao ato cooperativo.
56	Efraim Filho	DEM/PB	Institui o Fundo de Desenvolvimento Regional; assegura o crédito financeiro e o crédito integral e imediato nas aquisições de bens do ativo imobilizado, o aproveitamento ou ressarcimento dos saldos credores, o cálculo por fora do IBS e a manutenção dos benefícios fiscais pelo prazo estabelecido na legislação em vigor; prevê a não incidência sobre operações financeiras; e regula a incidência do imposto seletivo.
57	Marcelo Ramos	PL/AM	Garante benefício fiscal às pessoas jurídicas que realizem operações com bense serviços na ZFM, na forma de crédito presumido de IBS.
58	Marcelo Ramos	PL/AM	Prevê a possibilidade de a Lei Complementar do IBS estabelecer situações de isenção, alíquota zero, anistia e remissão para o IBS.
59	Vanderlei Macris	PSDB/SP	Determina a variação da alíquota do IBS para bens intangíveis, serviços ou direitos, e permite a adoção de crédito presumido ou outorgado.
60	Roberto Pessoa	PSDB/CE	Estabelece a não incidência do IBS e atribui à União a competência para instituição de um imposto sobre o comércio eletrônico, com receita totalmente partilhada com Estados e Municípios; e cria destina parte da arrecadação da União com o IBS para segurança pública.
61	Vanderlei Macris	PSDB/SP	Dispõe sobre a Agência Tributária Nacional e sobre as administrações tributárias dos entes.
62	Vanderlei Macris	PSDB/SP	Dispõe sobre as administrações tributárias dos entes.
63	Luiz Flávio Gomes	PSB/SP	Dispõe sobre a Agência Tributária Nacional.
64	Raul Henry	MDB/PE	Cria alíquota singular específica da União para fundo de investimentos em infraestrutura na Região Nordeste.
65	Raul Henry	MDB/PE	Possibilita a concessão de benefícios fiscais de IBS para entes federados com PIB per capita inferior a 75% do PIB per capita nacional.
66	Sidney Leite	PSD/AM	Possibilita a destinação de adicional de IR à seguridade social, como forma de compensar a redução da alíquota da contribuição patronal sobre a folha de salários.
67	Sidney Leite	PSD/AM	Dispõe sobre a carga tributária total e de cada um dos entes federados.
68	Arnaldo Jardim	CIDADANIA/SP	Estabelece que tratamento diferenciado e favorecido para agricultura, pecuária, atividades agroindustriais, pesqueiras e florestais; estabelece prazo para a

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			regulamentação da restituição dos créditos de IBS referentes às exportações; prevê como será o ressarcimento dos créditos acumulados dos tributos extintos; e estende a vigência dos benefícios fiscais existentes até 31 de dezembro de 2018 para até 2032.
69	Arnaldo Jardim	CIDADANIA/SP	Estabelece a não incidência do imposto seletivo sobre a cesta básica e a sua instituição por lei complementar, quando relacionado às atividades de agricultura, pecuária, agroindustriais, industriais alimentícias, pesqueiras e florestais; prevê a restituição de créditos acumulados no setor exportador; possibilita a concessão de benefícios fiscais do IBS às referidas atividades; e determina a previsão por lei complementar de alíquota máxima de IBS sobre operações envolvendo tais atividades.
70	Arnaldo Jardim	CIDADANIA/SP	Estabelece a utilização do imposto seletivo como meio para redução de emissões de gás carbônico.
71	Fausto Pinato	PP/SP	Dispõe sobre o Comitê Gestor
72	Dr. Frederico	PATRIOTA/MG	Prevê a incidência do IR sobre dividendos, a uma alíquota de 15%, com redução proporcional da alíquota do IBS.
73	Marcelo Ramos	PL/AM	Dispõe sobre o Comitê Gestor e a administração tributária dos entes federados; permite que os Municípios e o Distrito Federal instituam contribuição sobre limpeza e transporte públicos; e cria comissão destinada a elaborar minuta do projeto de lei complementar do IBS.
74	Laercio Oliveira	PP/SE	Possibilita às atividades intensivas em mão de obra a compensação dos tributos incidentes sobre a folha de salários com o IBS.
75	Subtenente Gonzaga	PDT/MG	Estabelece imunidade de impostos para patrimônio, renda ou serviços das associações de classe dos integrantes dos órgãos de segurança pública.
76	Fausto Pinato	PP/SP	Estabelece que as alíquotas dos impostos seletivos não podem ser superiores às de referência para o IBS.
77	Euclydes Pettersen	PSC/MG	Atribui à lei complementar a fixação de tetos para penalidades pelo não cumprimento de obrigações tributárias, não podendo as multas superarem 30% do tributo devidos.
78	Laercio Oliveira	PP/SE	Estabelece a não incidência do IBS sobre a intermediação imobiliária relativa à venda de imóveis residenciais e sobre a gestão e a administração da propriedade imobiliária.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

79	Sidney Leite	PSD/AM	ASSINATURAS INSUFICIENTES
80	Euclydes Pettersen	PSC/MG	Veda a edição de medida provisória sobre matéria tributária.
81	Marcelo Freixo	PSOL/RJ	Institui a Contribuição Social Extraordinária sobre o Lucro Líquido dos Bancos, destinada ao financiamento de políticas públicas municipais, a uma alíquota de 10%, até que a carga tributária das instituições financeiras alcance o padrão dos países integrantes da OCDE.
82	Fernanda Melchionna	PSOL/RS	Prevê a incidência de IR sobre dividendos e veda a dedução de juros sobre o capital próprio para fins de apuração do lucro real; institui o IGF; atribui aos Estados a competência para instituir o imposto sobre embarcações e aeronaves; estabelece que o ITCD terá alíquotas progressivas; e cria a contribuição social sobre altas rendas.
83	Fernanda Melchionna	PSOL/RS	Prevê a incidência de ICMS sobre produtos semielaborados definidos em lei complementar; estabelece nova metodologia para compensação de perda de arrecadação decorrentes da Lei Kandir; veda parcelamento de débitos classificados como de alta recuperação; e estabelece a não desoneração das receitas de exportação da contribuição previdenciária substitutiva da folha.
84	Marcelo Freixo	PSOL/RJ	Prevê a incidência de impostos seletivos para estimular comportamento inclusivo étnico-racial e de gênero, com adoção de alíquotas progressivas conforme a toxidade do alimento produzido.
85	Bosco Costa	PL/SE	Prevê a fixação, pelo Comitê Gestor, de alíquota única de IBS para as operações com óleo diesel.
86	Eduardo Cury	PSDB/SP	Prevê que a alíquota singular correspondente à cota-parte do ICMS passe a estar prevista dentre as dos Municípios e não mais dentre as dos Estados.
87	Eduardo Cury	PSDB/SP	Disciplina a cobrança das taxas e das CIDEs; restringe a incidência de impostos seletivos a cigarros e bebidas alcoólicas; esclarece que alterações de alíquotas do IBS se aplicam uniformemente a todas as operações, permite que os contribuintes aproveitem créditos acumulados dos tributos substituídos na apuração do IBS.
88	Weliton Prado	PROS/MG	Dispõe sobre as administrações tributárias dos entes que serão consideradas atividades essenciais com autonomia administrativa, financeira e funcional.
89	Cássio Andrade	PSB/PA	Explicita que o IBS não integrará a sua própria base de cálculo e terá o seu

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			valor destacado no preço de venda.
90	Alexis Fonteyne	NOVO/SP	Estabelece que, logo após o período de transição para o IBS, a alíquota singular não-vinculada da União diminuirá 1/20 avos por ano.
91	Weliton Prado	PROS/MG	Estabelece que o Comitê Gestor do IBS será integrado por servidores das administrações tributárias dos entes federados.
92	Felipe Rigoni	PSB/ES	Disciplina a concessão de benefícios fiscais.
93	Felipe Rigoni	PSB/ES	Prevê a incidência do IR sobre verbas indenizatórias não decorrentes de dano patrimonial e sobre dividendos de forma progressiva e com faixas de isenção.
94	Felipe Rigoni	PSB/ES	Estabelece a não desoneração as receitas de exportação da contribuição previdenciária substitutiva da folha.
95	Felipe Rigoni	PSB/ES	Transfere a competência tributária do ITCMD para a União, com alíquota progressiva conforme o valor do bem.
96	Tabata Amaral	PDT/SP	Garante a devolução de IBS para pessoas de baixa renda que não tiverem comprovado o pagamento do tributo.
97	Felipe Rigoni	PSB/ES	Desonera de contribuições sobre a folha a parcela correspondente ao valor do BPC.
98	Tabata Amaral	PDT/SP	Estende a cobrança de IPVA aos veículos automotores aquáticos e aéreos.
99	Tabata Amaral	PDT/SP	Prevê alíquota singular de IBS para a União vinculada ao programa de transferência de renda com condicionalidades.
100	Tabata Amaral	PDT/SP	Estabelece piso para alíquota singular do IBS vinculada à seguridade social.
101	Paulo Abi-Ackel	PSDB/MG	Estabelece que lei complementar regulamentará a apropriação e a transferência de créditos do IBS recolhido no Simples Nacional; prevê a compensação com o IBS de outros custos e despesas além daqueles decorrentes de etapas anteriores, inclusive as despesas com folha de salários; permite que lei complementar preveja benefícios fiscais de IBS para alimentos, medicamentos, transporte público urbano, saneamento básico e educação; possibilita a aplicação de alíquotas reduzidas na prestação de serviços ou atividades essenciais.
102	João Roma	REPUBLICANOS/BA	Permite a criação de alíquota diferenciada para o setor de serviços.
103	Wilson Santiago	PTB/PB	Prevê mecanismos para redução da carga tributária decorrente do IBS.
104	Sergio Souza	MDB/PR	Assegura a restituição de créditos acumulados nas exportações; e determina a não incidência de impostos

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			seletivos sobre alimentos.
105	Professor Israel Batista	PV/DF	Dispõe sobre as administrações tributárias dos entes que serão consideradas atividades essenciais com autonomia administrativa, orçamentária, financeira e funcional.
106	Evandro Roman	PSD/PR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
107	Evandro Roman	PSD/PR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
108	Evandro Roman	PSD/PR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
109	Evandro Roman	PSD/PR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
110	Sergio Souza	MDB/PR	Prevê a concessão de tratamento diferenciado e favorecido às atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais; possibilita a concessão de benefícios fiscais de IBS; e determina a fixação por lei complementa de alíquota máxima de IBS, para as mesmas atividades.
111	Roberto Pessoa	PSDB/CE	Prevê imunidade de impostos sobre bens e serviços relativos à geração eólica, solar e biomassa até o fim da transição do IBS.
112	Toninho Wandscheer	PROS/PR	Prevê a não incidência de IBS sobre a locação de bens imóveis e sobre as receitas das transações decorrentes de incorporação imobiliária e de loteamento, e sobre as transações sujeitas ao ITBI.
113	Léo Moraes	PODE/RO	Possibilita a concessão de benefícios fiscais por Estados e Municípios quando for constatado decréscimo do PIB e o seu IDH ocupar colocação inferior a 50% dos demais.
114	Léo Moraes	PODE/RO	Limita a alíquota do IBS à soma dos impostos substituídos.
115	Subtenente Gonzaga	PDT/MG	Regulamenta provisoriamente o Imposto sobre Grandes Fortunas.
116	Subtenente Gonzaga	PDT/MG	Vincula parcela do IR ao Fundo Nacional de Segurança Pública e ao Fundo Penitenciário Nacional.
117	Efraim Filho	DEM/PB	Veda a edição de medida provisória sobre matéria tributária; estabelece regras para cobrança de taxas; vincula as contribuições e determina o cálculo por fora dos tributos; revoga o IPI e atribui à União a competência para instituição do imposto seletivo; garante a permanência da zona franca de Manaus, atribui à União a competência para instituição do imposto sobre a receita e o faturamento; e altera as regras do ICMS e do ISS.
118	Daniel Almeida	PCdoB/BA	Estabelece a incidência do IR sobre dividendos e de IE sobre produtos *in natura* ou com baixo índice de industrialização, neste caso, com recursos destinados para reduzir as

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			desigualdades regionais; e estende a incidência de IPVA sobre veículos aquáticos e aéreos.
119	Daniel Almeida	PCdoB/BA	Prevê a incidência de contribuições sociais sobre o valor agregado e sobre altas rendas das pessoas físicas.
120	Daniel Almeida	PCdoB/BA	Garante a aplicação dos mínimos constitucionais para saúde e educação até o fim da transição do IBS e destina os recursos advindos com o fim de benefícios fiscais para programas assistenciais de transferência de renda.
121	Daniel Almeida	PCdoB/BA	Fixa em 10 anos o prazo máximo para vigência de benefícios fiscais.
122	Efraim Filho	DEM/PB	Permite às empresas do mercado imobiliário deduzirem, do IBS, crédito presumido relativo a bens do ativo imobilizado na forma prevista em lei complementar e crédito do IPTU pago em razão da propriedade dos imóveis destinados à sua atividade.
123	Efraim Filho	DEM/PB	Permite às empresas do mercado imobiliário deduzirem, do IBS, crédito relativo a bens imóveis adquiridos antes da vigência da EC e crédito do IPTU pago em razão da propriedade dos imóveis destinados à sua atividade.
124	Laercio Oliveira	PP/SE	Prevê incidência monofásica do IBS sobre combustíveis, com alíquotas fixadas pelo Senado Federal, e suspensão de tributos federais sobre destinados à exploração e produção de combustíveis.
125	Silvio Costa Filho	REPUBLICANOS/PE	Veda a edição de lei que não apresente fonte de custeio para a assunção de encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público. A criação ou majoração de despesa pública só será aprovada caso a respectiva despesa esteja prevista na lei ou no projeto de lei orçamentária.
126	Benes Leocádio	REPUBLICANOS/RN	Mantém nos Municípios o produto da arrecadação do IR incidentes nas respectivas contratações diretas ou indiretas.
127	Marcos Aurélio Sampaio	MDB/PI	Estabelece regras para a redistribuição de recursos quando a alíquota singular não vinculada exceder à vinculada ao FPM e à correspondente à cota-parte de ICMS.
128	Herculano Passos	MDB/SP	Prevê a composição paritária do Comitê Gestor entre os entes; e cria o fundo para compensação de perdas, com parte dos recursos advindos da arrecadação com o imposto seletivo destinada a Estados e Municípios e do art. 158.
129	Pedro Westphalen	PP/RS	Altera os percentuais de destinação da CIDE-combustíveis para Estados e Municípios.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

130	Luis Miranda	DEM/DF	Retira do texto constitucional a necessidade de lei complementar para instituir o IGF.
131	Luis Miranda	DEM/DF	Estende a cobrança de IPVA aos veículos automotores aquáticos e aéreos, salvo os de uso comercial, destinados à pesca e ao transporte de passageiros e de cargas.
132	Sergio Souza	MDB/PR	Possibilita aos entes federados instituírem CIDE para o desenvolvimento econômico sustentável de atividade produtiva.
133	Coronel Tadeu	PSL/SP	Aplica o Simples Nacional às pessoas jurídicas com receita bruta anual de até mil salários mínimos.
134	Professor Israel Batista	PV/DF	Estabelece a atualização periódica da tabela do IRPF pelo índice da inflação
135	Professor Israel Batista	PV/DF	Estabelece que o Comitê Gestor do IBS será integrado por servidores das administrações tributárias dos entes federados.
136	Silvio Costa Filho	REPUBLICANOS/PE	Prevê que a redução das alíquotas dos impostos substituídos não pode diminuir o montante de benefícios fiscais condicionados.
137	Santini	PTB/RS	Permite a concessão de benefícios fiscais de IBS para serviços de educação por meio de lei complementar, com alíquota máxima de 2% e com a possibilidade de apropriação de créditos sobre a folha de salários.
138	Santini	PTB/RS	Permite a concessão de benefícios fiscais de IBS para serviços de educação por meio de lei complementar, inclusive com alíquota máxima de 2%, com desoneração da folha de salários.
139	Santini	PTB/RS	Prevê a não incidência do IBS sobre a exportação e aos serviços de Educação.
140	Arnaldo Jardim	CIDADANIA/SP	Prevê alíquotas de IBS diferenciadas para determinadas situações.
141	Arthur Oliveira Maia	DEM/BA	Determina o cálculo por fora dos tributos; estabelece requisitos para a responsabilidade tributária; possibilita o ressarcimento em dinheiro dos créditos acumulados de IBS não aproveitados em 60 dias; prevê regras para a cobrança dos impostos seletivos e prevê que a carga tributária não pode aumentar em decorrência desta EC.
142	Wellington Roberto	PL/PB	Determina que, nas operações interestaduais, o IBS será cobrado pela média das alíquotas da origem e do destino.
143	Luiz Carlos Motta	PL/SP	Prevê a incidência do IBS sobre receitas financeiras.
144	Luiz Carlos Motta	PL/SP	Retoma a exceção à noventena para o IPI e inclui o IOF na exceção.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

145	Luiz Carlos Motta	PL/SP	Busca vincular a PLR à remuneração.
146	Juscelino Filho	DEM/MA	Prevê a não incidência de IBS sobre a venda de bens do ativo fixo.
147	Pedro Lucas Fernandes	PTB/MA	Veda a inclusão de outro tributo na base de cálculo do IR.
148	Pedro Lucas Fernandes	PTB/MA	Exclui da base de cálculo da CSLL as provisões de IR.
149	Fausto Pinato	PP/SP	Possibilita que lei preveja benefícios fiscais de IBS às exportações.
150	Eduardo Costa	PTB/PA	Possibilita que lei complementar preveja tratamento diferenciado e favorecido para serviços de transporte público coletivo, saneamento básico, educação e saúde; assegura o crédito de IBS na aquisição de bens do ativo imobilizado; estabelece prazo para restituição dos créditos acumulados, na forma definida na lei complementar do IBS.
151	Herculano Passos	MDB/SP	Dispõe sobre a administração tributária dos entes.
152	Uldurico Junior	PROS/BA	Aplica o princípio da capacidade contributiva aos tributos em geral, com incidência baseada em critérios socioambientais.
153	Gil Cutrim	PDT/MA	Estende a aplicação do IPVA a veículos automotores aquáticos e aéreos, com 70% de sua arrecadação destinada a Município onde se derem os licenciamentos.
154	Gil Cutrim	PDT/MA	Estabelece a incidência de IR sobre dividendos.
155	Santini	PTB/RS	Revoga o ITR e cria o imposto sobre propriedade predial e territorial rural e urbana, com atualização obrigatória, a cada 4 anos no mínimo, do valor venal por decreto.
156	Marcelo Ramos	PL/AM	Prevê a flexibilização das regras para concessão de benefícios fiscais de IBS e para a fixação da alíquota imposto, para promover a igualdade, o desenvolvimento regional e o acesso da população a bens e serviços essenciais.
157	Edio Lopes	PL/RR	Altera as atuais regras para incidência do ICMS nas operações interestaduais.
158	Marcio Alvino	PL/SP	Prevê a possibilidade de substituição tributária no IBS nos termos de lei complementar.
159	Subtenente Gonzaga	PDT/MG	Veda aos entes federados instituírem tratamento diferenciados entre contribuintes com base na denominação, natureza jurídica ou forma de recebimento das rendas, proventos, rendimentos, títulos ou direitos.
160	Félix Mendonça Júnior	PDT/BA	Possibilita a criação de contribuição social sobre os rendimentos dos títulos da dívida pública.
161	Félix	PDT/BA	Determina que lei complementar deverá

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

	Mendonça Júnior		estabelecer tratamento tributário diferenciado e favorecido para as empresas de incorporação e construção civil.
162	Eduardo Braide	PMN/MA	Veda a cobrança de foro, taxa de ocupação e laudêmio sobre terrenos de marinha.
163	João Carlos Bacelar	PL/BA	Altera as regras referentes ao ICMS, para prever creditamento financeiro, creditamento integral e imediato nas aquisições de bens de capital, compensação ou restituição célere dos créditos acumulados, alíquota única, cálculo por fora; institui o Fundo de Desenvolvimento Regional; e cria a contribuição social sobre bens e serviços em substituição ao IPI, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, nos moldes do IBS da PEC45, com previsão de criação do Fundo de Compensação de Perdas.
164	Coronel Tadeu	PSL/SP	Prevê iniciativa privativa do Presidente da República para leis que disponham sobre anistias, remissões ou moratórias em matéria tributária.
165	Efraim Filho	DEM/PB	Prevê tratamento diferenciado e favorecido para startups.
166	Vitor Lippi	PSDB/SP	Estabelece que alterações nas alíquotas singulares pelos entes federados entram em vigor no primeiro dia útil do exercício seguinte da publicação da lei; transforma, após decurso de 30 dias, créditos acumulados de IBS sem utilização em créditos financeiros negociáveis no mercado de capitais; prevê que o IBS não incide sobre as aquisições de bens de capital, assegurados o crédito integral e imediato do IBS e a sua compensação; dispõe sobre o prazo para recolhimento do IBS, inclusive nos casos de pagamento parcelado; e obriga os entes federados a não instituírem ou aumentarem obrigações relativas aos tributos substituídos.
167	Jerônimo Goergen	PP/RS	Permite às empresas do mercado imobiliário deduzirem, do IBS, crédito relativo a bens imóveis adquiridos antes da vigência da EC e crédito do IPTU pago em razão da propriedade dos imóveis destinados à sua atividade.
168	Bohn Gass	PT/RS	Prevê a não incidência do IBS sobre as operações com produtos da agricultura familiar.
169	Sidney Leite	PSD/AM	Aplica tratamento diferenciado de IBS à ZFM.
170	Joenia Wapichana	REDE/RR	Permite a criação, por lei complementar, de alíquotas diferenciadas para alimentos, medicamentos, transporte público urbano, saneamento básico,

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			energia renovável e produtos compostos por material reciclado.
171	Joenia Wapichana	REDE/RR	Destina parte da arrecadação do IBS a fundo especial da sustentabilidade.
172	Joenia Wapichana	REDE/RR	Estabelece que a maioria dos membros do Comitê Gestor do IBS será indicada por Estados e Municípios, União e Consumidores terão 1 membro cada
173	Laercio Oliveira	PP/SE	Estabelece a não incidência de IBS sobre operações de fomento com capital próprio das empresas do Simples Nacional.
174	Eduardo Costa	PTB/PA	Considera como débito o IBS que incidiria nas operações de exportação.
175	Laercio Oliveira	PP/SE	Permite a apropriação e a transferência de créditos de IBS para as empresas do Simples que optarem pelo regime unificado.
176	Fausto Pinato	PP/SP	Desonera a folha de salários de contribuições. Obs.: Reproduz redação anterior à promulgação da EC103/2019 para dispositivos do art. 149 e 195.
177	Laercio Oliveira	PP/SE	Prevê a existência de três alíquotas para o IBS: uma aplicável a bens tangíveis, uma aplicável à cesta básica e outra aplicável a bens intangíveis.
178	Jandira Feghali	PCdoB/RJ	Promove diversas alterações na tributação do consumo, do patrimônio e na tributação da renda, com vistas a privilegiar o caráter redistributivo do STN.
179	Capitão Alberto Neto	REPUBLICANOS/AM	Determina que, nas operações interestaduais e intermunicipais, o IBS será cobrado na origem.
180	Capitão Alberto Neto	REPUBLICANOS/AM	Possibilita, na forma de lei complementar, a concessão de benefícios fiscais de IBS na ZFM.
181	Luiz Carlos Motta	PL/SP	Prevê a incidência do IBS sobre serviços prestados por instituições bancárias, salvo as de crédito com *spread*.
182	Professora Dorinha Seabra Rezende	DEM/TO	Busca manter a proporcionalidade entre as alíquotas singulares no caso de alteração da alíquota singular desvinculada pelos entes federados.
183	Professora Dorinha Seabra Rezende	DEM/TO	Assegura o pagamento do abono salarial aos trabalhadores domésticos.
184	Professora Dorinha Seabra Rezende	DEM/TO	Prevê a aplicação das mesmas regras sobre seguro-desemprego dos trabalhadores urbanos a trabalhadores domésticos.
185	Altineu Côrtes	PL/RJ	Estabelece que lei complementar disporá sobre securitização e novação de instrumentos da dívida pública federal.
186	Zé Vitor	PL/MG	Estabelece regras para estações aduaneiras, movimentação ou

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

			armazenagem de mercadorias.
187	Hiran Gonçalves	PP/RR	Excepciona a CSLL dos princípios da anterioridade e da noventena.
188	Geninho Zuliani	DEM/SP	Altera as regras de cálculo da alíquota singular correspondente à cota-parte do ICMS.
189	Marreca Filho	PATRIOTA/MA	Permite a criação, por lei complementar, de alíquotas diferenciadas para alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.
190	Assis Carvalho	PT/PI	Estende a incidência do IPVA a veículos automotores aéreos e aquáticos.
191	Laercio Oliveira	PP/SE	Prevê a incidência de IBS sobre os serviços prestados por instituições financeiras.
192	Herculano Passos	MDB/SP	Prevê a instituição de um IBS para Estados/DF e Municípios, nos moldes do IBS da PEC45, e dos fundos de desenvolvimento regional e de compensação da desoneração das exportações de produtos primários e semielaborados.
193	José Ricardo	PT/AM	Permite a concessão de benefícios fiscais de IBS na ZFM.
194	Da Vitoria	CIDADANIA/ES	Dispõe sobre a administração tributária dos entes.
195	Da Vitoria	CIDADANIA/ES	Altera as regras de ISS, prevendo a transição gradual da cobrança pelo Município de origem para o de destino.
196	Mariana Carvalho	PSDB/RO	Possibilita às atividades intensivas em mão de obra a compensação dos tributos incidentes sobre a folha de salários com o IBS.
197	Francisco Jr.	PSD/GO	Prevê tratamento diferenciado e simplificado em relação às obrigações acessórias de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social.
198	Luiz Carlos Motta	PL/SP	ASSINATURAS INSUFICIENTES
199	André Janones	AVANTE/MG	Prevê a instituição em lei complementar de alíquotas majoradas de ITR para áreas improdutivas.
200	Mauro Lopes	MDB/MG	Prevê a instituição por lei complementar de fundo para o transporte público urbano.
201	Joenia Wapichana	REDE/RR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
202	Joenia Wapichana	REDE/RR	ASSINATURAS INSUFICIENTES
203	Professora Dorinha Seabra Rezende	DEM/TO	ASSINATURAS INSUFICIENTES
204	André Janones	AVANTE/MG	Estabelece regras para a concessão de benefícios fiscais.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

205	Flávio Nogueira	PDT/PI	Eleva o montante de recursos destinados ao financiamento produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com a implementação do IBS.
206	Newton Cardoso Jr	MDB/MG	ASSINATURAS INSUFICIENTES
207	Newton Cardoso Jr	MDB/MG	ASSINATURAS INSUFICIENTES
208	Newton Cardoso Jr	MDB/MG	ASSINATURAS INSUFICIENTES
209	Newton Cardoso Jr	MDB/MG	ASSINATURAS INSUFICIENTES
210	Alencar Santana Braga	PT/SP	Institui o IGF.
211	Afonso Florence	PT/BA	Altera as regras de tributação da exploração de petróleo; e prevê a incidência de IR sobre dividendos.
212	Afonso Florence	PT/BA	Cria o IVA, de competência dos Estados, em substituição ao ICMS e ao ISS, com alíquota única, incidência sobre produtos primários, cálculo por fora, concessão de benefícios fiscais para cesta básica, medicamentos, transporte público urbano, saneamento básico e educação; e cálculo por fora; institui o Fundo de Desenvolvimento Regional; e cria a contribuição social sobre bens e serviços em substituição ao IPI, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, nos moldes do IBS da PEC45.
213	Enio Verri	PT/PR	Altera os pisos estabelecidos para as alíquotas singulares relativas ao financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial, financiamento de programas de desenvolvimento econômico, e elimina as restrições para alteração das alíquotas singulares de saúde e educação.
214	Enio Verri	PT/PR	Determina que a concessão de incentivos fiscais observe a sustentabilidade ambiental; permite a concessão de benefícios fiscais no IBS para cesta básica, medicamentos, transporte público urbano, saneamento básico e educação; e altera regras para financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.
215	Enio Verri	PT/PR	Busca garantir a preservação do poder aquisitivo e o aumento real do salário mínimo.
216	Afonso Florence	PT/BA	Aplica o princípio da capacidade contributiva aos tributos em geral, com incidência baseada em critérios socioambientais; cria e estabelece regras para a cobrança do imposto de grandes heranças; e promove alterações na tributação pelo IR.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

217	Afonso Florence	PT/BA	Estabelece a incidência de IR sobre dividendos e juros sobre o capital próprio.
218	Waldenor Pereira	PT/BA	Estabelece alíquotas singulares específicas para a educação básica e para a educação superior e tecnológica.
219	Jerônimo Goergen	PP/RS	ASSINATURAS INSUFICIENTES

II - PARECER E VOTO DO RELATOR

II.1 Atribuição regimental

Este relator foi designado pelo Presidente da Câmara dos Deputados, para emitir parecer sobre o mérito da proposição principal, bem como a admissibilidade e o mérito das emendas que lhe foram apresentadas, cabendo oferecimento de Substitutivo, nos termos do § 4º do art. 202 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD), observados os mesmos pressupostos de admissibilidade que condicionam a proposição principal.

II.2 Admissibilidade

Como já mencionado no relatório, a PEC nº 45, de 2019, passou pelo crivo da admissibilidade pela CCJC em 22 de maio de 2019, a partir de parecer exarado pelo Deputado João Roma.

Passamos então a analisar a admissibilidade das emendas apresentadas pelas Sras. e Srs. Deputados.

As Emendas de nºs 35, 79, 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 206, 207, 208, 209 e 219 não reúnem número suficiente de assinaturas, conforme atesta a Secretaria-Geral da Mesa, não cumprindo, portanto, o requisito fixado no inciso I do art. 60 da Carta Magna. Passa-se à análise das demais emendas.

Não incidem as vedações circunstanciais estabelecidas no § 1º do mesmo art. 60. No que respeita aos requisitos intrínsecos, observa-se que as emendas não incorrem em violação das cláusulas pétreas do § 4º do art. 60,

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

uma vez que não tendem a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes nem os direitos e garantias individuais.

Quanto à técnica legislativa, foram observados os preceitos da Lei Complementar nº 95, de 1998, alterada pela Lei Complementar nº 107, de 2001.

Em face do exposto, nosso voto é pela admissibilidade das emendas apresentadas, exceto das Emendas de nºs 35, 79, 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 206, 207, 208, 209 e 219.

II.3 Mérito

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, buscam-se alternativas para aperfeiçoar o sistema tributário nacional, de forma a torná-lo mais justo e eficiente. Em todas as legislaturas, a discussão sobre a necessidade da Reforma Tributária esteve presente.

A par do aumento do gasto público consolidado – a despesa primária total como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), incluídas as transferências por repartição de receita, passou de 16,5% em 1997 para 22,8% em 2022[3] –, a carga tributária[4] apresentou crescimento significativo nas últimas décadas. A carga tributária registrada em 1997 foi de 26,48% e em 2021 correspondeu a 33,90%. Esses 33,90% de carga tributária em 2021 se distribuíram entre União, Estados e Municípios da seguinte forma: 22,48%, 9,09% e 2,33%.[5] De acordo com as estimativas mais recentes da Receita Federal, em 2021, a participação da base de incidência sobre bens e serviços correspondeu a 44,02% da arrecadação total, um aumento de 0,30 pontos percentuais em relação ao ano anterior.[6] O aumento histórico de receitas advindas de tributos como proporção do PIB concentrado na tributação sobre o

3 https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/resultado-do-tesouro-nacional-rtn

4 Razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

5 https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-1990-2021

6 https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

consumo, regressiva, onera de forma mais pesada as classes de renda mais baixa, que consomem uma parte maior de seus rendimentos.

Se comparados os resultados da última Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018 com os dados obtidos no Estudo Nacional da Despesa Familiar (Endef) 1974-1975, observa-se um aumento de 74,6% para 81,0% nas despesas de consumo e um crescimento de 5,3% para 11,7% nas outras despesas, incluídas nestas as despesas com o pagamento de tributos. Nas despesas de consumo, predominam aquelas referentes a alimentação, habitação e transporte. Consideradas as classes extremas de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, importa destacar que as despesas de consumo equivalem a 92,6% na faixa até R$ 1.908,00 e 66,3% na faixa superior a R$ 23.850,00. Resta evidente, portanto, o aumento das despesas de consumo nas últimas décadas, que proporcionalmente compromete mais o orçamento das famílias de renda menor.[7]

Além do impacto distributivo negativo, as diversas distorções da tributação sobre o consumo no país prejudicam a atividade empresarial e a competitividade do produto nacional no mercado externo. Enquanto países desenvolvidos e países em desenvolvimento que concorrem com o Brasil por participação no fluxo internacional de mercadorias e de capital lograram tornar mais eficientes os seus sistemas tributários, o país remanesce em um modelo dissociado da realidade imposta pela nova economia, permeada por mudanças profundas nos processos produtivos e nas atividades econômicas.

No relatório da Comissão Mista da Reforma Tributária que apresentamos em 2021, citamos dois levantamentos, um realizado pelo *International Institute for Management Development* (IMD) e outro pelo Banco Mundial, que revelavam a baixa competitividade da economia brasileira, com destaque para o regime tributário.

Em 2020, o Brasil ocupava a 56ª posição em competitividade dentre os 63 países pesquisados[8] pelo IMD, atrás de países como Chile (38ª posição), Peru (52ª posição) e Colômbia (54ª posição). Passados três anos, o país caiu quatro posições no levantamento de 2023 para 64 países e passou a ocupar a

7 https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf

8 https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/world-competitiveness-ranking-2020/

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

60ª posição, à frente apenas da África do Sul, da Mongólia, da Argentina e da Venezuela[9]. Apesar de a economia brasileira apresentar um desempenho razoável em relação a outros países, na 41ª posição, a baixa eficiência dos negócios se evidencia em *ranking*, no qual o Brasil amarga a 62ª posição nesse quesito.

Em pesquisa mais abrangente, publicada pelo Banco Mundial, intitulada *Doing Business* 2020, o Brasil ficou na 124ª posição de 190 países no quesito facilidade de negócios[10]. e na 184ª posição no quesito pagamento de impostos. Segundo levantamento do Banco Mundial específico para o Brasil, publicado em 2021, gastam-se entre 1.483 horas e 1.501 horas para o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, as empresas pagam, em média, 65,3% de seus lucros em tributos. Importa destacar que a maior parte do tempo gasto para cumprimento dessas obrigações decorre dos tributos sobre o consumo, com 867 a 885 horas despendidas, justamente o que buscamos corrigir há tantos anos e agora vislumbramos uma oportunidade única.

Em um contexto de redução das taxas de crescimento da economia mundial, quadro agravado pela crise sanitária, econômica e financeira provocada pela recente pandemia de Covid-19, urge avançarmos no aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, como fator essencial de estímulo ao crescimento da economia, com vistas à geração e à formalização de empregos, e ao aumento no nível de renda da população. Precisamos concentrar esforços para levar a cabo reformas estruturantes, como a Reforma Tributária, de forma a rompermos com a trajetória da baixa taxa de crescimento da economia brasileira e assim oferecermos a nossa contribuição para melhorar a projeção para os próximos anos.

Antes de adentrarmos na apreciação do mérito da PEC nº 45, de 2019, passamos a discorrer sobre o histórico da tributação do consumo no Brasil, importante ao entendimento das disfunções hoje existentes na estrutura tributária brasileira; sobre as formas de tributação do valor agregado e os modelos internacionais, necessários à compreensão de nossa proposta para a

9 https://www.imd.org/centers/wcc/world-competitiveness-center/rankings/world-competitiveness-ranking/2023/

10 https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

tributação do consumo no país; e ainda sobre o impacto da modernização do sistema tributário nacional no crescimento econômico, cujos estudos avançaram sobremaneira nos últimos anos e validam a premência da Reforma Tributária.

II.3.1. Evolução da Tributação do Consumo no Brasil

Neste tópico, optamos por reproduzir mais trechos do relatório que apresentei na Comissão Mista da Reforma Tributária, fundamentais à compreensão dos problemas existentes e das soluções possíveis, que remontam não dos últimos anos, mas de décadas de discussão.

Da Proclamação da República até os dias atuais, a estrutura tributária brasileira sofreu mudanças, com a incorporação das características de cada Constituição, a depender do papel e do tamanho do Estado. Passamos por períodos de maior ou menor descentralização estatal, o que se refletiu diretamente na legislação tributária.

Na Constituição de 1891[11], o Brasil adotou o regime federativo, em que havia maior autonomia dos governos subnacionais, materializada na descentralização de encargos e de recursos. A União e os Estados passaram a ter competências tributárias exclusivas, o que não ocorreu com os Municípios. Até a Primeira Guerra Mundial, a principal fonte de receitas advinha dos impostos sobre o comércio exterior. No entanto, o conflito forçou o país a reforçar a tributação em bases domésticas.

A Constituição de 1934[12] assentou as bases da tributação sobre o consumo no país. Atribuiu o imposto sobre consumo de quaisquer mercadorias à União e o imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão e o imposto sobre vendas e consignações aos Estados. O novo texto constitucional estabeleceu a competência tributária dos Municípios e passou a prever a repartição de receitas tributárias entre os entes federados.

11 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm
12 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Na Constituição de 1937[13], houve poucas mudanças. Cabe destacar a transferência da competência tributária referente ao imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão, antes dos Estados, para a União.

A Constituição de 1946[14] especificou os impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica, e procurou reforçar as finanças municipais, ao ampliar o número de impostos de competência dos municípios. Consolidou ainda a sistemática de repartição de receitas tributárias, embora se destinassem ao desenvolvimento de determinados setores à época.

A partir da Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre o consumo se tornaram a principal fonte de receitas, superando a arrecadação com os impostos sobre o comércio exterior. Na década de 1950, intensificaram-se as políticas de apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional. As despesas crescentes frente a uma estrutura tributária ainda deficiente assentaram as condições para a nossa última grande Reforma Tributária, associada à reestruturação do aparelho arrecadador, em meados da década de 1960[15].

Àquela época, a formulação da política econômica se voltou para impulsionar o crescimento da economia brasileira e os tributos passaram a ser considerados variáveis determinantes do crescimento econômico acelerado, não apenas fontes de financiamento. A Reforma Tributária da década de 1960 e o fortalecimento da estrutura arrecadatória tiveram o efeito de tornar o sistema tributário nacional mais moderno e eficiente, e estimular o crescimento da economia, ao reduzir a carga tributária suportada pelo setor produtivo.

Dentre as várias mudanças promovidas, destacamos a redução do número de tributos e a preferência da tributação sobre o consumo baseada no valor agregado, tal qual discutimos neste momento, mais de meio século depois. O imposto sobre consumo de mercadorias se transformou no IPI; o imposto de vendas e consignações, no ICM; e o imposto de indústrias e profissões e o imposto sobre diversões públicas se fundiram no ISS.

13 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm
14 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm
15 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Embora fosse evidente a modernização de nosso sistema tributário, não tardou para se acentuarem as distorções causadas pelos diversos incentivos fiscais concedidos a setores específicos, que favoreceram a concentração da renda e a erosão da base de arrecadação, problemas que até hoje persistem na estrutura tributária brasileira. Para garantir a arrecadação necessária, a legislação infraconstitucional sofreu inúmeras alterações, o que resultou no sistema injusto, complexo e pouco eficiente que hoje conhecemos. Em paralelo, o baixo grau de autonomia conferido aos entes subnacionais levou ao progressivo aumento nos percentuais dos fundos de participação dos estados e dos municípios.

O sistema tributário nacional delineado na Assembleia Constituinte que originou a Constituição de 1988 foi fruto de intensos debates, concentrados em subcomissões temáticas, com a participação de constituintes e cidadãos. As discussões sobre a receita e a despesa públicas foram conduzidas de maneira apartada na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, o que originou as já conhecidas dificuldades para o Estado se financiar.

Após um longo período de concentração do poder no governo federal, os constituintes atribuíram maior autonomia tributária e fiscal para estados e municípios, com o intuito de fortalecer a Federação. O número de impostos de competência dos entes subnacionais aumentou e a participação de estados e municípios no produto arrecadado pela União atingiu os maiores níveis históricos.

Quatro impostos federais – imposto sobre serviços de transporte e comunicações; imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País – e o ICM, estadual, fundiram-se no ICMS, cuja ampliação de base culminou no tributo de mais expressiva arrecadação no país.

Uma discussão travada no curso dos trabalhos da constituinte digna de registro e de suma importância para compreender o debate que retomamos agora foi a sugestão do Poder Executivo à época de se adotar o princípio do destino na tributação do consumo. Dada a concentração da atividade produtiva

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

no país, existente até hoje, tinha-se a exata noção de que a tributação na origem favoreceria a concentração da arrecadação. O debate ainda estava incipiente e optou-se por enfrentá-lo em momento posterior.

Por sua vez, a União efetivou mudanças na legislação tributária na tentativa de recompor a sua base arrecadatória. Aumentou as alíquotas dos impostos federais, porém grande parte da recomposição foi feita pela instituição e pela majoração de contribuições sociais não partilháveis com os entes subnacionais.

A concentração da arrecadação federal em tributos cumulativos, juntamente com a guerra fiscal promovida pelos estados, que concederam de forma indiscriminada toda sorte de incentivos fiscais de ICMS, antecipou sobremaneira a discussão sobre a necessidade de reformar o recém-aprovado sistema tributário.

II.3.2. Tentativas de Reforma Tributária após a Promulgação da Constituição de 1988

Como resultado do modelo concebido na Constituição de 1988, a base da tributação sobre o consumo foi fracionada nos três entes federativos – o IPI, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep, na competência da União; o ICMS, na competência dos estados; e o ISS, na competência dos municípios –, cada um legislando conforme as suas prioridades, muitas vezes em prejuízo do cidadão, que viu a carga tributária crescer substancialmente nas últimas três décadas. Não bastasse o aumento da carga tributária, a legislação foi tornando-se mais complexa, e por mais que o parlamento engendrasse amplos debates sobre a reforma da estrutura tributária, não logramos êxito em avançar de fato na modernização de nosso sistema, tão importante para recolocar o Brasil no eixo do crescimento e desenvolvimento econômicos, após a grave crise experimentada pelo país na década de 1980.

Logo no início da década de 1990, o governo Collor criou a Comissão Executiva de Reforma Fiscal, para fazer um amplo diagnóstico da situação fiscal brasileira e apresentar propostas de solução. O grupo elaborou extenso e aprofundado relatório analisando as diversas dimensões da crise

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

fiscal brasileira, cujo entendimento era fundamental para enfrentar a hiperinflação que o país não conseguia debelar. No trabalho, havia propostas para aperfeiçoar a tributação da renda, do consumo e do patrimônio, e criar um imposto sobre transações financeiras.

Em relação à tributação do consumo, há mais de trinta anos já se evidenciava a tendência pela adoção do imposto sobre valor adicionado (IVA) e dos impostos seletivos. O primeiro contribuiria para facilitar a integração econômica regional e internacional, ao tornar transparente o tratamento tributário conferido à produção e ao comércio em cada país. Os impostos seletivos, por sua vez, proporcionariam aumento de arrecadação, com baixo custo administrativo, onerando produtos cujo consumo se quisesse desestimular pelos efeitos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Desse modo, recomendou-se a adoção de um IVA, mediante a incorporação do IPI e do ISS em nível estadual, para consolidar os ganhos observados com a ampliação da base do ICM, originando o ICMS, acompanhada pela total desoneração de investimentos e importações e pela implementação do princípio do destino. Além disso, previu-se a instituição de impostos seletivos sobre “produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos automotores, energia, tabaco, combustíveis e derivados de petróleo, nacionais ou estrangeiros, serviços de telecomunicações bem como, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre o ouro e outros metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas”.

Em agosto de 1995, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a PEC nº 175[16], em que se propôs o IVA dual – federal e estadual –, em substituição ao IPI e ao ICMS, em seu texto original. Cada ente cobraria o seu IVA com base em regras uniformes, válidas para todo o território nacional. A Comissão Especial destinada a apreciar a matéria aprovou o substitutivo apresentado pelo relator, Deputado Mussa Demes, no final de 1999, mas perdeu apoio do próprio governo e acabou não sendo apreciada em Plenário.

Logo no início do primeiro governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova proposta de Reforma Tributária por meio da PEC nº 41, de

16 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

2003[17], que contou com o apoio de todos os governadores e dez prefeitos de capital. Ao contrário da PEC nº 175, de 1995, a PEC nº 41, de 2003, não trazia alterações significativas na forma de tributação do consumo, mas sim buscava aperfeiçoar as normas constitucionais dos tributos existentes, em especial do ICMS, para contornar as distorções verificadas nos anos que se seguiram à promulgação da Constituição Cidadã.

Além de alguns ajustes na tributação sobre o patrimônio, a PEC nº 41, de 2003, previa um regulamento único para o ICMS, editado por órgão colegiado integrado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal. As alíquotas interestaduais e internas passariam a ser definidas em resolução do Senado Federal, com iniciativa e quórum de aprovação qualificados. As alíquotas internas seriam uniformes em todo o território nacional, em número máximo de cinco. Caberia à lei estadual apenas instituir o imposto.

Algumas medidas propostas na PEC nº 41, 2003, avançaram na discussão, obtiveram consenso e consubstanciaram a Emenda à Constituição (EC) nº 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003[18]. Dentre outras providências, a referida EC ampliou o campo de incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao incluir nele as importações de produtos estrangeiros ou serviços. Além disso, desonerou as exportações da incidência do ICMS. Ambas as medidas tiveram por objetivo equiparar a carga tributária entre produtos e serviços importados e nacionais.

Ainda foram promovidas alterações nos tributos sobre o patrimônio. Para imprimir maior eficiência na fiscalização e na cobrança do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), essas atividades puderam passar a ser exercidas pelos municípios, ainda que o tributo continuasse no rol de tributos federais. Para o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), passou a existir a possibilidade de os estados instituírem alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo e de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas, para contornar o problema da guerra fiscal.

17 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717
18 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

A PEC nº 228[19], de 2004, objeto do desdobramento da PEC nº 41, de 2003 (PEC nº 74, na numeração do Senado Federal), continha os pontos que não haviam obtido consenso durante a tramitação da matéria nas duas Casas Legislativas. Mais uma vez, parte do texto foi aprovada pelo Congresso Nacional e resultou na EC nº 44, promulgada em 30 de junho de 2004[20], que estabeleceu a destinação de parcela do produto arrecadado pela União com a CIDE-combustíveis para os Estados e o Distrito Federal. A outra parte do texto da PEC nº 228, de 2004, sobre a qual ainda não havia acordo, foi desmembrada na PEC nº 255[21], a qual, por sua vez, originou a PEC nº 285[22] e a PEC nº 293[23], todas de 2004. A PEC nº 285, de 2004, foi declarada prejudicada com a promulgação da EC nº 55, de 2007,[24] que aumentou a participação dos municípios na arrecadação do imposto sobre a renda (IR) e do IPI. A PEC nº 293, de 2004, viria a ser debatida quase quinze anos depois, como veremos mais adiante.

O relator da PEC nº 228, de 2004, Deputado Virgílio Guimarães, protocolou nova tentativa de Reforma Tributária em 2007, por meio da PEC nº 31, de 2007[25], em linha com o que vinha sendo discutido para o ICMS. O debate sobre a necessidade de mudança da tributação sobre o consumo não arrefeceu e, em 28 de fevereiro de 2008, já no segundo governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova versão de proposta, a PEC nº 233[26], na tentativa de avançar nas discussões já travadas durante a tramitação da PEC nº 41, de 2003, e das PECs dela derivadas.

A PEC nº 233, de 2008, apensada à PEC nº 31, de 2007, unificava contribuições sociais em um IVA federal e estabelecia novas regras para o ICMS, cujas alíquotas seriam fixadas em resolução do Senado Federal, com iniciativa e quórum de aprovação qualificados, inclusive a alíquota padrão aplicável. O ICMS teria regulamentação única, sob competência de órgão colegiado, presidido por representante da União e integrado por representantes

19 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150410
20 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm
21 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=159054
22 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=256022
23 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094
24 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm
25 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421
26 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

de cada unidade federada. A referida PEC modificava também regras da repartição de receitas e criava os fundos de desenvolvimento regional e de equalização de receitas.

Ao final de 2008, o parecer do relator à PEC nº 31, de 2007, e apensadas, Deputado Sandro Mabel, foi aprovado pela Comissão Especial destinada a apreciá-las. A deliberação da proposta, contudo, não avançou no Plenário da Câmara dos Deputados.

As discussões sobre a matéria somente voltaram a ganhar força com a criação e a instalação da "Comissão Especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à Reforma Tributária"[27], em 22 de julho de 2015. Dois anos mais tarde, em 22 de agosto de 2017, o relator, Deputado Luiz Carlos Hauly, apresentou minuta de PEC, cujo teor passou a ser apreciado no âmbito da "Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 293-A, de 2004, do Poder Executivo"[28], criada em 29 de maio de 2018. O substitutivo proposto pelo relator, mais uma vez o Deputado Luiz Carlos Hauly, foi aprovado em 11 de dezembro de 2018.

A partir de então, a discussão sobre Reforma Tributária ganhou novo impulso. Uma das emendas protocoladas naquela Comissão Especial tornou-se a PEC nº 45, de 3 de abril de 2019, apresentada na Câmara dos Deputados pelo Deputado Baleia Rossi[29], que ora analisamos.

Pouco tempo depois, o texto do substitutivo à PEC nº 293, de 2004, converteu-se na PEC nº 110, de 9 julho de 2019, apresentada no Senado Federal pelo Senador Davi Alcolumbre[30]. Essa proposição procede a uma ampla revisão do sistema tributário nacional, mediante a extinção de nove tributos: IPI, Cofins, inclusive Cofins-Importação, Contribuições para o PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-combustíveis), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF), Salário Educação, ICMS e

27 https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria

28 https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pec-293-04-reforma-tributaria

29 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833

30 https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

ISS. No lugar desses tributos, um imposto sobre o valor agregado de competência estadual (IBS) incidiria sobre o consumo, em conjunto com um imposto seletivo isobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, determinados serviços de telecomunicações, bebidas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Atualmente, a proposição está sob análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) daquela Casa, aguardando a designação de novo relator.

Com o amadurecimento da discussão nas duas Casas Legislativas, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal decidiram criar uma Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, em 19 de fevereiro de 2020, para produzir uma proposta que unificasse os textos das PEC nºs 45 e 110, de 2019, para a qual tive a honra de ser nomeado relator, na nobre companhia do Senador Roberto Rocha como presidente. Em 12 de maio de 2021, foi apresentado substitutivo[31] à Comissão Mista, que não chegou a ser apreciado pela extinção, por esgotamento do prazo regimental, da Comissão Especial da PEC nº 45, de 2019, tendo a proposição sido avocada ao Plenário da Câmara dos Deputados[32].

O Senado Federal, contudo, deu continuidade à discussão com base no substitutivo da Comissão Mista. Em 16 de março de 2022, o então relator Senador Roberto Rocha apresentou novo parecer à PEC nº 110, de 2019, na CCJ, que incorporou diversas medidas previstas no substitutivo da Comissão Mista, mas trouxe algumas alterações[33].

Os substitutivos da Comissão Mista e da CCJ do Senado possuem mais semelhanças do que assimetrias, visto que resultaram de um longo processo de debate conjunto das duas Casas Legislativas. Em apertada síntese, as duas proposições trocam os cinco principais tributos sobre o consumo atual: IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS, por um IBS e um Imposto Seletivo voltado para desestimular o consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Enquanto no substitutivo da Comissão Mista, o

31 https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334.

32 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2004108&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

33 https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

IBS é único e nacional, no substitutivo da PEC nº 110, de 2019, o modelo é dual, com uma CBS para a União e um IBS para os estados e municípios, sendo que os tributos possuem desenho constitucional similar.

Iniciado o novo governo federal em 2023, o Poder Executivo indicou como umas das prioridades a Reforma Tributária, mas entendeu que a melhor solução seria a construção do texto pelo próprio Parlamento a partir do debate já realizado.

Alinhado a esse objetivo, em 9 de fevereiro de 2023[34], a Câmara dos Deputados instituiu Grupo de Trabalho (GT) para, no prazo de 90 dias prorrogáveis por igual período, analisar e debater a PEC nº 45, de 2019, para a qual também tive a honra de ser designado relator, cabendo a coordenação ao nobre Deputado Reginaldo Lopes.

Entre os meses de março e maio de 2023, o GT realizou 16 audiências públicas, 11 visitas técnicas a diversos estados da Federação, 1 missão à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) em Paris/França, dezenas de reuniões administrativas internas, além de vários encontros com autoridades dos governos federal, estaduais e municipais, todos descritos no relatório final[35]. Nesses eventos, os parlamentares tiveram a oportunidade de conhecer diversos posicionamentos, favoráveis e contrários à Reforma Tributária, que se mostraram fundamentais para que firmassem posição sobre a matéria.

No dia 6 de junho de 2023, o Grupo de Trabalho encerrou suas atividades apresentando relatório, com diretrizes para o substitutivo à PEC nº 45, de 2019. Concluir pela extinção do IPI, da Contribuição para o PIS, da Cofins, do ICMS e do ISS; e pela criação de um modelo dual de IVA, formado por uma CBS federal e um IBS subnacional, além de um Imposto Seletivo voltado para desestimular o consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O modelo dual de IVA teria as seguintes características: (i) base ampla, alcançando o consumo de todos os bens e serviços que existem ou que venham a existir, independentemente se classificados como bens materiais ou imateriais, serviços, ou direitos sobre eles

34 https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/atribuicoes/atos-de-criacao-e-aditamentos

35https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

existentes; (ii) incidência “por fora”; (iii) cobrança no destino; (iv) não cumulatividade plena; (v) poucas exceções/alíquotas, permitidas apenas alíquotas reduzidas para bens e serviços dos setores de saúde, educação e transporte; manutenção dos regimes favorecidos do Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus; e criação de regimes tributários específicos para imóveis, operações financeiras e combustíveis; (vi) legislação única e nacional para o IBS subnacional e harmonizada com a legislação do CBS/IBS federal; (vii) Conselho Federativo, formado por estados e municípios, para gerir o IBS subnacional; (viii) direito a crédito não condicionado ao efetivo recolhimento pelo fornecedor; (ix) devolução do imposto preferencialmente para famílias de baixa renda (*cashback*); (x) criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional; e (xi) períodos de transição adequados para os novos tributos e para o princípio do destino.

II.3.3. Substitutivo

O desafio de se reformar o sistema tributário de um país é tão árduo quanto mais complexas forem suas relações sociais e econômicas internas e mais democrática for a participação de suas instituições neste processo reformador. Acresça-se a isso nossa organização em três níveis federativos, cada um com competência tributária própria deferida pela Carta Constitucional.

Nossa intrincada e oscilante legislação fiscal decorre da preocupação do legislador constituinte em projetar um sistema que garanta a autonomia financeira dos entes federados, destinando-lhes atribuições legislativas que julgou compatíveis com sua capacidade e aptidão. Contudo, o diagnóstico atual de nosso sistema tributário desmorona as mais meritórias intenções de seus arquitetos, na medida em que deparamos com conflitos federativos, insegurança jurídica e injustiça fiscal.

Na tentativa de se remediar o insanável, têm-se promovido pontuais reformas às disposições constitucionais, por vezes arcaicas diante das novas relações entre agentes econômicos. Sem atacarmos os problemas estruturais de nossa tributação, assistimos à perenização de nossos embaraços tributários.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Em relação às normas inferiores à Carta, a confusão é completa, espraiando-se o caos por unidades produtivas, residências, escritórios e repartições públicas, sendo-lhes comum apenas a batalha diária do convívio com nosso definhado sistema tributário.

Diante desse cenário obscuro, aceitamos o múnus que nos foi atribuído, na certeza de que a atual conjuntura do País não apenas favorece, mas depende vitalmente de profundas modificações em seu arcabouço jurídico. Enganam-se aqueles que pensam que remendos fracionados são capazes de soerguer um modelo falido.

O substitutivo que ora apresentamos parte das diretrizes traçadas pelo Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, acima transcritas, às quais buscamos dar concretude a partir do diálogo com os governos federal, estaduais e municipais, com os setores econômicos e com a sociedade civil, em uma intensa e muito necessária reformulação do sistema tributário nacional.

Não se pretende esgotar todas as mazelas que hoje permeiam a tributação do consumo, fazendo-se necessário contínuo avanço por parte deste Congresso Nacional. Algumas repercussões práticas desta Reforma Tributária estarão condicionadas à futura aprovação de normas infraconstitucionais que a viabilizem.

Nada obstante, temos por certo que a proposta se baliza pelos princípios mais caros à harmonização da atuação da Federação e de sua relação com os contribuintes.

II.3.3.1. Novo Modelo de Tributação do Consumo no Brasil

O modelo de tributação sobre o consumo adotado no Brasil, que surgiu de forma inovadora no século passado, acumulou distorções ao longo do tempo que o tornaram excessivamente complexo e disfuncional. Entendemos que a principal causa da frustração do modelo em sua concepção original é a fragmentação da tributação do consumo.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Tal fragmentação, por tributos e esferas distintas, criou-se uma infinidade de regras, que tornaram nosso sistema ineficaz, ambíguo, injusto, cumulativo, lacunoso, regressivo e contrário à harmonização federativa. Em resumo, temos hoje o oposto ao que se entende no mundo como boa tributação sobre o consumo.

Nossa intenção com a proposta é enfrentar definitivamente esse problema. Consideramos que os desafios atuais somente serão solucionados com o fim do fracionamento da tributação do consumo.

Qualquer modelo que possibilite o fracionamento da tributação do consumo de bens ou serviços, por mais que seja concebido cuidadosamente por seus formuladores, manterá resquícios das imperfeições existentes hoje. Além disso, a legislação precisa ser harmônica, para mais uma vez não se tornar mais complexa e disfuncional com o decorrer do tempo, em uma trágica repetição do roteiro malsucedido que tanto conhecemos.

Nesse cenário, propomos a extinção da Contribuição para o PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. No lugar desses tributos, para modernizar e simplificar o sistema tributário, dar mais transparência aos cidadãos sobre o quanto lhes é cobrado de tributos, combater a regressividade tributária, findar a guerra fiscal e garantir aos entes tributantes a receita necessária ao desempenho de seu papel constitucional, instituímos uma tributação geral sobre o consumo cobrada sobre o valor agregado, complementada por um imposto específico sobre determinados bens e serviços.

O tributo geral sobre o consumo terá a forma do que parte da doutrina tributária denomina de “IVA Moderno” – base ampla, cobrado “por fora” e no destino, não-cumulatividade plena e poucas alíquotas e exceções – e será dual, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para a versão de competência da União, e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para a de competência partilhada entre estados, DF e municípios. O tributo específico, denominado de Imposto Seletivo, será de competência federal, com arrecadação dividida com os demais entes federados, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

II.3.3.1.1. Modelo Dual de Tributação sobre o Valor Agregado

Um dos elementos centrais na estruturação da tributação do valor agregado a ser instituída é a definição do seu modelo de gestão. Nesse sentido, as duas alternativas em discussão são o regime nacional único (compartilhado por todos os entes federados) ou o regime dual, em que a União arrecada separadamente a sua parcela na tributação e os Estados e Municípios, a sua.

É consensual que um tributo único nacional seria o melhor para atender ao objetivo de simplificação tão almejado pela Reforma Tributária, com a troca de dezenas de legislações do ICMS, milhares do ISS e inúmeros regimes da Contribuição para o PIS, da Cofins e do IPI, por uma única legislação de IBS. Além disso, um só tributo demandaria uma única estrutura de gestão e arrecadação, alternativa mais lógica, econômica e eficiente.

Recebemos, contudo, muitas demandas pela adoção da versão dual, separando a gestão da União sobre um tributo federal daquela dos estados, DF e municípios sobre um tributo estadual/municipal, tendo sido essa a diretriz do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, o que, no nosso entendimento, não compromete a eficiência do modelo. Nesse contexto, adotamos o modelo com dois tributos sobre o consumo: um de competência da União e outro compartilhado entre estados e municípios.

Nessa versão dual, optamos por atribuir à União a espécie de contribuição social. Isso se faz necessário, pois uma das premissas da Reforma Tributária é não alterar as vinculações constitucionais existentes, e dois dos tributos federais substituídos são contribuições sociais integralmente destinadas ao financiamento da seguridade social: a Contribuição para o PIS e a Cofins. Já a versão estadual/municipal adota a espécie de imposto, figura mais adequada para receitas voltadas a financiar o Estado como um todo.

Dessa forma, no modelo que propomos, prevemos a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência partilhada entre estados,

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

DF e municípios. Como veremos na seção seguinte, os tributos terão legislação harmonizada.

II.3.3.1.1.1. Legislação Harmonizada

Não houvesse um conjunto de regras comuns e harmônicas entre si, o esforço de simplificar a tributação do consumo, ao substituir 5 por 2 tributos, seria infrutífero. Depararíamos com o gradual retorno à multiplicação de procedimentos, alíquotas e regimes diferenciados hoje tão presentes em nosso ordenamento jurídico.

Em um modelo de tributo único, seria possível adotar legislação única e nacional, que impusesse idênticas regras a toda a Federação. Com a instituição de dois tributos sobre bens e serviços, contudo, somente julgamos possível exigir a unicidade legislativa para cada um dos tributos, com uma legislação federal para a CBS e outra legislação de índole nacional para o IBS, única para todos os estados, DF e municípios, exigindo o instrumento da lei complementar para a instituição de ambos.

Apesar de prevermos uma legislação para cada tributo, para preservar o objetivo de simplificação, exigimos que as suas características principais sejam idênticas, como as definições de contribuintes, fatos geradores, base de cálculo, não cumulatividade plena, regras de creditamento e regimes diferenciados, especiais, favorecidos ou simplificados de tributação.

A alíquota de cada tributo será aquela necessária para manter a arrecadação atual dos tributos substituídos, sendo que, para o IBS, o imposto sobre cada operação será calculado pelo somatório de duas alíquotas: dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios. Observe-se que cada ente federado terá autonomia para alterar sua própria alíquota por lei ordinária, mas ela será a mesma aplicada a todas as operações, reforçando a desnecessidade em se diferenciarem operações com bens e com serviços, ou mesmo em se consultar qualquer tabela de classificação de mercadorias para identificação da alíquota aplicável. Além disso, a legislação infraconstitucional não poderá prever a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relacionados ao imposto ou regimes específicos ou favorecidos de tributação.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Excetuam-se desses regramentos somente as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal, em especial os regimes diferenciados, favorecidos e específicos de tributação, como descrito na seção II.3.3.1.1.8..

Ressalte-se que o exercício de competência tributária de Estados e Municípios por lei complementar na instituição do IBS segue o modelo constitucionalmente consagrado. Com efeito, a Constituição Federal já defere a esse normativo a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, as quais são de observância obrigatória pelos entes competentes para instituir o tributo.

No modelo proposto, a autonomia tributária de cada ente será preservada em sua vertente mais relevante: a autonomia financeira representada pela possibilidade de fixar sua alíquota. Eventual inquietação decorrente da vedação de concessão de benefícios fiscais em relação ao IBS, ao argumento de que impediria a utilização de importante instrumento de atração de empresas e desenvolvimento regional não procede, em vista da adoção do princípio do destino para esse tributo, como descrito na seção II.3.3.1.1.3..

II.3.3.1.1.2. Base de Incidência Ampla

É consenso internacional que as regras tributárias devem ser claras e de simples compreensão para que os contribuintes tenham segurança jurídica no cumprimento de suas obrigações e no planejamento de seus negócios[36]. Contudo, não é isso que verificamos em nosso País, em face do alto grau de incerteza tributária que é aplicado aos contribuintes. Inúmeros são os exemplos que ilustram as vicissitudes de nosso sistema.

No caso do ICMS e do ISS, a opção original do constituinte em se delegar a esse último o campo de incidência residual em relação ao primeiro, bem como exigir-lhe o arrolamento das atividades tributadas em uma lista, como traz a Lei Complementar nº 116, de 2003, não se mostra compatível com a modernização da atividade econômica.

36 OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. 2020.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Percebe-se a progressiva "servicização" da economia, que consiste na incorporação crescente de serviços nos processos produtivos, na forma de soluções embarcadas, pesquisa e desenvolvimento e serviços digitais. Trata-se de fenômeno desejável ao nosso desenvolvimento econômico, pois incrementa o valor agregado das operações[37]. Além disso, a economia digital frequentemente desafia as classificações existentes, na medida em que novos modelos de negócios surgem a cada dia e que, por serem inovadores e disruptivos, muitas vezes, trazem características que não cabem nos conceitos tradicionais.

Com efeito, a utilização do conhecimento e do serviço estrangeiro – mediante importação de bens com tecnologia acoplada, investimentos diretos vindos do exterior, treinamentos e obtenção de licenças – associada ao desenvolvimento doméstico de serviços que suportam o setor secundário da economia são medidas fundamentais para impulsionar a produtividade de um país em desenvolvimento[38]. Há muito tempo já se sabe que esse é o caminho para aumentar a participação de nosso setor produtivo nas cadeias internacionais de mais alto valor[39].

O surgimento de transações que não representam transferência de mercadorias ou prestação de serviços em suas definições clássicas, como o compartilhamento de bens corrobora essa obsolescência do ICMS e do ISS.

Destacamos que a própria conceituação jurídica do termo "serviços" pelo intérprete da norma constitucional já acarreta vastos entraves à aplicação da norma tributária. Vale lembrar as discussões sobre o enquadramento de venda de *softwares* ou a cessão de espaço para publicidade on-line como mercadoria ou serviço, ou mesmo a esdrúxula lacuna tributária sobre operações de locação de bens móveis.

37 *The Relation between Industry and Services in Terms of Productivity and Value Creation. The Vienna Institute for International Economic Studies*. 2015. Disponível em: https://wiiw.ac.at/the-relation-between-industry-and-services-in-terms-of-productivity-and-value-creation-p-3640.html.

38 OCDE. *Perspectives on Global Development 2014: boosting productivity to meet the middle-income challenge. 2014*. Disponível em https://www.oecd.org/dev/pgd/EN_Pocket%20Edition_PGD2014_web.pdf

39 Serviços e Competividade no Brasil. Confederação Nacional da Indústria. – Brasília: CNI, 2014. Disponível em http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioseCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

No âmbito federal, não são menos labirínticas as questões postas aos contribuintes. Eles devem, por exemplo, identificar com precisão o enquadramento de seus produtos no código da Tabela de Incidência do IPI, o que nem sempre é trivial. A diversidade de alíquotas nela previstas – mesmo para produtos semelhantes –, ilustram o provável resultado de políticas fiscais imprecisas, fruto da atuação de grupos de interesse ou até mesmo de certa aleatoriedade.

É lastimável que tenhamos um sistema tributário que funcione em sentido contrário a essas inovações, afogando-as em seu oceano de normas, conflitos de competência e cumulatividade. O resultado é o prejuízo a todos os interessados, sejam eles os sujeitos ativos, os passivos ou a própria Nação.

Para fulminar os óbices sobre a definição do tributo aplicável, o IBS e a CBS são previstos como tributos de base ampla, que devem incidir sobre toda a base de consumo, nela incluída todos os bens e serviços que existem ou que venham a existir, independentemente se classificados como bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços.

A lei complementar poderá traçar as condições em que determinada pessoa, física ou jurídica, será contribuinte dos tributos, podendo definir como sujeito passivo a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior, o que confere dilatada chancela ao legislador infraconstitucional para que trace os limites de sua incidência.

Em relação ao termo “serviços”, apesar de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já o ter desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” do direito civil[40], deixamos expresso que, para fins de incidência do IBS, lei complementar poderá:

> *“estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens[41]”.*

Com isso, o País passa a adotar como nomenclatura de seu tributo a mesma que prevalece internacionalmente (*goods and services tax*), ao passo

40 STF. Recurso Extraordinário nº 651703/PR. Relator Min. Luiz Fux. Julg. 29/09/2016. Publicação 26/04/2017.

41 Art. 156-A, § 7º, do Substitutivo.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

que supera discussões jurídicas anacrônicas e confere ao legislador a flexibilidade necessária para que a legislação tributária acompanhe a intensa dinamicidade do mundo real.

II.3.3.1.1.3. Princípio do Destino

Para que se chegue ao desenho ótimo de um imposto sobre o consumo, é necessário que o ônus econômico e a arrecadação ao erário ocorram no local onde o bem ou o serviço seja consumido.

A opção de se considerar o local do estabelecimento do contribuinte como o fator determinante para a definição do sujeito ativo do ICMS e, consequentemente, da alíquota aplicável é a eterna fonte das constantes distorções alocativas e conflitos federativos.

Por décadas, temos assistido ao embate entre os Estados, que, por meio da concessão de incentivos fiscais – não raramente inconstitucionais –, buscam atrair empresas para seu território, na expectativa de que isso promova o desenvolvimento socioeconômico da região, com geração de empregos. Essa disputa, além de impulsionar uma espiral negativa de renúncia tributária demandada pelos agentes econômicos, ocasiona a instalação de empreendimentos em locais menos favoráveis, sem considerar as vantagens comparativas inerentes às respectivas atividades.

A proximidade com o mercado consumidor, a existência de mão-de-obra local qualificada e a facilidade de acesso aos insumos por vezes são superadas em decorrência da magnitude de uma vantagem comparativa artificial, consubstanciada em um benefício fiscal recebido. Posteriormente, eventual anulação, revogação ou glosa deste incentivo escancara a inaptidão para a prosperidade daquela atividade naquela região. Amplie-se esse grave problema para todo o território nacional e encontramos a patente ineficiência do nosso setor produtivo, na produção e na comercialização dos mais variados bens e serviços.

Noutro giro, tem-se que tratamentos diferenciados concedidos localmente pelo ente subnacional onde se localiza a unidade de produção são

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

prejudiciais ao ambiente concorrencial, submetendo contribuintes que promovem transações similares a cargas tributárias distintas.

Propomos, então, que nossa tributação sobre o consumo passe a ser neutra, não mais influenciando e distorcendo as decisões dos agentes econômicos. Assim, contribuintes que promovam transações semelhantes (mesmo bem ou serviço para o mesmo destino) estarão sujeitos a idêntica exação fiscal.

A partir do momento em que se adote a alíquota de destino das operações, esvaziam-se as discussões e os pleitos sobre a concessão de benefícios tributários. A alíquota do ente incidirá sobre as operações que sejam destinadas aos consumidores nele domiciliados, e não mais sobre as operações de saída de bens e serviços promovidas por empresas nele instaladas. Outra vantagem da cobrança no destino decorre do fato de a receita do tributo pago pelo consumidor ser direcionada ao estado e ao município em que reside, que são os entes de quem demanda e recebe serviços públicos.

Destacamos que a Constituição Federal já apresenta encaminhamentos no sentido da tributação do consumo pelo destino da operação, como se pode verificar nos incisos VII; IX, ‘a’; e X, ‘a’, de seu art. 155, que tratam do ICMS. Com efeito, o texto constitucional em vigor mantém a previsão de incidência do imposto nas importações de bens e serviços provenientes do exterior, como medida de equalização da tributação em relação à praticada internamente, ao passo que imuniza as exportações dessa exação.

Antecipando indagações jurídicas sobre o conceito constitucional de “destino”, propomos delegar largo campo de atuação ao legislador infraconstitucional – assim como fizemos para o conceito de “serviços” –, o qual poderá definir o ente federativo considerado destino da operação diferenciando-o em razão das características da operação. Entendemos não ser adequado prever na Constituição qualquer definição para o referido termo, o que poderia até mesmo inviabilizar o funcionamento prático da norma.

Nesse sentido, dispomos que os critérios para a definição do ente de destino da operação poderão ser, inclusive, o local da entrega, da

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação [42].

Por evidente, os critérios legais não podem desvirtuar o termo "destino" e devem resultar no local em que o bem ou o serviço presumivelmente seja consumido. Nos casos em que isso for evidente, a lei não poderá dispor diferentemente. Do mesmo modo, não é possível aceitar atribuição legal de local em que obviamente não ocorrer o consumo.

II.3.3.1.1.4. Cobrança "Por Fora"

Inserimos dispositivo constitucional para afastar a nociva instituição de imposto que venha a incidir sobre sua própria base. A partir das lições experimentadas com o ICMS, o PIS e a Cofins, constata-se que a reprovável técnica de incidência do tributo "por dentro" tem servido apenas para reduzir a transparência da carga tributária nas aquisições de produtos e serviços e para trazer insegurança jurídica sobre a forma de cálculo da obrigação tributária e sua constitucionalidade.

Os revezes dessa fórmula irracional atingem inclusive o Poder Público. O acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base da Contribuição para o PIS e da Cofins, por exemplo, ainda que não definitivamente transitado em julgado, já traz impactos dramáticos à arrecadação tributária. Em manifestação no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que trata do tema, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional asseverou:

> *"Com o trânsito em julgado das primeiras ações que determinaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, foram R$ 4 bilhões compensados em 2018, R$ 23,1 bilhões apenas em 2019 e, pasmem, R$ 63,6 bilhões em 2020. [...] utilizado o critério de cálculo do ICMS defendido pela União (ICMS a recolher), o impacto econômico da decisão será de aproximadamente R$ 258,3 bilhões de reais. Utilizado o critério proposto pelos contribuintes (ICMS*

42 Art. 156-A, § 5º, IV do Substitutivo.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

destacado na nota fiscal de saída[...]), o impacto se multiplicará a valores imprevisíveis."

Resolve-se, assim, mais um grave problema de nosso sistema tributário.

Antecipamos que o imposto seletivo, mais adiante apresentado, tampouco será calculado "por dentro". Todavia, cuidamos de inserir dispositivo que faculta ao legislador sua inclusão na base de cálculo do IBS e da CBS, de forma a se garantir a neutralidade da tributação da cadeia produtiva.

Isso porque o imposto seletivo cobrado no início da cadeia produtiva acaba por se incorporar ao custo do produto e incrementar a base de cálculo do IBS devido pelos agentes econômicos. Para equalizar a carga tributária, é necessário que, na venda direta de produto gravado com o imposto seletivo a consumidor final, ele componha a base de cálculo do IBS.

II.3.3.1.1.5. Não Cumulatividade

O princípio da não cumulatividade objetiva conferir neutralidade à incidência do tributo ao longo da cadeia produtiva. Por meio dele, garante-se que as sucessivas etapas descontem do tributo devido o que já foi recolhido em relação a seus insumos, gravando-se apenas o valor agregado em cada uma.

Diante da fragmentação da tributação do consumo, contudo, verificam-se regramentos distintos sobre a apropriação de créditos relativos aos insumos utilizados na produção. Isso provoca a permanência de resíduos tributários ao longo da cadeia de comercialização – mesmo para bens desonerados, como no caso das exportações, o que explica em boa medida a má posição do Brasil no *ranking* de competitividade a que bis referimos na seção II.3.

No caso do IPI, a não cumulatividade é observada por meio do creditamento físico dos insumos, isto é, o valor correspondente ao imposto incidente sobre o que se incorpora à mercadoria vendida, como matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem e a industrialização por encomenda, e sobre a importação de bens industrializados. No caso de

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

acúmulo de créditos pelo contribuinte, ele poderá ser ressarcido ou compensá-los com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal[43].

Já no ICMS, encontramos piores distorções e bastante cumulatividade ao longo das sucessivas operações. Assim como o IPI, o ICMS se funda no creditamento físico, correspondente ao imposto anteriormente cobrado em operações com mercadorias ou no recebimento de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

No entanto, a Lei Complementar nº 87, de 1996, traz exceções a essa regra. O creditamento referente ao ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de comunicação, por exemplo, duas operações fortemente tributadas pelo imposto, só estarão disponíveis a todos os contribuintes a partir do ano de 2033[44]. Registre-se que esta data vem sendo reiteradamente postergada por mais de vinte anos, em franco desprezo ao princípio da não cumulatividade. A restrição temporal para a apropriação de créditos referentes a mercadorias destinadas ao ativo permanente também demonstra a imperfeição da aplicação desse princípio no ICMS [45].

Além dessas vedações no aproveitamento de créditos correspondentes a insumos tributados pelo imposto, notamos que, mesmo para as hipóteses autorizadas, há dificuldade na consecução da não cumulatividade. Isso porque os contribuintes são detentores de enormes estoques de créditos junto aos Estados, que beiram o inexequível.

A situação é ainda mais crítica para as empresas exportadoras, as quais são imunes à incidência do tributo e fazem jus ao ressarcimento do ICMS incidente sobre seus insumos. No levantamento “Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras”, promovido pela Confederação Nacional da Indústria em 2018, identificou-se que apenas 34,5% das empresas que solicitam o ressarcimento de créditos de ICMS recebem em até um ano. Em

43 Instrução Normativa RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021.
44 Art. 33, II, ‘d’; IV, ‘c’, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.
45 Art. 20, § 5º, Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

relação às demais, 32,9% não conseguem obter o benefício e 15% só recebem o ressarcimento após dois anos[46].

Em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins, sem considerar os diversos regimes diferenciados, encontramos dois principais sistemas: cumulativo (alíquota conjunta de 3,65%) e não cumulativo (9,25%). Como regra, a eleição da modalidade de tributação é facultada ao contribuinte, sendo que o creditamento em relação aos insumos tributados se dá de forma indireta. É dizer, não é relevante o montante do tributo cobrado nas operações anteriores, pois o valor do crédito será obtido mediante a aplicação da alíquota do regime não cumulativo sobre o valor dos insumos adquiridos (método “base contra base”).

A principal celeuma que circunda essas contribuições é a definição do que se qualificaria como “insumo” que autorize o creditamento pelo contribuinte adquirente. Sobre a questão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consagrou que[47]:

> *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Ficou definido então o chamado "teste da subtração", que considera insumos como os bens e serviços cuja ausência comprometeria a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente nos processos por ela realizados.

Apesar da interpretação favorável aos contribuintes e direcionada à efetivação do princípio da não cumulatividade, é inegável o potencial de multiplicação de questionamentos por parte de cada empresa inserida no regime não cumulativo das contribuições, ao se demandar a análise da imprescindibilidade e da importância de cada uma de suas aquisições. Na verdade, o “teste da subtração” ainda permite que muitos créditos

46 Confederação Nacional da Indústria. Desafios à competitividade das exportações brasileiras / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2018

47 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julg. 22/02/2018. Publicação 24/04/2018.

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

indiretamente vinculados à atividade econômica não possam ser compensados pelo contribuinte.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) terminou por chancelar a restrição ao direito de creditamento pela legislação ordinária da Contribuição para o PIS e da Cofins, ao decidir, sob a sistemática de repercussão geral, que[48]:

> (o) *legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança".*

Diante desse cenário, idealizamos tributos não cumulativos que sejam simples e garantam o efetivo ressarcimento dos créditos aos contribuintes. Sua baliza constitucional prevê o creditamento do tributo cobrado sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem, material ou imaterial, excetuadas apenas as operações caracterizadas como de uso ou consumo pessoal por lei complementar. Não utilizamos, pois, a expressão "necessárias à atividade econômica", justamente para que se evitem novas discussões jurídicas acerca do que deve ser considerado necessário ao empreendimento, como se verifica hoje em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins.

Dessa forma, o legislador infraconstitucional terá liberdade para definir as operações excluídas da sistemática do creditamento, estando, todavia, submisso à delimitação constitucional do enquadrável no campo semântico dos termos "uso ou consumo pessoal", além de, por evidente, às vedações previstas na Constituição. Com tal dispositivo, acreditamos na atenuação da insegurança jurídica do novo sistema, não sendo possível excluir aquisições de patente interesse da pessoa jurídica adquirente, como energia elétrica e serviços de comunicação.

Externamos o nosso especial agradecimento às diversas contribuições de acadêmicos e juristas para a redação do dispositivo da não

48 Supremo Tribunal Federal. Tema 756 de repercussão Geral. Relator Min. Dia Toffoli. *Leading Case*: RE 841979. Julg. 28/11/2022. Publicação 09/02/2023.

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

cumulatividade, muitas delas baseadas na dicção utilizada pelo IVA da União Europeia. Não as adotamos na íntegra por trazerem ao nosso ordenamento termos não utilizados no texto constitucional pátrio, que poderiam suscitar novas discussões interpretativas, as quais, por sua vez, criariam insegurança jurídica até a pacificação na esfera judicial. Contudo, essas sugestões instigaram e inspiraram a redação por nós proposta.

De qualquer modo, para aqueles que defendem a "vontade do legislador" como vetor hermenêutico, fique claro que a intenção derivada desta Emenda Constitucional é garantir a não cumulatividade plena, isto é, o direito de o contribuinte compensar do IBS e da CBS devidos o montante desses tributos cobrado em todas as operações que concorram para sua atividade econômica, independentemente se ligadas à função administrativa ou à atividade fim da empresa, de modo a garantir a neutralidade quanto à carga fiscal de todos os contribuintes.

Quanto à garantia de ressarcimento dos créditos acumulados, nossa proposta é a de que a receita arrecadada com o IBS e a CBS incidentes sobre operações que gerem créditos ao adquirente não componha o produto da arrecadação que será distribuída aos entes federados. Esse valor deverá ser retido e funcionará como lastro para o ressarcimento ao contribuinte.

Tais recursos só passarão a compor o montante a ser distribuído aos entes a partir do momento em que o contribuinte titular do crédito tributário correspondente utilizá-lo para compensar seus débitos próprios com o imposto. Nesse instante, torna-se desnecessária a manutenção da garantia que lhe é correlata, podendo ser distribuída aos entes sem prejuízo ao sujeito passivo.

Essa forma de ressarcimento a partir de uma conta central também beneficia os Estados, que não mais terão que arcar com a conta do ressarcimento de créditos tributários de exportações em operações originadas fora de seu território.

Pretendemos, com isso, revolucionar nossa tributação sobre o consumo, incrementando exponencialmente a confiabilidade dos contribuintes no Fisco. A certeza do recebimento dos créditos referentes aos insumos da atividade econômica reduzirá nossos custos de produção e alçará o Brasil a um

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

reposicionamento no cenário internacional, expandindo nossa competitividade global.

Por fim, elucidamos que, apesar de terem sido apresentadas muitas sugestões para inserção do prazo de ressarcimento diretamente no texto constitucional, justamente pelo ceticismo gerado pelo sistema tributário atual, essa matéria ficará a encargo de lei complementar. Entendemos que insculpir tal previsão na Carta iria de encontro à necessária flexibilização da atuação do legislador infraconstitucional na definição das normas de funcionamento do IBS.

II.3.1.a.i.1. Direito à Dedução do Crédito das Aquisições

Um dos pontos que gerou mais discussões quando apresentamos nossa proposta de Substitutivo no âmbito da Comissão Mista da Reforma Tributária diz respeito à necessidade de se comprovar o efetivo pagamento do tributo pelo fornecedor para se garantir o direito ao crédito. Aquela previsão decorria da crença de que seria implementado um instrumento que, no momento do pagamento, separasse e enviasse para o Fisco o valor do tributo devido de modo automático. Com essa metodologia, o adquirente conseguiria certificar-se de que foi recolhido.

Nesse sentido, o GT da Reforma Tributária apresentou diretriz para garantir o direito à dedução do valor cobrado anteriormente, quando o IBS ou a CBS estiverem destacados na nota fiscal. Para não criar insegurança por parte dos contribuintes, atendemos a essa recomendação como regra geral, deixando para a lei complementar a instituição de mecanismos que permitam o condicionar o aproveitamento do crédito à verificação do efetivo recolhimento do tributo incidente sobre a operação, desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do IBS ou da CBS nas suas aquisições de bens ou serviços, ou o recolhimento ocorra na liquidação financeira da operação.

O recolhimento do tributo no momento do pagamento da operação retira a discricionariedade do contribuinte em adimplir sua obrigação fiscal, levando o IBS e a CBS a um grau de eficiência nunca antes verificado em tributos sobre o consumo, utilizando a evolução tecnológica de cruzamento de

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

informações fiscais e de pagamentos em favor da higidez do sistema. Isso é especialmente importante em vista da ampliação da apropriação de créditos que veiculamos. Tal diligência combate frontalmente práticas fraudulentas de creditamento a partir de notas fiscais frias, em especial as que indiquem prestação de serviços, cuja comprovação da inocorrência é ainda mais árdua.

Trata-se de problema inerente à não cumulatividade tributária: quanto mais ampla for esta, maior o espaço para a obtenção de créditos fictícios. Mesmo os países da União Europeia – alguns com décadas de adoção do IVA – sofrem com essa questão. Em 2018, estimou-se que esse tipo de fraude envolvendo transações entre membros do grupo ("fraude carrossel") estaria causando perdas na arrecadação da ordem de 60 bilhões de euros[49].

Além disso, o efetivo recolhimento do IBS ou da CBS na operação anterior é o que vai garantir que existam recursos para se proceder à devolução dos créditos acumulados. A não observância desta condicionante desmantela o novel tributo.

A garantia de recolhimento dos tributos pode ser implementada de múltiplas formas, mas o Substitutivo exige que se ela só seja exigida para garantir o direito ao creditamento quando o adquirente puder efetuar o recolhimento do tributo incidente nas suas aquisições de bens ou serviços, ou quando o recolhimento puder ocorrer na liquidação financeira da operação.

Trata-se da instituição do *split payment,* manual pelo adquirente também contribuinte, no primeiro caso; ou automático no momento do pagamento, no segundo, que funcionaria de forma semelhante às obrigações de retenção hoje já impostas às pessoas jurídicas[50].

Essa otimização do recolhimento da exação fiscal, mesmo com as facilidades proporcionadas pelo desenho do IBS e da CBS, encarará seus próprios desafios.

Regras claras devem proporcionar um ambiente de fácil identificação, pelos intermediários responsáveis (provedor de serviço de

49 European Parliament. VAT Fraud: Economic impact, challenges and policy issues. 2018. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf.

50 V. Instruções Normativas da RFB nº 459, de 17 de outubro de 2004, e nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

pagamento, operadora de cartão de crédito, instituição bancária), das operações em relação às quais deverão fazer a retenção. É preciso que os custos com de conformidade desses terceiros sejam ínfimos, recaindo a responsabilidade em relação à qualificação da operação e à alíquota aplicável exclusivamente sobre contribuinte que praticar o fato gerador.

Ademais, deve-se avançar no compartilhamento de informações entre contribuintes, intermediários responsáveis e autoridades fazendárias, que sejam necessárias para cada um deles desempenhar seu papel na coleta dos tributos[51].

Ainda, é indispensável que a devolução dos créditos acumulados pelo alienante/prestador ocorra da forma como a concebemos: célere e quase imediata, evitando-se que o recolhimento automático do tributo por sua alíquota nominal impacte negativamente o fluxo de caixa do contribuinte[52].

Destaque-se que, como esses mecanismos não conseguirão abarcar todas as operações, ainda será necessária a apuração mensal do tributo devido pelo contribuinte, tanto para que apure seus créditos a compensar ou ressarcir como também seus débitos referentes a operações realizadas com meios de pagamento físicos, a exemplo do dinheiro em espécie.

Quanto a este, dada sua difícil rastreabilidade, é fundamental que a legislação institua mecanismos que previnam a ocorrência de operações não declaradas e a lavagem de dinheiro. O combate a esses crimes tributários pode dar-se na esteira do praticado por outros países, limitando ou proibindo a utilização dessa forma de pagamento para determinadas transações. França e Grécia, por exemplo, proíbem a utilização de dinheiro em espécie para pagamentos superiores a determinado patamar fixado em lei[53].

51 Addressing the VAT/GST implications of the sharing/gig economy growth: A range of tax policy and administration options - The role of digital platforms *in* OECD (2021), The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/51825505-en.

52 Europe Comission. Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. Disponível em: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en.

53 OECD. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. Disponível em:https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Nesse mesmo sentido, a Resolução nº 4.648, de 2018[54], do Banco Central do Brasil, vedou às instituições financeiras o recebimento de boleto de pagamento com valor superior a 10 mil reais com a utilização de recursos em espécie.

Sobre as medidas de modernização apresentadas nesta seção, frisamos: obtido êxito em sua implementação, o Brasil ocupará posição inigualável no cenário global de eficiência e adimplemento fiscais. Assim, apesar de mantermos o creditamento com base no imposto destacado em nota como regra geral, defendemos que a lei complementar adote o sistema de *split payment* o mais rápido possível.

II.3.3.1.1.6. Devolução do IBS (*Cashback*)

Na Constituição vigente, o principal mecanismo para a realização da justiça fiscal em matéria de tributação do consumo consiste na desoneração dos bens considerados pelo legislador infraconstitucional como mais essenciais. Seriam estes preponderantemente consumidos pela população de baixa renda, em contraposição à oneração dos bens supérfluos, cujo consumo é atribuído às faixas de maior poder aquisitivo.

A título exemplificativo, note-se que os capítulos 2 a 21 da Tabela de Incidência do IPI preveem a alíquota zero para os alimentos em geral, com exceções pontuais. No âmbito dos Estados, por sua vez, verificam-se alíquotas reduzidas de ICMS em relação à cesta básica.

Como esclarecido pela doutrina especializada[55], contudo, a experiência internacional tem demonstrado que a destinação direta de recursos às finalidades sociais almejadas é mais efetiva do que a adoção de modelos de desonerações fiscais, especialmente porque, na maioria dos casos:

> (i) os benefícios fiscais estabelecidos não são necessariamente transferidos em sua totalidade para o consumidor final; e

54 https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50561/Res_4648_v1_O.pdf

55 de la Feria, Rita. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. Intertax, 43. Páginas 155-172. Disponível em: https://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

(ii) a redução da tributação frequentemente beneficia em maior proporção as classes sociais com maior poder aquisitivo a ajuda a reproduzir os níveis de desigualdade existentes na sociedade.

Embora os gastos com a alimentação sejam mais representativos no orçamento das famílias de baixa renda, as classes mais altas possuem um padrão de consumo mais elevado, isto é, consomem produtos do mesmo gênero mais caros ou em maior quantidade, o que acarreta um maior gasto tributário do Estado em seu benefício. Seguindo neste exemplo, o efeito limitado da desoneração de produtos da cesta básica na já foi evidenciado pelo governo federal, o qual concluiu pela maior efetividade de instrumentos de transferência direta de renda focalizados[56].

Nesse sentido, estudos abalizados defendem que a mera uniformização da alíquota do IBS e da CBS conjugada com a devolução dos tributos para famílias de baixa renda são medidas aptas a reduzir a regressividade da tributação do consumo em nosso País[57].

Por essas razões, o nosso Substitutivo prevê a adoção de mecanismo de devolução a famílias de baixa renda, cujo desenho constará de legislação infraconstitucional, a qual determinará o público elegível beneficiado e o montante e a forma de devolução.

É importante destacar que a necessidade de instituição do auxílio emergencial durante a pandemia de COVID-19 não só demonstrou a viabilidade da solução ora proposta, como possibilitou o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de cadastros e processos que poderão ser aproveitados na implementação do sistema de devolução do IBS e da CBS.

56 Boletim mensal sobre subsídios da União: desoneração da cesta básica. SECAP/Ministério da Economia. Edição 11. Setembro/2019. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-subsidios/11-190927-boletim-desoneracao-cesta-basica.pdf.

57 Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil in Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990- . Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

II.3.3.1.1.7. Outras Características

Discorridos os eixos fundamentais do IBS e da CBS, passamos a apresentar outras características relevantes trazidas em nosso Substitutivo.

Consideramos o pleito apresentado por diversos setores de se amenizar o impacto do novo modelo na aquisição de bens de capital. Mesmo com a garantia de devolução dos créditos referentes ao IBS e à CBS incidentes na aquisição desses bens, há casos em que o dispêndio inicial com instalação, pesquisa, desenvolvimento ou exploração é de proporção tal que a exigência de recolhimento dos tributos pode inviabilizar a operação.

Decerto, é de nosso interesse alavancar o investimento por parte do setor privado. Como os tributos serão futuramente compensados com débitos próprios do contribuinte, e sequer poderão ser distribuído aos entes em virtude de se referirem a operação que gera crédito ao seu adquirente, garantimos constitucionalmente a possibilidade de o legislador infraconstitucional dispor sobre o assunto.

Viabiliza-se, assim, o estabelecimento de normas tributárias facilitadoras dessas aquisições, a exemplo da suspensão da cobrança do IBS e da CBS por determinado prazo para atividades econômicas de ciclos produtivos longos.

Ainda, mantivemos o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, o que, em nosso entender, deve conferir o mesmo tratamento tributário de uma operação equivalente realizada por uma empresa normal. Um exemplo de medida nesse sentido é a garantia de que os créditos dos insumos adquiridos pelos cooperados sejam aproveitados pelo IBS e pela CBS devidos na venda a não cooperados.

II.3.3.1.1.8. Exceções ao Modelo Geral de Tributação do Consumo

Apresentamos até aqui os alicerces do novo modelo de tributação sobre o consumo, moldado em simplicidade, uniformidade e eficiência. Nada

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

obstante, é tempo de abordarmos as hipóteses em que, por algum motivo, faz-se necessária a instituição de regime diferenciado de tributação.

Salvo raras exceções, regimes especiais de tributação não consistem em bons instrumentos para implementação de políticas públicas. Isso porque os efeitos pretendidos pela concessão desses benefícios geralmente podem ser alcançados por outros mecanismos, econômicos ou sociais, de modo mais eficiente e menos dispendioso.

Por várias décadas, a tributação no País foi desvirtuada de suas funções precípuas e utilizada para concretização de políticas públicas de cunho social ou de estímulo à atividade econômica. Influenciada por questões alheias às melhores práticas fiscais, a legislação tributária nacional é um amontoado de exceções ao que deveria ser a regra. As normas da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas, relativamente recentes, já possuem tantos regimes especiais e previsão de benefícios que é possível encontrar produtos em cuja sua cadeia de produção até o consumo final incidam vários modelos de tributação distintos.

De fato, o regime não cumulativo dessas contribuições já nasceu cheio de exceções. E esse número foi elevado significativamente em razão da contínua utilização pelo governo federal de alterações legislativas como instrumento de política pública. Entre outros fatores, essa prática também era incentivada pela facilidade de concessão desses benefícios, sendo suficiente lei ordinária – ou medida provisória – para sua implantação.

Se essa confusão ocorreu com as contribuições federais, o que dizer então das regras do ICMS e do ISS? Impostos cujas legislações, apesar de possuírem norma geral, vêm sofrendo contínuas alterações unilaterais dos diversos entes subnacionais com o intuito de atrair investimentos a seus territórios. Para agravar a situação, enquanto concedem benefícios para setores específicos, os Estados com finanças depauperadas procuram recuperar recursos concentrando a tributação sobre itens de fácil arrecadação e base relevante, como combustíveis e energia elétrica, gerando ainda mais distorções em nosso sistema.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Esse caos tributário, apesar de possuir problemas na origem, foi construído durante décadas de alterações legislativas pontuais, apresentadas sem planejamento ou avaliação adequados, independentemente do contexto político, social ou econômico, e ao sabor do matiz ideológico do governo da ocasião.

Internacionalmente, destacamos a inexistência de sistema que tribute de forma absolutamente idêntica todas as operações de consumo. Em relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), há inclusive menção às "*common exemptions",* referindo-se a isenções geralmente aplicáveis à maioria dos países pertencentes ao grupo, que dizem respeito a: serviços postais, serviços de saúde, trabalho voluntário, educação, atividades não comerciais em organizações sem fins lucrativos, serviços relacionados ao esporte, serviços culturais (exceto transmissoras de rádio e televisão), seguros e resseguros, locação de bens imóveis, serviços financeiros, apostas e loterias, terrenos e edifícios, e determinados eventos de arrecadação de fundos[58].

Naturalmente que, instituindo nosso IVA décadas após os países membros da OCDE instituírem os seus IVAs, é esperado que não cometamos os mesmos erros. É absoluto consenso que a instituição de exceção à regra geral de tributação tende a se perpetuar diante da mobilização de grupos interessados na frustração de sua revogação.

Torna-se claro, portanto, que alguma regra de hierarquia superior deve ser estabelecida para frear o impulso de trilhar o caminho mais simples, porém inadequado, porque ineficaz e dispendioso, da concessão indiscriminada de regimes especiais e benefícios fiscais. Essa limitação precisa ser insculpida em pedra constitucional, sob o risco de, caso ausente, enfrentarmos problemas semelhantes aos apresentados atualmente, em breve.

Nesse sentido, cuidamos de traçar todas as hipóteses de fuga à regra de incidência geral do IBS e da CBS na Constituição Federal e apenas para os casos em que o tratamento especial se faz absolutamente necessário.

58 Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#page82.

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Dessa forma, prevemos hipóteses restritas de regimes de tributação diferenciados, específicos e favorecidos.

II.3.3.1.1.8.1. Regimes de Tributação Diferenciados

Já mencionamos acima que o "IVA Moderno", aquele considerado mais eficiente economicamente, tem alíquota única aplicável a todos os bens e serviços.

Isso porque diversos estudos econômicos comprovaram que políticas públicas baseadas na concessão de alíquotas menores para produtos essenciais são pouco efetivas. Nesse contexto, diversos especialistas passaram a defender que se cobrasse a mesma alíquota sobre todos os bens e serviços, em conjunto com medidas que mitigassem a regressividade própria da tributação sobre o consumo.

A PEC nº 45, de 2019, em essência propõe um IVA de alíquota única. Essa medida, contudo, sofreu questionamentos sobre o seu impacto nas variadas faixas de renda, especialmente nas menos abastadas. Isso tudo ampliou as dúvidas dos membros do GT, que externaram sua preocupação com eventual aumento da tributação sobre bens e serviços consumidos pelas parcelas mais humildes da sociedade.

Nesse contexto, a diretriz do GT foi de se adotar uma alíquota padrão, permitindo-se outras alíquotas para bens e serviços específicos. Contudo, a recomendação foi de que as alíquotas reduzidas fossem aplicadas apenas a determinados casos, evitando-se sua aplicação a setores da economia como um todo, limitada a alguns bens e serviços relacionados a determinados setores elencados na emenda constitucional.

Em atendimento a essa diretriz, o Substitutivo oferece restrito rol de regimes diferenciados, seja por meio da redução das alíquotas aplicáveis a uma seleção de bens e serviços de determinados setores da economia, seja pela possibilidade de algumas pessoas físicas não aderirem ao IBS e à CBS, seja pela concessão de créditos presumidos. Vale ressaltar que essas exceções são previstas na própria Constituição, vedadas inovações setoriais por atos normativos de menor envergadura.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Interessa ratificar nossa compreensão sobre a maior efetividade de gastos tributários qualificados com base nas partes envolvidas na operação, em relação a benesses fiscais amplamente instituídas em favor de bens ou setores específicos.

Com efeito, a desoneração de atividades possui o condão de, por vezes, aumentar a carga tributária da cadeia produtiva (no caso de interrupção do creditamento) e reduzir a arrecadação de recursos para implementação de serviços públicos, os quais em última análise tendem a beneficiar em maior grau pessoas de menor renda.

Ademais, é certo que não há correlação direta entre redução de alíquota e redução de preço dos produtos, uma vez que o benefício fiscal auferido por uma empresa pode ser simplesmente convertido em receita, com aumento de sua margem lucro, a depender das condições de oferta e de demanda.

Nessa esteira, buscamos ao máximo preservar incólume o modelo proposto para a nova tributação sobre o consumo, blindando-o de aventuras incautas do legislador infraconstitucional.

Nada obstante a necessidade urgente de findar os numerosos regimes diversificados, devemos ser prudentes e esgueirar-nos da imodesta presunção de que podemos aplainar todas a distorções na legislação tributária com a velocidade que desejamos. Sabemos qual é nosso objetivo e temos convicção de que buscamos implantar o modelo adequado.

Iniciamos com os regimes diferenciados que envolvem alíquotas reduzidas para alguns bens e serviços de determinados setores de relevante função social, cujos usuários de menor poder aquisitivo poderiam ter fração maior da sua renda comprometida. Enquanto os setores estão elencados expressamente no texto constitucional, os bens e os serviços que farão jus à redução constarão de lista na legislação infraconstitucional, lembrando que, por disposição expressa do Substitutivo, deverá ser idêntica para o IBS e a CBS.

O primeiro setor que fará jus à alíquota reduzida de 50% do IBS e da CBS para bens e serviços selecionados em lei complementar é o de educação, a fim de evitar qualquer repercussão nos preços das mensalidades escolares.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Além disso, com o objetivo de viabilizar a implantação de programas de educacionais inclusivos, a lei complementar poderá zerar a alíquota da CBS sobre serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 2005.

Em segundo lugar, dado que a Constituição Federal elevou a saúde a direito fundamental de todos e dever primordial do Estado, consideramos importante incluir os serviços de saúde, os dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência e os medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual nas exceções ao regramento ordinário, permitindo a redução de 50% das alíquotas do IBS e da CBS. Para medicamentos específicos de alta relevância, a lei complementar poderá inclusive zerar as alíquotas desses tributos.

Em terceiro lugar, o transporte público coletivo urbano, semiurbano, metropolitano, ou entre regiões metropolitanas, cuja desoneração possui caráter mais progressivo em virtude de pessoas de alta renda não serem usuários típicos, é igualmente adequado constar do rol de exceções com redução de alíquota em 50% do IBS e da CBS. A lei complementar pode ainda isentar parte desses serviços. Busca-se evitar, assim, reajustes nos preços das tarifas que obstaculizem o livre deslocamento dos cidadãos.

Em quarto lugar, estão os produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, bem como os insumos agropecuários, os alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com a redação vigente em 30 de abril de 2023, merecedores da redução em 50% da alíquota da CBS e do IBS. Além disso, instituímos a Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação, cujos produtos poderão ter redução de alíquota a zero.

Em quinto lugar, estão as atividades artísticas e culturais nacionais, que também poderão ter os bens e serviços listados em lei complementar com redução de 50% nas alíquotas do IBS e da CBS. Além disso, para respeitar benefícios fiscais concedidos por prazo certo, a lei complementar poderá zerar a alíquota da CBS, até 28 de fevereiro de 2027, sobre serviços beneficiados

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), instituído pela Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, com a redação vigente na data de publicação da Emenda Constitucional.

Passamos aos regimes diferenciados que permitem que pessoas físicas não sejam contribuintes do IBS e da CBS, mesmo realizando atividades comerciais que exigiriam que pagassem esses tributos, e os que concedem créditos presumidos.

O produtor rural pessoa física que obtiver receita anual inferior a dois milhões de reais poderá optar por não ser contribuinte do IBS e da CBS, podendo repassar crédito presumido relativo aos insumos por eles adquiridos aos adquirentes de seus produtos.

Por fim, lei complementar poderá autorizar a concessão de crédito presumido (i) ao contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto, e (i) ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

Concluímos assentando nossa plena preocupação em reduzir a regressividade da tributação do consumo. Apesar de inerente a esta base tributável, podemos adotar medidas que a mitiguem. Por certo, a forma de se concretizar essa mitigação não é mediante o alastramento de regramentos de exceção.

II.3.3.1.1.8.2. Regimes Específicos de Tributação

Nesta seção, trataremos de regimes destinados a alguns serviços e produtos que possuem peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional a partir do confronto de débitos e créditos.

É o caso de serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, que necessitam de sistemas de apuração próprios, como acontece na maior parte dos IVAs

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

internacionais. Além disso, propomos um regime próprio para compras governamentais.

II.3.3.1.1.8.2.1. Serviços Financeiros

O primeiro caso de regime específico de tributação é para o setor financeiro. Nada obstante, destacamos que não há intuito de deferir tratamento favorecido, mas tão somente adaptar a incidência do imposto às particularidades setoriais.

Instituições financeiras possuem duas principais fontes de remuneração: receitas de intermediação financeira e prestação de serviços bancários.

Nas receitas de intermediação financeira estão inseridos os resultados com operações de crédito, arrendamentos mercantis, títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros e derivativos, operações de câmbio e a renda de aplicações compulsórias. São operações complexas, cujo valor adicionado é de difícil mensuração. Citamos, como exemplo, a cobrança do *spread* bancário. O *spread* é mensurado, em resumo, pela diferença entre as taxas de juros do tomador e do aplicador de recursos financeiros. Há vários fatores que influenciam o *spread* bancário, entre eles estão a taxa geral de inadimplência, o montante do depósito compulsório, as despesas administrativas, o prazo da operação e a qualificação do contratante.

Nas receitas de prestação de serviços incluem-se, por exemplo, as tarifas e taxas de administração e de custódia. São operações que poderiam se adequar ao modelo de tributação do IBS. Porém, a apuração do valor adicionado ocorreria com a mensuração dos créditos do tributo a serem aproveitados relacionados a todas as transações anteriores, e não apenas às relacionadas com esses serviços.

Para além dessa questão, ganha notoriedade o papel do setor no fomento à atividade econômica. Com efeito, o setor financeiro, ainda que por muitos vilanizado, é o motor de propulsão capaz de incitar a retomada de nossa economia. Não se trata de tradicional operação para consumidor final a

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

que visa o IBS e a CBS, mas sim de engrenagem intermediária e elementar de qualquer ciclo produtivo.

Se é engrenagem intermediária, pode-se pensar que sua tributação seria compensada ao longo da cadeia produtiva, a exemplo do que ocorre com qualquer insumo no sistema do novo imposto. Contudo, justamente por representar elemento interposto na vida de todos os cidadãos, a tributação ordinária das operações financeiras de crédito é danosa principalmente às pessoas físicas e micro e pequenas empresas que não estejam inseridas na sistemática de creditamento do tributo. Sofrerão a exação sobre esse insumo essencial ao funcionamento de sua atividade, ao passo que grandes empresas se esgueirariam da carga fiscal por meio do abatimento do imposto incidente.

Todavia, é certo que o sistema financeiro, sempre em franca demonstração de resultados ascendentes, possui inafastável obrigação de contribuição com a sociedade brasileira. Atualmente, em virtude de a contribuição para o PIS e a Cofins incidirem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, essas instituições encontram-se alcançadas. Não é possível que, ao tentarmos evoluir em nossa tributação, acabemos por privilegiar setor econômico cuja capacidade contributiva é inquestionável.

Esse dilema na tributação do sistema financeiro é comum a todas as nações que adotam impostos sobre valor adicionado. Não à toa, muitas optam simplesmente por não tributar suas operações, mas tão apenas seu lucro.

Diante desse cenário, propomos que lei complementar possa dispor sobre tratamento diferenciado aos serviços financeiros, estabelecendo alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, bem como hipóteses em que o imposto seja calculado com base na receita ou no faturamento. Contudo, para preservar o caráter nacional do tributo, é previsto que qualquer redução promovida será aplicada uniformemente a todas as esferas federativas.

Para evitar dúvidas, trouxemos no texto o rol de serviços financeiros que fazem jus ao regime específico: as operações de crédito, câmbio, seguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, previdência privada, capitalização, operações com títulos e valores mobiliários e outras que

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

impliquem captação, intermediação, administração ou aplicação de recursos; e outros serviços prestados por instituições financeiras e equiparadas na forma de lei complementar.

II.3.3.1.1.8.2.2. Operações com Bens Imóveis

Outra gama de operações merecedoras de atenção especial são as relacionadas a bens imóveis. Apesar de, teoricamente, inserirem-se no espectro de incidência do IBS e da CBS, compartilham com os serviços financeiros a característica de inexistir consenso internacional acerca de sua tributação ótima.

Essas operações envolvem locação e venda de bens imóveis, os quais podem ser novos ou usados, bem como urbanos ou rurais. Sua natureza pode ser definida pelo uso ou mesmo pelo plano diretor local, variando entre residenciais, comerciais, industriais, institucionais ou mistos. Adicione-se à problemática as incorporações imobiliárias, as quais não possuem crédito sobre seu principal insumo, os terrenos.

Dessa forma, entendemos ser temerário obrigar, em nível constitucional, que essa diversidade de operações seja regida por idêntica batuta normativa. Nos mesmos termos do deferido aos serviços financeiros, autorizamos que lei complementar flexibilize as diretrizes padrões do imposto e preveja hipóteses de regime cumulativo e de redução de alíquota e base de cálculo.

Optamos, ainda, especificar no texto constitucional o que devem ser consideradas como operações com bens imóveis para fazer jus ao regime específico: a incorporação imobiliária, o parcelamento do solo e alienação de bem imóvel e a locação e arrendamento de bem imóvel.

II.3.3.1.1.8.2.3. Planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos

Na mesma categoria dos serviços que demandam um tratamento específico, estão os planos de assistência à saúde e os concursos de

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

prognósticos, pois estes não são remunerados por uma taxa de intermediação, mas pela diferença entre receitas e despesas, de modo que é difícil a apuração do valor adicionado em cada operação.

Para eles, também permitimos que a lei complementar preveja hipóteses de cobrança cumulativa com base na receita ou no faturamento e de alteração de alíquota e base de cálculo.

II.3.3.1.1.8.2.4. Combustíveis e Lubrificantes

Entre os tributos que propomos a extinção, incidem sobre os combustíveis e os derivados do petróleo o ICMS, a contribuição para o PIS e a Cofins.

Na forma da Lei Complementar nº 87/1996 e do Convênio ICMS nº 110/2007, o ICMS incidente sobre os combustíveis em geral é devido por substituição tributária “para frente” por produtores e distribuidores, sendo calculado mediante (i) aplicação de margem percentual de valor agregado sobre o valor da operação, ou (ii) presunção, a partir (a) do preço ao consumidor sugerido pelo produtor ou importador ou (b) dos preços médios finais ao consumidor, apurados quinzenalmente.

No âmbito federal, como regra, a contribuição para o PIS e a Cofins são cobradas diretamente do produtor ou do importador, por meio de alíquotas específicas por quantidade de produto. Há, porém, exceções pontuais em que as referidas contribuições sociais são exigidas de distribuidores ou varejistas.

Como se observa, a dinâmica do setor de combustíveis, em que há uma maior concentração econômica nas etapas de produção, de importação e de distribuição, permite que a tributação ganhe eficiência se também for concentrada nessas fases, seja por meio da incidência monofásica, seja por meio da substituição tributária.

Por esse motivo, inclusive, a Constituição permite a lei complementar estabelecer a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis (art. 155, § 2º, XII, “h”), mediante alíquotas uniformes no território

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

nacional (art. 155, §§ 4º e 5º), possibilitando uma aproximação ainda maior do regime de apuração do ICMS com o modelo aplicável aos tributos federais.

Registre-se que a atratividade desse modelo de tributação monofásica ganhou força após a recente alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual definiu sob o regime da repercussão geral, que "*é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*"[59], entendimento que compromete a simplificação proporcionada pelo referido modelo de substituição tributária.

Mesmo com a explícita anuência constitucional para os referidos moldes na tributação dos combustíveis, no intuito de otimizar a atuação da administração tributária, a endêmica sonegação fiscal do setor segue mostrando sua força, com estimativas de prejuízos de até 14 bilhões de reais por ano aos estados e à União[60].

O Substitutivo ora proposto prevê a sucessão da Cofins e da Contribuição para o PIS pela CBS e do ICMS pelo IBS, que incidem sobre o valor agregado em cada operação, sem prejuízo da possibilidade da adoção de modelos de substituição tributária conforme regra geral constitucional[61].

Considerando, contudo, as particularidades e as demandas uníssonas do setor, foi incorporada ao IBS e à CBS a possibilidade de incidência monofásica do imposto, atualmente prevista no art. 155, § 2º, XII, "h" da Constituição para o ICMS.

Nesse caso, as alíquotas do imposto serão (i) definidas por lei complementar, e (ii) uniformes em todo o território nacional, podendo, contudo, ser fixadas por unidade de medida e diferenciadas por produto.

Cabe ressaltar, porém, que, se instituída a incidência monofásica do IBS na refinaria ou importadora, as operações seguintes dos combustíveis –

59 Transcrição de parte da ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849 pelo Plenário, publicado em 05/04/2017.

60 Conforme informado pelo Instituto Combustível Legal, com base em estudo da FGV/Projetos. Disponível em: https://institutocombustivellegal.org.br/sonegacao-anual-de-impostos-no-setor-de-combustiveis-chega-a-r14-bilhoes-aponta-estudo-da-fgv/.

61 Art. 150, § 7º, Constituição Federal.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

em especial a distribuição e a venda nos postos – não serão tributadas e, portanto, não passarão o crédito adiante ao adquirente do combustível "na bomba". Se ignorássemos essa situação, estaríamos reinstaurando a combatida cumulatividade, em total contrassenso ao modelo de imposto que se propõe, justamente sobre insumo onipresente em nosso setor produtivo.

Para evitar essa imperfeição é que o substitutivo autoriza que seja concedido crédito presumido nas aquisições de combustível para consumo por contribuinte do imposto, desde que não destinadas à comercialização. Desse modo, ganha-se na otimização da tributação sobre o setor sem penalizar os demais elos da cadeia produtiva.

II.3.3.1.1.8.2.5. Compras Governamentais

Outra diferenciação autorizada à regra da alíquota única do IBS diz respeito às operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas.

Em relação a estas, cuidamos de amplificar o campo de atuação da lei complementar, permitindo a desoneração de importantes compras públicas e futuros avanços em discussões sobre o pacto federativo e a distribuição do produto do imposto.

A instituição de isenção para algumas hipóteses que seriam tributadas pelo IBS e pela CBS, juntamente com a destinação do produto do imposto ao ente contratante são medidas que interferem na participação nas receitas arrecadadas, viabilizando a redistribuição vertical e horizontal das verbas públicas.

De toda sorte, eventual previsão no sentido acima exposto deverá ser considerada na fixação das alíquotas de referência de transição – mais adiante apresentadas –, com o intuito de preservar a arrecadação da respectiva esfera federativa.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

II.3.3.1.1.8.3. Regimes Favorecidos de Tributação

Mantivemos os dois regimes tributários favorecidos atualmente estabelecidos em nossa Constituição: o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus.

II.3.3.1.1.8.3.1. Simples Nacional

O Substitutivo mantém o tratamento constitucional favorecido do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Apesar de termos severas restrições ao que se tornou o Simples Nacional, entendemos que a correção de suas vicissitudes compete à legislação infraconstitucional, a qual necessita de ampla e profunda revisão. Da mesma forma como ocorreu com a tributação do consumo no país, sucessivas alterações no Simples Nacional afastaram o modelo de seu objetivo original, tornando-o disfuncional. O que era simples, ficou complexo e injusto.

Conquanto aponte-se seu protagonismo na geração de empregos, é necessário questionar o quanto que esse papel é efetivamente fomentado pelo regime favorecido de tributação e obrigações acessórias, e não pelo desmedido limite de receita bruta tolerado para nele ingressar – de 4,8 milhões de reais[62]. Essa larga admissão, sem paralelo no mundo, faz com que a quase totalidade das pessoas jurídicas deste país estejam nele incluídas, o que inexoravelmente faz com que o regime seja responsável pela maioria de empregos – afirmamos isso sem sequer adentrar no problema da utilização de micro e pequenas empresas como instrumento de “pejotização” e fraude à relação trabalhista.

A magnitude da permissividade do benefício faz com que ele represente a despesa de maior participação nos gastos tributários da União, com expectativa de atingir 88 bilhões de reais em 2023[63]. E isso ocorre apesar

62 Art. 3º, II, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

63 Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2023.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

de estudos indicarem o baixo custo-benefício em relação à geração de empregos adicionais[64].

As necessárias mudanças começam já no limite autorizado para enquadramento, passam pelos setores autorizados e deságuam na discussão sobre as alíquotas aplicáveis às diversas bases tributárias, como renda e folha de pagamentos, com reflexos em questões trabalhistas e previdenciárias. Como pode se depreender, assuntos sujeitos à regulamentação pela legislação infraconstitucional.

Por isso, apesar de reconhecermos a necessidade de mudanças, optamos por não tratar dessas questões no texto apresentado, mantendo, assim, a previsão constitucional anteriormente existente.

Realizamos, entretanto, algumas adequações do Regime ao modelo proposto para o IBS e a CBS.

O optante pelo Simples Nacional poderá escolher entre incluir ou não o IBS e a CBS no regime de recolhimento unificado. Se o imposto for incluído, a micro ou pequena empresa não aproveitará créditos de suas aquisições. Contudo, poderá repassar crédito correspondente ao IBS e CBS incluído no Simples Nacional aos seus adquirentes.

Alternativamente, o contribuinte pode preferir recolher o IBS e a CBS separadamente, conforme regime ordinário de tributação, aproveitando e repassando créditos normalmente. Essa seleção não afetará os benefícios a ele garantidos pelo Simples Nacional, mas tão apenas a incidência desses tributos.

Essa inovação permite que uma empresa enquadrada no Simples seja fornecedora de bens e serviços a outra que apure o IBS pelo regime comum. Noutro giro, empresas enquadradas no Simples que lidem diretamente com o consumidor final, e que possuam poucos insumos creditáveis a título de IBS, podem optar por se manter na tributação hoje existente.

Espera-se que a modernização e simplificação das obrigações tributárias acessórias do novo imposto reduzam enormemente o custo de

64 Qualidade dos gastos tributários no Brasil : o Simples Nacional / Leonel Cesarino Pessôa e Samuel Pessôa (organização) - São Paulo : FGV Direito SP, 2020

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

conformidade do regime não cumulativo, com a concessão do crédito ocorrendo automaticamente a partir da identificação do adquirente no documento fiscal da operação, tornando-se atrativa sua adoção também pelas pequenas empresas.

Salientamos que essas alterações no Simples também eliminam distorções atuais relativas ao creditamento de seus adquirentes, como a existente em relação à contribuição para o PIS e à Cofins, que, em virtude de a apuração ser realizada no modelo “base contra base”, permite que aquisições efetuadas de empresas incluídas no Simples gerem crédito para desconto no valor devido na etapa posterior, mesmo sem haver o pagamento do tributo correspondente.

II.3.3.1.1.8.3.2. Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio

A Zona Franca de Manaus – ZFM representa o esforço na implantação de um projeto de desenvolvimento econômico e incentivo ao povoamento da região Norte, por meio do aumento da competitividade da indústria local. Essa empreitada se ancora em um amplo leque de incentivos fiscais, os quais perpassam os mais diversos tributos – entre os quais estão aqueles que ora pretendemos extinguir.

Registramos que a disposição constitucional sobre o tema se limita a prever, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

> *Art. 40 É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*
>
> *Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

Como sói ocorrer nos casos de regimes especiais de tributação, ocorreram sucessivas prorrogações. A atual estendeu a referida previsão ao ano de 2073.

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Estudos sobre a eficiência da política tributária para o desenvolvimento da região oscilam. Por um lado, há indícios de que a ZFM promoveu o crescimento da renda *per capita* acima da média nacional, impactou positivamente as condições de moradia da população e apresentou multiplicador de gasto tributário com o programa de incentivo em seu polo industrial de 1,18 a 2,44[65]. Por outro, sinais apontam que as empresas da região possuem eficiência produtiva e energética não superiores às situadas fora da ZFM[66] e de que o próprio sistema seja ineficiente, pelo que Manaus poderia se beneficiar mais se recebesse o montante do gasto tributário (R$ 55,2 bilhões[67]) em transferências de renda[68].

No mesmo sentido do que delineamos sobre o Simples Nacional, é certo que os mecanismos de incentivo à ZFM merecem aprimoramento pelo legislador infraconstitucional. Deve-se, principalmente, desestimular a utilização dos incentivos com fins de mero planejamento fiscal, sem a real intenção de promover o desenvolvimento local, através da geração de empregos, aumento de renda e incremento da qualidade de vida da população.

Deve-se, ainda, avaliar profundamente o efeito dos gastos tributários, trocando-se, sempre que possível, o ingresso no fácil e ineficiente caminho da renúncia tributária pela formulação de planos de financiamento à produção e de evolução da infraestrutura.

Feitas essas considerações, e repisando ser objetivo fundamental deste País garantir o desenvolvimento de todas as suas regiões, autorizamos a continuidade do tratamento especial à Zona Franca de Manaus, pelo prazo hoje previsto na Constituição Federal. Para isso, pode-se alterar as alíquotas e regras de creditamento do IBS e da CBS, e fazer com que o Imposto Seletivo incida sobre bens que tenham industrialização na Zona Franca de Manaus.

---

65 Zona Franca de Manaus – impactos, efetividade e oportunidades. FGV. 2019. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf#page=8&zoom=100,0,0.

66 ASSUNÇÃO, Juliano; HOLZ, Rhayana; SCHUTZE, Amanda. Sumário. A Zona Franca de Manaus tem impacto na eficiência da indústria? Rio de Janeiro: Climate Policy Initiative, 2023.

67 Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021

68 Emprego e Crescimento: a agenda da produtividade. Banco Mundial. 2019. p. 46. Disponível em http://documents1.worldbank.org/curated/en/203811520404312395/pdf/123969-WP-PUBLIC-PORTUGUESE-P162670-EmpregoeCrescimentoAAgendadaProdutividade.pdf.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

As Áreas de Livre Comércio (ALCs) foram criadas para promover o desenvolvimento das cidades de fronteiras internacionais localizadas na Amazônia Ocidental e em Macapá e Santana, com o intuito de integrá-las ao restante do País, oferecendo benefícios fiscais semelhantes aos da ZFM. Nesse sentido, o substitutivo concedeu os mesmos benefícios da ZFM às áreas de livre comércio instituídas até 31 de maio de 2023, elevando a proteção dessas regiões ao nível constitucional.

II.3.3.1.1.9. Distribuição, Repartição e Vinculação da Arrecadação do IBS e da CBS

Nosso Substitutivo acompanha as PECs de nº 45 e 110, ambas de 2019, adotando, como regra geral, o princípio do destino na distribuição dos recursos do IBS. Assim, nas operações interestaduais e intermunicipais, além da alíquota da União, incidirão a alíquota do Estado ou do Distrito Federal e a do Município de destino. A destinação do produto da arrecadação do imposto incidente é determinada pela verificação de a respectiva operação gerar, ou não, crédito ao adquirente.

Na hipótese de operação que gere crédito ao adquirente, o valor arrecadado será retido para ressarcimento ao contribuinte titular do crédito do imposto ou destinado ao montante que será dividido entre os entes federativos, caso o contribuinte tenha utilizado seu crédito na compensação de imposto de sua obrigação.

Já na hipótese de operação que não gere crédito ao adquirente, o montante é arrecadado e distribuído às esferas federativas. Nessa distribuição, observar-se-á a proporcionalidade da participação de cada ente, na condição de ente de destino da operação, no valor total das operações que não gerem créditos ao adquirente.

Em termos gerais, caberá a cada ente o valor arrecadado sobre o que foi consumido em seu território, não se apropriando de receita arrecadada ao longo da cadeia de produção, que gera créditos a serem aproveitados pelos contribuintes nas etapas seguintes do processo produtivo. Em outras palavras,

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

os entes somente receberão os recursos referentes àquelas operações que não gerem crédito, notadamente as relativas ao consumo final.

Delegamos à lei complementar a definição das regras de caráter mais operacional para a distribuição do produto da arrecadação do IBS, inclusive em relação à forma de cálculo e à definição do ente federativo de destino, podendo haver diferenciação em razão das características da operação, a fim de que casos especiais, como os de operações realizadas de forma não presencial, possam receber o tratamento adequado.

Lei complementar também definirá o tratamento que será dado em relação às operações em que o imposto não for recolhido tempestivamente e aos regimes diferenciados de tributação previstos na Constituição Federal.

Em relação à repartição das receitas tributárias, é relevante indicar a alteração do critério de definição da cota-parte hoje presente no ICMS, que utiliza o valor adicionado para 65% da quantia repassada aos municípios. Para que a repartição se alinhe ao novo critério de destino, privilegiando o local em que ocorre o consumo em detrimento de onde está localizada a unidade produtiva, 60% da cota-parte do IBS-estadual passará a ser distribuída aos municípios com base na sua população. A pedido da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, 5% da cota-parte será distribuída igualmente a todos os municípios do estado.

Vale lembrar que as regras ora descritas, assentadas na aplicação do princípio do destino para a tributação sobre o consumo, serão implementadas de maneira gradual, em transição federativa a ser abordada mais adiante.

Derradeiramente, tratemos das vinculações constitucionais do produto da arrecadação do IBS e da CBS.

Sobre o tema, a PEC nº 45 propõe modelo diferenciado de vinculação de receitas. Para o novo IBS, seria criado um sistema de alíquotas singulares que funcionaria como subalíquotas do tributo. Tais alíquotas singulares espelhariam as vinculações/destinações constitucionais hoje existentes, como aquelas para os fundos de participação, seguridade social,

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

cotas-partes dos municípios nos tributos estaduais, gastos mínimos com saúde e educação e etc.

Nesse modelo, com vinculação no próprio tributo e não na receita global como atualmente consagrado, seria possível que as alterações na alíquota do tributo incidissem apenas sobre a parte residual livre ou não vinculada. Neste caso, haveria ganhos na gestão financeira dos entes e menor carga tributária potencial, visto que eventual aumento de tributos não precisaria ser repartido entre as vinculações constitucionais.

Igualmente, sugeriu-se que as destinações à saúde e à educação tivessem suas vinculações unificadas, permitindo a fungibilidade da destinação dos recursos entre essas duas áreas. Esta inovação viria também ao encontro da demanda por menor rigidez orçamentária e financeira para cumprimento dos mínimos constitucionais.

A despeito de possíveis vantagens no gerenciamento dos recursos disponíveis, adotamos como princípio a manutenção de todas as participações e vinculações já vigentes, cuja discussão de mérito foge ao escopo da presente PEC. Assim, decidimos em nosso relatório manter o sistema de repartição nos moldes já preconizados pela Constituição e que continuará aplicável aos outros tributos, acatando o exemplo proposto na PEC nº 110, do Senado Federal.

Nosso texto preserva as vinculações constitucionais sobre o IBS, nos mesmos termos aplicáveis ao ICMS e ao ISS.

Salientamos que, como se atribuiu à União tributo sobre o valor agregado na modalidade contribuição social, a CBS, foram mantidas as vinculações à seguridade social, ao seguro-desemprego e ao abono salarial para garantir idêntica proteção à atualmente vigente.

Em relação às vinculações do IPI, a solução adotada foi a de reproduzi-las em relação ao Imposto Seletivo, que substituirá parcialmente o tributo extinto. Como não é possível precisar em qual medida se dará esta substituição, estipulamos que a União deverá compensar eventuais diferenças na partilha com Estados e Municípios. Por fim, quanto à vinculação da receita de impostos da União à educação, a Emenda Constitucional nº 108, de 2020, estabeleceu a obrigatoriedade de manutenção das aplicações mínimas, em

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

caso de extinção ou substituição de impostos, às anteriormente praticadas, o que resolve o problema da indefinição quanto à proporção em que cada novo tributo substituirá o IPI, sem a necessidade de alteração do texto constitucional.

II.3.3.1.1.10. Gestão compartilhada do IBS

O desafio de criarmos um imposto de caráter nacional, que demanda a conjugação do exercício da competência tributária dos entes das esferas de governo, exige a concatenação das atividades de regulamentação, fiscalização, arrecadação, administração e distribuição do produto da arrecadação.

Nesse cenário, buscando compatibilizar a gestão eficiente do imposto com os imperativos decorrentes da autonomia federativa, o Substitutivo estabelece que o IBS terá a sua administração compartilhada por um Conselho Federativo, entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Sua instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será a assembleia geral, composta por todos os estados, o Distrito Federal e todos os municípios, com votos distribuídos de forma paritária.

Como diretriz expressa do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária para o modelo de gestão do IBS no sistema dual, em nenhum momento deixou-se de considerar o importante papel que as administrações tributárias subnacionais terão no novo modelo adotado. O IBS é um tributo de âmbito nacional, que demanda a participação de todos os entes federativos para seu funcionamento. A intenção não é restringir a atuação das Fazendas Públicas estaduais e municipais, mas sim dar-lhes uma nova dimensão de atuação, mais abrangente e integrada.

A criação do Conselho Federativo é necessária em razão de competências que precisam ser exercidas de forma uniforme em âmbito nacional, como a administração da arrecadação e a regulamentação do tributo. O IBS com gestão compartilhada por estados, DF e municípios exigirá uma gestão e administração conjunta dessas esferas federativas. Essa atuação integrada é indispensável para garantir a distribuição dos recursos conforme o

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

princípio do destino, a unicidade da regulamentação do imposto e a ágil devolução dos créditos aos contribuintes.

Toda competência que não possua essas caraterísticas continuará sendo exercida pelas Administrações Tributárias dos entes subnacionais. Adicionalmente, Estados e Municípios terão participação ativa na gestão do Conselho. Não se trata de órgão separado das administrações tributárias; o Conselho será formado pelos próprios entes e será um integrador da atuação das Fazendas Públicas. É o conjunto das Fazendas estaduais e municipais atuando de forma coordenada.

Na verdade, a criação do Conselho Federativo não restringe a atuação dos órgãos subnacionais, mas as amplia, tornando-os atuantes na formulação de políticas tributárias em âmbito nacional de base sobre o consumo ampliada. Estados e Municípios comandarão o Conselho Federativo.

É fundamental, também, que esse órgão atue de forma harmoniosa com a Administração Federal, para que os impostos federal e estadual/municipal funcionem de forma eficiente e integrada. Isso, além de tornar mais eficiente, cria uma integração maior entre as administrações tributárias de todos os entes federativos, tornando a tributação sobre o consumo colaborativa, em substituição à disputa pela base tributária que se observa hoje.

Por fim, mas não menos importante, a criação do Conselho Federativo com a administração compartilhada do IBS é enorme avanço para o contribuinte. Trata-se da garantia de que a regulamentação será única para todo o território nacional e, em decorrência, de que as obrigações acessórias serão simplificadas. Além disso, eleva-se significativamente a segurança jurídica quando há um órgão central responsável pela administração do tributo, em vez de mais de cinco mil unidades federativas atuando de forma separada.

Assim, a criação do Conselho Federativo fortalece as Administrações Tributárias subnacionais, contribui para sua integração com a esfera federal, incentiva a atuação colaborativa de todos os entes envolvidos e dá maior segurança jurídica, além de simplificar substancialmente o cumprimento das obrigações acessórias para o contribuinte.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Em relação às atividades de lançamento, fiscalização e cobrança, essenciais para a Administração Tributária, caberá também à lei complementar dispor sobre a coordenação da atuação integrada dos fiscos, inclusive por meio da definição de hipóteses de delegação de competências entre eles, visando dar mais racionalidade e eficiência ao processo fiscal e à atividade fazendária - além de resultar em maior arrecadação com menores despesas, trará maior justiça fiscal ao cidadão, reduzindo casos de evasão ou elisão tributárias.

Espera-se que essa atuação coordenada garanta, também, maior segurança jurídica ao contribuinte. Isto porque o lançamento, a fiscalização e a cobrança integrada dos fiscos simplificarão a compreensão dos procedimentos fiscais adotados e evitará que a mesma empresa seja submetida a sucessivas e descompassadas ações fiscalizatórias, de entes distintos, sobre as mesmas operações.

A lei complementar definirá, ainda, o modelo de funcionamento do sistema de uniformização da interpretação/aplicação da legislação do IBS. Trata-se de medida indispensável à harmonização da incidência e repartição do tributo, tendo em conta a inerente multifacetação da interpretação da norma jurídica, bem como os interesses econômicos envolvidos, naturalmente vocacionados a gerar conflitos interfederativos.

Em relação a essa questão, cabe ressaltar que o Substitutivo prevê a possibilidade de implementação, no âmbito da administração compartilhada do IBS, do modelo de pronunciamentos e soluções de consulta vinculantes, adotado hoje pelas administrações tributárias, com a diferença de vincular as esferas federativas.

Espera-se que a legislação unificada e a simplificação dos procedimentos contribuam para que todos os entes diminuam seus custos com administração tributária com significativos ganhos de eficiência.

II.3.3.1.1.11. Processo Administrativo e Judicial Fiscal

A disputa fiscal entre a Administração Pública e os contribuintes em torno do crédito tributário esbarra atualmente em obstáculos que lhe garantem baixa eficiência, especialmente nos litígios originados da atuação do fisco. Por

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

certo, a missão da fazenda pública em recuperar valores inadimplidos é árdua e demanda a constante revisão da eficiência das políticas públicas repressoras da sonegação fiscal.

O quadro atual é desalentador. Com efeito, estima-se que o contencioso tributário brasileiro, nas três esferas federativas, tenha alcançado 5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano[69]. Apenas o contencioso tributário federal judicial, incluído aqui o previdenciário, incrementou-se em 13,1% do ano de 2018 para 2019.

Ressalte-se que esse levantamento promovido pelo Instituto Insper não considerou em seu cálculo as ações promovidas pelos contribuintes para deixar de pagar tributos ou recuperar valores já pagos, o que avolumaria o estoque de litígios fiscais a quantias inestimáveis.

Não bastasse essa colossal soma de recursos em disputa, verificamos que os processos de execução fiscal são verdadeiros gargalos na atividade do Poder Judiciário, sendo os principais responsáveis por sua alta taxa de congestionamento. Além de representarem 65% do estoque de processos de execução, correspondem a aproximadamente 35% do total de casos pendentes de julgamento, conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça[70].

O mesmo relatório destaca que esse congestionamento ocorre em virtude de o executivo fiscal chegar a juízo depois de tentativas frustradas de recuperação do crédito tributário na via administrativa. Assim, repetem-se etapas e providências de localização do patrimônio do devedor em juízo, as quais comumente restam infrutíferas. O resultado disso é uma média estimada, para o ano de 2017, de 18 anos e 11 meses para a duração total do contencioso tributário, somadas as fases administrativa e judicial[71].

Reconheça-se, apesar disso, que o Poder Público não tem se quedado inerte. Iniciativas como a criação do Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário – Sisbajud, a possibilidade da transação tributária e a

69 Núcleo de Tributação do Insper. *Contencioso Tributário no Brasil.* Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020.

70 Justiça em Números 2022/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2022.

71 Estimativa realizada pela Ernst & Young e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO em seu estudo Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro, em 2019.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

formação de grupos de trabalho como o Comitê de Apoio Técnico à Realização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional[72] e o Comitê Gestor para definição de diretrizes para o Programa de Conformidade Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal[73] demonstram o empenho em se aprimorar a persecução do crédito tributário e a relação fisco-contribuinte.

Os Estados e Municípios, ainda que de forma difusa, também tem buscado promover esforços para desenvolver boas práticas e modernização em sua atuação fiscal.

No caso do IBS, para que se evite a atuação em paralelo das administrações tributárias, quanto mais ao tratarmos de um imposto único que fará com que as duas esferas de governo tributem a mesma operação, delegamos à lei complementar a uniformização do processo administrativo fiscal, de modo que o procedimento de exigência do imposto seja simples para o contribuinte e eficiente para a Fazenda Pública.

Pretendemos, assim, avançar na eficiência e na celeridade do processo administrativo. Nesse sentido, é indispensável que aproveitemos soluções também desenvolvidas em outros países, como a evolução de medidas alternativas de resolução de conflitos, a priorização no tratamento de contribuintes que se mantêm regulares com suas obrigações tributárias, a busca de dívidas que se mostrem mais propensas ao êxito e o oferecimento de mais meios de pagamento à sociedade[74].

O modelo que preconizamos manterá o funcionamento dos fiscos de cada ente da Federação, exigindo, contudo, que participem conjunta e simultaneamente nas ações de fiscalização e nas contendas administrativas com os contribuintes. Isso para evitar que cada ente abra seu processo fiscalizatório de forma independente e sem comunicação com os demais, o que poderia inserir o sujeito passivo em infindável insegurança jurídica.

Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do

72 Portaria Conjunta nº 1, de 18 de janeiro de 2021 – Secretaria Especial de Programas, Projetos e Gestão Estratégica e Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

73 Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021.

74 OECD (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/74d162b6-en.

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação tributária, que fará com que determinado ente dependa da fiscalização de contribuintes situados em outro estado ou município.

Modelo idêntico deve ocorrer na esfera judicial, primando-se pela coexistência das procuradorias fazendárias dos respectivos entes. Conquanto a disposição sobre normas processuais caiba à legislação infraconstitucional, antecipamos que o sistema por nós idealizado congrega a atuação litisconsorte das procuradorias dos entes interessados na operação. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos.

Adiantamos que nossa expectativa, a partir das características do IBS e da CBS, é a de que teses jurídicas sobre a incidência dos tributos ou a possibilidade de creditamento de insumos sejam profundamente reduzidas.

II.3.3.1.1.12. Implementação e Transição dos Sistemas

Para se proceder à sucessão do sistema de tributação do consumo, faz-se necessária delicada alquimia, que condense a necessidade de uma implementação que traga tempestivamente os resultados esperados e atenda às expectativas da sociedade, com a segurança jurídica e as repercussões nos preços relativos de bens e serviços e nas finanças públicas.

Vigilantes em relação a esse desafio, propomos a transição dos tributos incidentes de modo a conciliar as propostas de Reforma Tributária em debate neste Parlamento, bem como a suave modificação dos critérios de distribuição da arrecadação, nos termos a seguir.

II.3.3.1.1.12.1. Transição dos Tributos

Ao longo de todos esses meses de trabalho desde que assumimos a relatoria nesta Comissão Mista, constatamos um anseio generalizado, manifestado nas diversas emendas apresentadas à PEC nº 45, de 2019, e nas reuniões técnicas, de que a transição aplicável aos contribuintes se desse em

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

um prazo mais curto. Apesar de termos nos esforçado por conseguir um prazo ainda menor, as negociações permitiram apresentar uma proposta de transição de 7 anos, entre 2026 e 2032.

A transição que submetemos à análise dos nobres parlamentares terá duas fases: uma federal, de dois anos, seguida de uma nacional, de quatro anos, com um intervalo de dois anos entre elas.

O processo se iniciará em 2026, cobrando-se a CBS com uma alíquota de 0,9% e o IBS de 0,1%, que podem ser compensadas com a contribuição para o PIS ou a Cofins, ou, não havendo débitos desses tributos, com qualquer outro tributo federal, podendo ainda ser objeto de ressarcimento, em até 60 dias, mediante requerimento. O objetivo dessa etapa é conhecer a base tributável, permitindo que se calculem as alíquotas da CBS e do IBS necessárias para substituir a arrecadação atual. Em relação ao Substitutivo preliminar, incorporamos a cobrança do IBS na alíquota teste, de maneira a atender demanda dos Estados.

Em 2027, entra em vigor a CBS com alíquota de referência, extinguindo-se o PIS/Cofins e reduzindo a zero as alíquotas do IPI, exceto as dos produtos que não tenham industrialização na Zona Franca de Manaus. Desse modo, entra em vigor o sistema federal, mantendo-se temporariamente o IPI apenas como instrumento de preservação do tratamento favorecido da região amazônica.

A adoção de um período inicial de transição majoritariamente para a União confere maior segurança à implantação do novo sistema tributário, pois o governo federal dispõe de significativa base de dados e de instrumentos mais ágeis para corrigir ou compensar desvios. Mitiga-se também a possibilidade de impactos nas contas públicas, tendo em vista que a base arrecadatória do União é mais ampla.

Entre 2029 a 2032, as alíquotas do ICMS e do ISS serão gradualmente reduzidas, à razão de 1/10 por ano, até a extinção desses impostos. Concomitantemente, as alíquotas do IBS estadual e municipal serão elevadas de forma a manter o nível de arrecadação das duas esferas federativas. Nesse período, os benefícios fiscais começam a ser reduzidos

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

nessa mesma proporção, conferindo-se, assim, um prazo de adaptação razoável aos setores afetados pelas modificações propostas.

A partir de 2033, são extintos o ICMS, o ISS e o IPI, com a vigência integral do novo sistema e a incorporação dos 60% restantes, e a extinção do antigo. Nesse momento, já estará em vigor o novo instrumento de tratamento favorecido da Zona Franca de Manaus, em que o Imposto Seletivo poderá assumir a função de diferencial competitivo dos produtos região.

Em relação aos saldos credores acumulados de ICMS, cabe apontar que a lei complementar poderá prever, após homologação expressa ou tácita pelos entes federativos, ao final de 2032, (i) a sua utilização para pagamento do IBS em 240 parcelas, de modo que sejam abatidas da parte que caiba a cada ente federativo; e (ii) o seu ressarcimento pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela.

Como forma de possibilitar que a carga tributária se mantenha inalterada durante a transição, o Substitutivo atribui ao Senado Federal a fixação de alíquotas de referência do IBS e da CBS para todas as esferas federativas, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União, segundo diretrizes estabelecidas em lei complementar. Em respeito à autonomia federativa, essas alíquotas, denominadas alíquotas de referência, serão aplicáveis até que sobrevenha lei federal, estadual, distrital ou municipal com percentual diverso.

Registre-se que o texto proposto prevê que as alíquotas de referência do IBS e da CBS serão reajustadas para incorporar a perda de arrecadação dos tributos extintos, de maneira a manter a carga tributária em cada esfera federativa inalterada. A arrecadação do imposto seletivo será computada para a redução da alíquota federal da CBS, de modo a proporcionar impacto nulo sobre a arrecadação federal durante esse período.

Em suma, as alíquotas de referência do IBS e da CBS de cada ente federado serão as alíquotas necessárias para replicar a carga tributária hoje existente, eliminando-se artifícios que tentam camuflá-la, como a incidência do imposto sobre ele mesmo (tributo “por dentro”) e a cumulatividade ao longo da

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

cadeia. Decerto, devemos avançar no debate sobre o deslocamento da tributação das operações com bens e serviços para a renda e o patrimônio, o que permitirá reduzir a pesada carga sobre o consumo – que já existe atualmente. Porém, os que se rebelam contra o modelo que ora propomos demonstram exclusivamente sua preferência em continuarem na iludida e ingênua percepção das exações que recaem sobre suas operações.

Alertamos para que seja mantido o modelo proposto, que alberga poucas exceções à unicidade do IBS e da CBS, de modo a se evitar a majoração da alíquota de referência do tributo.

II.3.3.1.1.12.2. Transição Federativa

Historicamente a incerteza quanto ao comportamento e à distribuição horizontal e vertical da arrecadação tributária tem-se revelado um grande obstáculo às tentativas de aperfeiçoamento do sistema tributário nacional. A par desse desafio tradicional, a realidade do setor público hoje, em todas as esferas, é de constrangimento fiscal severo, com poucos graus de liberdade para se abdicar de receitas tributárias no curto prazo, ainda que o aperfeiçoamento do sistema possa promover ganhos de arrecadação em médio e longo prazos.

Mesmo que fixemos a carga tributária e a participação de cada esfera nesta carga, uma estrutura tributária baseada em premissas diferentes promoverá, obviamente, uma distribuição horizontal da arrecadação distinta da que se observa hoje. Com a implementação do princípio do destino, a distribuição do bolo tributário migrará dos entes produtores para os consumidores. O novo modelo permitirá que os tributos sobre consumo possam custear políticas públicas que atendam melhor às demandas dos cidadãos, ao criarem na população a devida percepção dos custos dessas políticas. Por outro lado, precisa ser enfrentada a questão da transição federativa, tendo em vista o comprometimento das receitas públicas com gastos de caráter continuado já assumidos.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Na expectativa de oferecermos o detalhamento requerido para a questão, nossa proposta estabelece transição federativa de cinquenta anos, entre 2029 e 2078, da qual participarão Estados, Distrito Federal e Municípios.

O modelo ora proposto prevê a retenção da parcela da arrecadação própria do IBS de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município para a distribuição entre estes entes com vistas a amenizar as variações de arrecadação.

Até 2029 não há transição, pois apenas a parcela federal estará sendo cobrada, à exceção da alíquota teste de 0,1% da parcela estadual. Entre 2029 e 2034, será retido o montante correspondente a 90% do valor do imposto apurado com base nas já mencionadas alíquotas de referência; nos 44 anos seguintes, a retenção será reduzida à razão de 1/45 ao ano, de maneira que, ao final da transição federativa, o princípio do destino valerá completamente. Esses percentuais incidirão sobre o imposto apurado antes da partilha das cotas partes de IBS.

Para viabilizar a transição federativa que propomos, é vedada aos entes a fixação de alíquotas do IBS em patamar insuficiente para garantir a retenção. Respeitada essa vedação, toda e qualquer variação de alíquota promovida pelo ente repercutirá integralmente em sua participação no produto da arrecadação do IBS.

Nossa proposta estabelece que os recursos retidos na forma mencionada acima serão distribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios proporcionalmente às receitas líquidas médias com os tributos substituídos, inclusive as relativas às suas cotas-partes, entre 2024 e 2028, não causando, portanto, incentivo adverso para aumento da carga tributária. Dado que a distribuição desses recursos considerará o valor pós-partilha do ICMS com os Municípios, não se aplicará a cota-parte de IBS nos recursos entregues aos Estados.

A parcela da arrecadação não retida será entregue ao ente arrecadador segundo a regra geral instituída por lei complementar, como previsto no art. 156-A, § 5º, I, acrescido à Constituição. Esta parcela cresce com o passar dos anos, até atingir a totalidade do valor entregue a cada ente

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

no fim da transição, quando o princípio do destino restará completamente implementado.

Similarmente ao que hoje ocorre com os tributos substituídos, os valores entregues a cada ente:

> a) constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A (limite de despesas com Câmara de Vereadores), 198, § 2º (mínimos constitucionais da saúde), 204, parágrafo único (vinculação de receita tributária para programa de apoio à inclusão e promoção social), 212 (mínimos constitucionais da educação), 216, § 6º (vinculação de receita tributária para fundo estadual de fomento à cultura), todos da Constituição Federal;
>
> b) integrarão a base de cálculo do Fundeb (art. 212-A, II, da Constituição Federal), subtraindo-se, no caso do Distrito Federal e dos Municípios, a parcela relativa ao IBS municipal, tendo em vista que o ISS atualmente não compõe essa base;
>
> c) poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

É previsto, ainda, mecanismo de equalização para os entes com maior redução relativa de receitas, a partir da retenção de 3% dos recursos não retidos para a transição descrita anteriormente. Esses recursos crescem à medida que a transição avança e servirão para equalizar a redução relativa de receita dos entes que mais sofrerem com a mudança do modelo. Lei complementar estabelecerá os critérios para a extinção gradativa, entre 2079 e 2098, do referido mecanismo de equalização.

Entendemos que a regra de transição ora trazida é capaz de amenizar de forma significativa eventuais perdas de curto prazo que alguns entes poderão experimentar. É uma regra de simples aplicação e entendimento por todas as partes, além de, comparativamente ao proposto na PEC nº 45, de 2019, apresentar maior neutralidade quanto aos incentivos para os entes

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

fixarem as alíquotas próprias. A inclusão das cotas-partes na transição atende, ainda, a demanda trazida pela CNM, preocupada com as repercussões da mudança de critério de partilha das receitas de Estados com seus Municípios.

Por fim, vale notar que os ganhos econômicos pela simplificação do sistema tributário compensarão, por si só, boa parte das eventuais perdas de Estados e Municípios que, atualmente, possuem participação ampliada nos tributos substituídos pela desobediência ao princípio do destino, fiscalmente mais justo.

II.3.3.1.1.13. Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

As discussões demonstraram ser necessária a criação de um fundo de desenvolvimento com o objetivo de reduzir desigualdades regionais e de estimular a manutenção de empreendimentos nas regiões menos desenvolvidas, que deixarão de contar com benefícios fiscais dos tributos extintos. Nesse contexto, a diretriz do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária foi de construção de um fundo de desenvolvimento regional com financiamento e critérios de distribuição adequados.

A adoção do princípio do destino ensejará o fim de guerras fiscais promovidas por estados e também por municípios com a instituição do IBS. O grande problema da guerra fiscal é que os benefícios são colhidos no curto prazo, com a atração de empreendimentos e o crescimento das economias locais, mas seus danos são sentidos somente em prazo mais longo e, em muitos casos, acabam por suplantar os benefícios econômicos inicialmente obtidos, com a perda de transparência e de controle sobre os incentivos fiscais concedidos e a exaustão da capacidade arrecadatória dos fiscos.

Em audiências públicas com Secretários de Fazenda estaduais e manifestações de importantes lideranças neste Colegiado, a preocupação de se colocar um ponto final nas guerras fiscais e de se recuperar a capacidade de arrecadação dos governos mostrou-se recorrente. Contudo, os discursos demonstraram, também reiteradamente, grande preocupação com a perda do instrumento de atração de investimentos produtivos e o impacto sobre as economias de regiões do País que experimentaram grande desenvolvimento

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

de seus parques produtivos por meio da concessão de incentivos tributários. O entendimento majoritário é o de que a guerra fiscal precisará ser substituída por outras políticas públicas, mais eficientes ao longo do tempo, que permitam o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões brasileiras.

Buscando atender ponto tão sensível à realização da presente Reforma Tributária, o Substitutivo institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional — FNDR com objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, da Constituição Federal, mediante a entrega de recursos federais aos Estados e ao Distrito Federal para aplicação em: (i) realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (ii) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (iii) promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

Após longa negociação, a União concordou em financiar exclusivamente esse fundo com aportes que se iniciarão em 2025 e crescerão até 2033, quando atingirão quarenta bilhões de reais anuais, atualilzados monetariamente pela variação acumulada do IPCA desde 2023.

Os critérios de distribuição dos recursos serão definidos em lei complementar, sendo vedada a retenção ou qualquer restrição a seu recebimento. Os recursos do fundo estão ainda excetuados das bases de cálculo ou limites de despesas consideradas nas regras fiscais.

II.3.3.1.1.14. Tratamento para os Benefícios Fiscais de ICMS Convalidados

Seguindo diretriz do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, cuidamos para que os benefícios fiscais do ICMS convalidados até 2032 pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sejam respeitados. Para isso, utilizamos dois mecanismos.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

O primeiro foi o de iniciar o prazo de transição do ICMS em 2029, de forma que só haverá alguma perda a ser compensada para os benefícios que ainda vigorarem entre 2029 e 2032.

O segundo foi criar um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais, a ser distribuído de modo a compensar as perdas de 2029 a 2032 com incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS concedidos por prazo certo e sob condição até 31 de maio de 2023, nos critérios, limites e procedimentos definidos em lei complementar.

Os aportes de recursos neste fundo serão feitos exclusivamente pela União, que somarão mais de sessenta bilhões entre 2025 e 2032, se considerada a atualização monetária. A União deverá complementar esses valores caso se mostrem insuficientes para as compensações devidas, e eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao FNDR. Por fim, os recursos recebidos desse fundo estão também excetuados das bases de cálculo ou limites de despesas consideradas nas regras fiscais.

II.3.3.2. Imposto Seletivo

Como se observa dos arts. 3º e 5º da Diretiva nº 92/12/CEE do Conselho das Comunidades Europeias e do art. 1º da Diretiva nº 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, é corrente na prática tributária internacional a criação, paralelamente à tributação do volume de negócios, de impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco, eletricidade, óleos minerais, álcool e demais produtos energéticos.

Nesse contexto, alinhado às melhores práticas internacionais, o texto ora apresentado prevê a substituição do IPI por um imposto seletivo, com um espectro de incidência melhor delimitado.

Registre-se que o modelo proposto é mais eficiente do que o adotado pela Constituição vigente, no qual a atribuição da possibilidade de uma seletividade ampla ao IPI e o ao ICMS levou à multiplicação de alíquotas e à

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

própria desfiguração do critério da essencialidade, que acabou substituído por quaisquer motivos de política econômica ou fiscal que não extrapolassem patamares justificáveis para as alíquotas adotadas[75].

De um modo geral, as características[76] dos produtos incluídos no regime de impostos seletivos (*excise taxes*) são (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.

Não existe, contudo, uma uniformidade em relação aos bens sujeitos a impostos seletivos. Na própria União Europeia[77], por exemplo, há países que tributam veículos automotores (Áustria, Espanha, Holanda e Polônia), apostas e loterias (Alemanha, Espanha, Itália, Portugal e Reino Unido), bebidas não alcoólicas (Bélgica), café (Bulgária), sorvetes, chocolates e demais doces (Dinamarca).

Dessa forma, optamos por prever a incidência do imposto para desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O imposto seletivo, apesar de idealmente cobrado de forma monofásica, poderá incidir em uma ou mais fases da cadeia produtiva, conforme definido pelo legislador.

O imposto incidirá nas importações e não incidirá nas exportações, e a repartição de sua arrecadação observará o atual modelo de repartição atual do IPI.

Cabe registrar que, durante as audiências públicas do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária e em reuniões com diversos setores, surgiram diversas demandas para restringir ou ampliar o uso desse instrumento para

75 Cabe mencionar, nesse sentido, os julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IPI sobre o açúcar, como o Recurso Extraordinário nº 592145, publicado em 01/02/2018.

76 MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coordenador). **Reforma fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos.** Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal, Volume 1. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. Página 115. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/557745.

77 A lista de impostos especiais sobre o consumo está disponível para consulta no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

determinados bens e serviços, estabelecendo-se já na PEC critérios mais ou menos restritivos.

Pela complexidade do tema, optamos por manter a redação ampla e transferir as especificidades para a discussão infraconstitucional. Dessa forma, os diversos setores terão tempo de esclarecer suas particularidades e a legislação poderá ser alterada de acordo com a evolução do consumo da sociedade.

Por fim, cabe apontar que o Substitutivo prevê que a instituição do imposto seletivo não elevará a arrecadação geral da União, pois estabelece que, durante o período de transição, o produto de sua arrecadação será considerado na fixação das alíquotas de referência do IBS, de modo a reduzir as alíquotas gerais desse imposto.

II.3.3.3. Medidas na Tributação da Propriedade e da Renda

Apesar de o foco principal desta fase da Reforma Tributária ser a tributação do consumo, entendemos ser possível avançar em alguns aspectos da tributação da propriedade que há tempos demandam intervenção no sentido de se alcançar maior justiça fiscal, em especial na esfera do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O art. 145, § 1º da Constituição Federal, ao estabelecer que, "*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*", positiva o princípio da capacidade contributiva, que se expressa, dentre outras formas, pela progressividade fiscal.

Por muito tempo, a doutrina e a jurisprudência dominantes entenderam que, como decorrência desse dispositivo, essa progressividade deveria ser restrita aos chamados tributos pessoais, não recaindo sobre os tributos reais, tais como o ITCMD.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Essa posição, porém, vem sendo alterada, notadamente em razão da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, em que se concluiu pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD, ao fundamento de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos.

Com o objetivo de positivar e dar concretude a essa importante diretriz assentada pela Corte Suprema, o Substitutivo determina que o ITCMD seja progressivo em razão do valor da transmissão, de modo similar ao que já foi feito em relação ao IPTU na Emenda Constitucional nº 29, de 2000, tributando as heranças e doações de alto valor de modo mais justo.

Além disso, a competência do ITCMD sobre bens móveis, títulos e créditos deixou de ser de competência, no caso de transmissão *causa mortis*, do estado onde se processar o inventário ou arrolamento, passando a ser daquele onde tiver domicílio o *de cujus*. Evita-se, assim, planejamento tributário que se tornou frequente de abertura do inventário ou arrolamento em locais com o simples propósito de redução de carga fiscal.

Ainda na seara do ITCMD, criou-se regra que permite a cobrança do imposto nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Com as decisões do STF que proibiram a cobrança do ITCMD nesses casos enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal[78], diversas doações e heranças de valores expressivos deixaram de ser tributadas. As regras do Substitutivo valerão até a publicação da referida lei complementar.

Para o IPVA, prevê-se sua incidência sobre veículos aquáticos e aéreos. Apesar de o atual texto constitucional não deixar claro a abrangência dessa base de incidência, a atual interpretação do Supremo Tribunal Federal sobre o tema é de que o imposto apenas incide sobre veículos automotores terrestres.

78 ADO 67. Tribunal Pleno. Relator Min. Dias Toffoli. Julgamento: 06/06/2022. Publicação: 29/06/2022.
ADI 6828. Tribunal Pleno. Relator Min. André Mendonça. Julgamento: 03/11/2022. Publicação: 22/11/2022.
ADI 6830. Tribunal Pleno. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 10/11/2022. Publicação: 21/11/2022

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

De fato, o modelo atualmente adotado possui acentuada incoerência se analisado do ponto de vista da isonomia e da capacidade contributiva, princípios basilares de nosso Sistema Tributário. Não é justo que o contribuinte de classe média arque com a tributação da propriedade de seu carro ou sua moto usados enquanto donos de lanchas, iates e jatinhos são desonerados.

De fato, a intenção da proposta é trazer mais isonomia à tributação do patrimônio, permitindo que bens de alto valor e utilizados para fins recreativos sejam onerados da mesma forma que os carros utilizados pelas famílias para seu deslocamento diário. Trata-se de medida que trará maior progressividade ao Sistema Tributário e que é demanda recorrente de grande parte dos parlamentares, independentemente de legislatura ou de partido.

De outro lado, não é nossa intenção onerar aeronaves e barcos de transporte de passageiros ou barcos voltados à pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência. Da mesma forma, não pretendemos que o tributo incida sobre bens de capital das empresas, como, por exemplo, plataformas de petróleo. Esse imposto não terá o viés de onerar a atividade produtiva, seu objetivo é alcançar bens utilizados por pessoas com alto poder aquisitivo de elevado valor, que hoje não são tributados, em um claro descompasso com o imposto aplicado sobre veículos automotores de uso popular.

Além disso o IPVA poderá ser progressivo também em razão do impacto ambiental do veículo. Essa alteração está em linha com as propostas ambientais mais modernas defendidas mundialmente e caminha no mesmo sentido dos acordos de adequação de emissão de carbono em que o Brasil é signatário. Trata-se de proposta, portanto, em sintonia com o contexto mundial atual em relação tanto à tributação quanto à defesa do meio ambiente. Acrescenta-se, também, o valor do veículo como critério da progressividade do imposto.

Em suma, elimina-se, assim, injustificável privilégio para bens usualmente possuídos por pessoas dotadas de alta capacidade contributiva e se introduzem critérios de diferenciação para incentivar a posse de veículos energeticamente mais eficientes e para onerar de forma mais gravosa modelos suntuosos.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Para o IPTU, atendendo ao pleito da CNM, autoriza-se que o Poder Executivo atualize a base de cálculo do imposto por meio de decreto a partir de critérios gerais previstos em lei municipal, facilitando que as administrações municipais alcancem o potencial arrecadatório de imóveis com alta valorização.

Quanto à tributação da renda, sabe-se que o governo federal a elencou como prioridade em uma segunda etapa da Reforma Tributária. Para garantir essa iniciativa, estabelecemos prazo de 180 dias para que projeto de lei com essas medidas, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros, seja encaminhado ao Congresso Nacional.

Além disso, determinamos que o aumento da arrecadação obtida com a reforma da tributação da renda seja considerado como fonte para reduzir a tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

II.3.3.4. Impacto Esperado na Economia Brasileira

Nos últimos anos, foi possível constatar a profusão de estudos que analisam os efeitos da implementação de um imposto sobre valor agregado moderno na taxa de crescimento de uma economia. No Brasil, com a intensificação do debate no parlamento sobre as alternativas para reforma da tributação sobre o consumo, propiciada com a apresentação das PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019, não foi diferente.

A implementação do novo modelo impactaria positivamente a taxa de crescimento da economia brasileira, em virtude da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos, do grau de litigiosidade tributária, e da correção das distorções alocativas. Parcela mais significativa desses resultados adviria da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos.

O novo modelo alavancaria a produtividade interna, resultando em uma taxa de crescimento do PIB potencial de aproximadamente 20% em 15 anos. O efeito multiplicador da simplificação tributária e do ganho de eficiência

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

dela decorrente sobre a taxa de crescimento do PIB potencial adquiriria maior intensidade no decorrer dos anos.

Esse impacto positivo no PIB potencial, em um cenário de agravamento das contas públicas em decorrência da pandemia de Covid-19, revela-se ainda mais desejável e necessário pela repercussão positiva nas expectativas dos agentes, pois haveria uma sinalização de que o Brasil está buscando reduzir o risco país e a taxa de juros de longo prazo, por conseguinte. Apesar de se tratar de um efeito indireto, não é menos importante, dada a trajetória crescente da dívida púbica como proporção do PIB, cuja sustentabilidade depende do nível da taxa de juros com que o Estado consegue se financiar. Haveria um incremento de cerca de 10 pontos percentuais na já mencionada taxa de crescimento estimada do PIB potencial[79].

Verificou-se ainda tendência de aumento no nível dos agregados macroeconômicos – consumo das famílias, investimentos, exportações e importações –, com maior variação positiva no nível de investimento, equivalente a 25% se considerada a expectativa de maior produtividade do capital. Para as famílias, isso se traduziria em um aumento de quase 17% na renda.

Também foram objeto de análise recente os efeitos setoriais e distributivos decorrentes da criação de um IBS nacional[80]. A indústria seria o macrossetor com maiores ganhos, cuja atividade cresceria até 25%, em virtude do estímulo que a reforma representa ao investimento em ativo fixo e da redução da carga tributária que o setor suporta relativamente aos demais.

Mesmo que variável, o impacto seria positivo em todos os setores, pois uma menor cumulatividade na tributação sobre o consumo e o aumento da renda das famílias compensariam eventual aumento de carga tributária relativa. Sobretudo se considerarmos que a redução dos custos dos insumos, que hoje

79 BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

80 CARDOSO, Debora Freire *et al.* **Nota Técnica: Simulações dos impactos macroeconômicos setoriais e distributivos da PEC 45/2019**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

embutem alguma cumulatividade, favoreceria destacadamente os macrossetores da agropecuária e de serviços.

Com respeito aos efeitos distributivos da adoção de um IBS nacional, com alíquota uniforme, vários estudos apontam maiores ganhos para as famílias de renda mais baixa, potencializados conforme o modelo de isenção personalizada do tributo. Esse impacto distributivo da modernização da tributação sobre bens e serviços é explicado pela composição da cesta de consumo das famílias nos primeiros estratos, concentrada na aquisição de mercadorias.

Em 2021, o Poder Executivo analisou a relação entre a criação da CBS proposta pelo Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, em substituição à Contribuição para o PIS e à Cofins, e o nível de atividade econômica e o emprego. A conclusão foi de que a produtividade da economia poderia crescer de 0,2% a 0,5% com a unificação das duas contribuições, consideradas apenas duas variáveis no modelo: a queda na variância das alíquotas dentro dos setores e a redução do custo de conformidade. Também foram encontrados resultados positivos sobre o PIB *per capita* e o emprego.

Nota-se, portanto, como as variáveis macroeconômicas estão relacionadas ao sistema tributário, cujos ganhos serão tanto maiores quanto menores forem as distorções remanescentes de uma reforma. Isso significa que o retorno em termos de bem-estar será maior para a população se as mudanças forem estruturais e profundas. Evidentemente os resultados da análise do impacto econômico de uma reforma ampla decorrem da metodologia empregada. No entanto, a evidência empírica indica que, nas últimas quatro décadas e em todos os continentes, reformas amplas contribuíram para o crescimento das economias que as implementaram[81].

Com o aprofundamento do debate sobre a relação entre mudanças estruturantes e crescimento econômico, as reformas amplas passaram a ser consideradas essenciais para garantir um aumento no nível de atividade econômica sólido. Logo, urge e adquire relevância ainda maior a concepção de um novo modelo de tributação sobre o consumo no país. Some-se a isso o fato

81 MARAZZO, Pasquale Marco *et al*. Wide-reaching Structural Reforms and Growth: A Cross-country Synthetic Control Approach. Working Papers Center for International Development at Harvard University, n. 82, abr. 2017. Disponível em: https://growthlab.cid.harvard.edu/files/growthlab/files/cid_rfwp_82.pdf.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

de que historicamente as maiores reformas tendem a acontecer em períodos de dificuldade econômica, tal qual o que ora vivenciamos. Perspectivas econômicas desfavoráveis, como é de se esperar, tendem a catalisar os esforços dos agentes para as mudanças necessárias[82].

Por todas essas razões, acreditamos na importância e na oportunidade única de trabalharmos para promover uma verdadeira reforma de nossa estrutura tributária, centrada na modernização da tributação sobre o consumo, que abarque uma gama maior de tributos, de forma a tornar o modelo mais simples, justo e eficiente. Os efeitos de nossa proposta não são imediatos, mas se estenderão por gerações e se revelam, especialmente nesse momento, peça chave para mudar a trajetória de nossa nação e nos colocar de fato no caminho da prosperidade.

II.3.4. Da apreciação das Emendas

Diversas das Emendas apresentadas propuseram aperfeiçoamentos quanto ao modelo de tributação agregada, aos regimes diferenciados, especiais e favorecidos, ao comitê gestor do imposto, ao fundo de desenvolvimento regional, ao imposto seletivo ao IPVA e ao ITCMD, que foram parcialmente incorporadas ao Substitutivo. É o caso das Emendas nºs 1, 4, 5, 8, 10, 12, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 23, 24, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 39, 40, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 58, 61, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 78, 82, 84, 85, 87, 88, 89, 91, 95, 96, 98, 101, 102, 104, 105, 110, 112, 117, 118, 119, 122, 123, 124, 128, 131, 135, 137, 138, 139, 141, 143, 150, 151, 152, 153, 158, 161, 163, 166, 167, 168, 169, 170, 172, 175, 177, 178, 180, 181, 185, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 212, 214, 216 e 218.

As demais Emendas, apesar de meritórias, não puderam ser aproveitadas neste momento.

Desse modo, estão parcialmente acatadas, na forma do Substitutivo, as Emendas nºs 1, 4, 5, 8, 10, 12, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 23, 24, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 39, 40, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 58, 61, 62, 68, 69, 70,

82 International Monetary Fund. Structural reforms and macroeconomic performance: initial considerations for the Fund, nov. 2015. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/101315.pdf.

CD239297628900
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

71, 73, 78, 82, 84, 85, 87, 88, 89, 91, 95, 96, 98, 101, 102, 104, 105, 110, 112, 117, 118, 119, 122, 123, 124, 128, 131, 135, 137, 138, 139, 141, 143, 150, 151, 152, 153, 158, 161, 163, 166, 167, 168, 169, 170, 172, 175, 177, 178, 180, 181, 185, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 212, 214, 216 e 218, estando rejeitadas as demais Emendas.

II.3.5. Conclusão

Diante de todo o exposto até aqui, resta demonstrada não apenas a emergencial necessidade de alterações estruturais na tributação do consumo no Brasil, mas também a aptidão e a viabilidade de nossa proposta para fazê-las. Para além das diversas soluções de ordem prática, jurídica, procedimental e federativa veiculadas, concluímos com a expectativa de que a instituição do IBS e da CBS seja a pedra angular de uma nova era do desenvolvimento socioeconômico nacional.

Nessa inédita fase, é primordial que tenhamos em mente, tanto na análise desta proposta como na sua futura regulamentação, a busca pelo aumento da qualidade de vida do cidadão. Para tanto, que se priorize o amistoso ambiente de negócios do ponto de fiscal, com harmonia na relação da administração tributária com os contribuintes. Não esqueçamos, pois, da busca da redução da desigualdade econômica, efetivando o acesso de todos os cidadãos aos bens e serviços essenciais.

O povo está cansado de ser forçadamente cobaia de políticas tributárias descompromissadas, que cruzam suas vidas e, quando se vão, deixam pilhas de processos nos tribunais e rastros na retalhada legislação fiscal.

Assim, conclamamos os nobres pares a examinarem e a apoiarem o Substitutivo que encaminhamos, na certeza de que é chegado o tempo de fecharmos as portas, definitivamente, do que se convencionou chamar de manicômio tributário brasileiro.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

VOTO

Pelas razões expostas, submeto aos ilustres pares meu VOTO pela admissibilidade das EMENDAS apresentadas, exceto das EMENDAS nºs 35; 79; 106 a 109; 198; 201 a 203; 206 a 209 e 219.

No mérito, voto pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, e pela aprovação parcial das EMENDAS nºs 1, 4, 5, 8, 10, 12, 15 a 18, 21 a 24, 31 a 34, 36 a 39, 40, 43, 44 a 47, 50, 51, 53, 55 a 58, 61, 62, 68 a 71, 73, 78, 82, 84, 85, 87, 88, 89, 91, 95, 96, 98, 101, 102, 104, 105, 110, 112, 117 a 119, 122 a 124, 128, 131, 135, 137 a 139, 141, 143, 150 a 153, 158, 161, 163, 166 a 169, 170, 172, 175, 177, 178, 180, 181, 185, 189, 190 a 193, 194, 212, 214, 216 e 218, na forma do Substitutivo e pela rejeição das EMENDAS: 2, 3, 6, 7, 9, 11, 13, 14, 19, 20, 25 a 30, 35, 38, 41, 42, 48, 49, 52, 54, 59, 60, 63 a 67, 72, 74 a 77, 79 a 81, 83, 86, 90, 92 a 94, 97, 99, 100, 103, 106 a 109, 111, 113 a 116, 120, 121, 125 a 127, 129, 130, 132 a 134, 136, 140, 142, 144 a 149, 154 a 157, 159, 160, 162, 164, 165, 171, 173, 174, 176, 179, 182 a 184, 186 a 188, 195 a 211, 213 a 215, 217 e 219.

Sala da Comissão, em de de 2023.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a alterações

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

PARECER DE PLENÁRIO DA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

SUBSTITUTIVO À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Autor: Deputado Baleia Rossi e outros

Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, nos termos 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. 43. .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de preservação do meio ambiente." (NR)

"Art. 61. .....

.....

§ 3º A iniciativa de lei complementar que trate do imposto previsto no art. 156-A também caberá ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços a que se refere o art. 156-B." (NR)

"Art. 62. .....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

....." (NR)

"Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores e do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços terão início na Câmara dos Deputados.

....." (NR)

"Art. 105. .....

I – .....

.....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados ao imposto previsto no art. 156-A;

....." (NR)

"Art. 145. .....

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente." (NR)

"Art. 146. .....

.....

III – .....

.....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

.....

§ 2º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida ao adquirente de bens e serviços do contribuinte optante a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.

§ 3º O contribuinte optante pelo regime único de que trata o § 1º poderá recolher separadamente os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, não se aplicando o disposto no § 2º deste artigo, nos termos de lei complementar.” (NR)

"Art. 149-B Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão os mesmos:
I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, imunidades e sujeitos passivos;
II – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e
III – regras de não cumulatividade e de creditamento." (NR)

“Art. 150. .....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900
CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

.....

§ 1º A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

.." (NR)

SEÇÃO III

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

"Art. 153. .....

.....

VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

.....

§ 3º .....

.....

V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto previsto no inciso VIII.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – não incidirá sobre as exportações;

II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e

III – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos." (NR)

SEÇÃO IV

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

"Art. 155. .....

.....

§ 1º .....

.....

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....

VI – será progressivo em razão do valor da transmissão ou da doação.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e

d) tratores e máquinas agrícolas." (NR)

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

SEÇÃO V
DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

"Art. 156. .....

.....

§ 1º .....

.....

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

....." (NR)

SEÇÃO V-A

DO IMPOSTO DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

"Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III, e 195, V;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; e

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso V deste parágrafo.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços:

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

I - reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração; e

II – distribuirá o montante excedente ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento na forma prevista no § 1º, VIII, segundo o disposto no § 5º, I e IV, ambos do art. 156-A.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – regimes específicos de tributação para:

a) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

1. as alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

2. poderá ser concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata esta alínea por contribuinte do imposto, desde que não destinados a comercialização;

b) serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

1. alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, VIII; e

2. hipóteses em que o imposto será calculado com base na receita ou no faturamento, com alíquota uniforme em todo território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

c) operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, podendo prever hipóteses de:

1. não incidência do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, admitida a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores; e

2. destinação integral do produto da arrecadação do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas dos demais entes e elevação da alíquota do ente contratante em idêntico montante;

d) sociedades cooperativas, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive, as hipóteses em que:

1. o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus cooperados;

2. os créditos do imposto serão transferidos entre os cooperados e a sociedade cooperativa;

VI – a forma como poderá ser reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte;

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

VII – o processo administrativo fiscal do imposto;

VIII – hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, gênero ou raça; e

IX – os regimes aduaneiros especiais, não se aplicando o disposto no § 1º, X.

§ 6º A isenção e a imunidade:

I – não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

II – acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens.

§ 8º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;

§ 9º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 10. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 11. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b".

"Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios participarão da assembleia geral, que funcionará como instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária, sendo os votos distribuídos de forma paritária entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

II – o Conselho Federativo será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

III – o controle externo do Conselho Federativo será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

IV – o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos;

V – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras; e

VI – serão estabelecidas a estrutura e a governança do Conselho Federativo, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 4º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos relativos aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”

SEÇÃO VI
DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

“Art. 158 .....

.....

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios ou, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘a’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘b’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 60% (sessenta por cento), no mínimo, na proporção da população;

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;

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

“Art. 159. .....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

....." (NR)

"Art. 159-A. É instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal segundo critérios definidos em lei complementar, vedada a retenção ou qualquer restrição a seu recebimento.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o caput."

"Art. 161. .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"Art. 167. .....

.....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas 'a', 'b', 'd', 'e' e 'f' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

....." (NR)

CAPÍTULO II
DA SEGURIDADE SOCIAL

SEÇÃO I
DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 195. .....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;

.....

§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10.

§ 16. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 155, III, e 156-A.

§ 17. Lei estabelecerá hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, gênero ou raça.

§ 18. A devolução de que trata o § 17 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º." (NR)

"Art. 198. .....

.....

§ 2º .....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, 'a', e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, 'b' e § 3º.

....." (NR)

"Art. 212-A. .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) 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 e as alíneas 'a' e 'b' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"Art. 225 .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, ´b

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

´, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A desta Constituição.

....." (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, disporão, nos termos dos arts. 40 e 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sobre a manutenção das vantagens competitivas e o tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio instituídas até 31 de maio de 2023, podendo inclusive prever:

I - alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento dos tributos, não se aplicando o disposto nos incisos VI e X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal; e

II – a ampliação da incidência do imposto de que trata o art. 153, VIII, da Constituição Federal, para alcançar a produção, comercialização ou importação de bens que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus ou Área de Livre Comércio, garantido tratamento favorecido às operações originadas na região."

"Art. 104 .....

.....

IV – os Estados e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal, e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

“Art. 123. A transição entre a extinção dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, e a instituição dos tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 124 a 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

“Art. 124. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do caput poderá ser deduzido com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no caput deste artigo não observará as vinculações e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Conselho Federativo, nos termos do art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.”

“Art. 125. A partir de 2027, será cobrada a contribuição sobre bens e serviços prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, com a alíquota fixada de acordo com o disposto no art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Transitórias, sendo extintas as contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. Até 2028, o imposto previsto no art. 156-A seguirá sendo cobrado nos termos dispostos no art. 124 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redução equivalente da alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal."

"Art. 126. A partir de 2027, ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, exceto em relação aos produtos que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, em 31 de maio de 2023, nos termos de lei complementar."

"Art. 127. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

Parágrafo único. Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, não alcançados pelo disposto no caput deste artigo ou no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 agosto de 2017, serão reduzidos na mesma proporção."

"Art. 128. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal."

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

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

I – de 2027 a 2033, no caso da União, a redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal; e

b) do imposto previsto no art. 153, IV, deduzida da receita proveniente do imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal;

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

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

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

III – de 2029 a 2033, no caso dos Municípios e do Distrito Federal, a redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação.

§ 3º Na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente, durante os períodos estabelecidos no *caput*, nos termos deste artigo, visando à manutenção da carga tributária.

§ 4º A revisão de que trata o § 3º não implicará cobrança ou restituição de imposto relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 5º Os entes federativos e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se refere os §§ 1º e 3º.

§ 6º Nos cálculos das alíquotas de que trata o *caput*, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha se iniciado antes dos períodos de que tratam os incisos I e II deste artigo, respectivamente."

"Art. 130. De 2029 a 2078, o produto da arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a estes conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, calculada nos termos do art. 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', ambos da Constituição Federal:

I – de 2029 a 2034, montante correspondente a 90% (noventa por cento) do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – de 2035 a 2078, montante correspondente ao percentual em 2034, reduzido à razão de um quarenta e cinco avos por ano, do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo entre 2024 e 2028, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, 'a', todos da Constituição Federal; e

b) as receitas destinadas a fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023 vinculadas à fruição de incentivos e benefícios fiscais, regimes especiais ou

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

outros tratamentos diferenciados relativos ao imposto previsto no 155, II, da Constituição Federal;

II – no caso do Distrito Federal:

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

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

III – no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, 'a', da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, 'b', da Constituição Federal, aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 131 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I – constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do §§ 2º, I, 'a', e 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do §§ 2º, I, e 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, 'a', e § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, e § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º; e

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

c) para os Municípios, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, 'b', e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II – constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 216, § 6º, todos da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, 'b';

III – deverão observar as finalidades previstas, em 31 de maio de 2023, nas leis estaduais instituidoras dos respectivos fundos estaduais, em relação aos valores distribuídos nos termos do § 2º, I, 'b'; e

IV – poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 6º Durante o período de que trata o caput deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º e o art. 131."

"Art. 131. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 130, § 1º, será retido montante correspondente a 3% (três por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I – o valor apurado nos termos do art. 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', todos da Constituição Federal; e

II – a respectiva receita média entre 2024 e 2028, apurada nos termos do art. 130, § 2º, I, 'a', II e III, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera da federação.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o caput, de maneira a equalizá-las.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. 130, § 5º.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2079 e 2098, do percentual de que trata o caput, até a sua extinção."

"Art. 132. Os tributos de que tratam os arts. 155, II, 156, III, 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal."

"Art. 133. Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar referida no caput;

II – na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º O disposto neste artigo também é aplicável aos créditos do imposto referido no caput deste artigo que sejam reconhecidos após o prazo nele estabelecido.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A, da Constituição Federal:

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

I – pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II – em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto no art. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II – a forma mediante a qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III – a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º."

Art. 3º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

"Art. 37 .....
.....
§ 17 Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII." (NR)

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

“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 dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas nos art. 195, I e V.

.....”

(NR)

“Art.

195. .....

I – .....

.....

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do caput.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

.....

§ 12. (Revogado)

.....

§ 18. A devolução de que trata o § 17:

I – não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º;

II - não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239.” (NR)

“Art. 225 .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A desta Constituição.

.....” (NR)

“Art. 239. A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição 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 contas individuais, no caso daqueles

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

....." (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

"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. 156-A, e das contribuições sociais previstas nos art. 195, I e V.

.....

....." (NR)

"Art.

150. .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente 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 enumerados nos incisos I, II, V e VIII.

.....

§ 3º (Revogado)

.....

§ 6º .....

.....

II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e ....." (NR)

"Art. 155. …….....…...

……..

…….....……..

II – (Revogado)

.....……..……

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 156. .....

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)” (NR)

“Art. 156-A. .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

.....” (NR)

“Art. 158 .....

.....

IV – .....

a) (Revogado);

.....

§ 1º (Revogado);

.....” (NR)

“Art. 159. .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios no art. 158, § 2º." (NR)

"Art. 161. .....

I – (Revogado)

....." (NR)

"Art. 195. .....

.....

§ 16. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

....." (NR)

"Art. 212-A. .....

.....

II – .....

.....

c) dos recursos a que se referem os incisos I 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, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"Art. 225 .....

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A desta Constituição.

....." (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

"Art. 80. ……

……

II – (Revogado)

……" (NR)

"Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do Imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, e dos recursos distribuídos nos termos dos arts. 130 e 131 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal.

§ 2º (Revogado)." (NR)

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

"Art. 83. (Revogado)"

"Art. 104 .....

.....

IV – o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal, e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, obedecido o § 2º do mesmo artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III – a entrega dos recursos do imposto de que trata art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1° desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos arts. 130 e 131 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o caput:

I - terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada na forma da lei complementar;

II - observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal; e

III - será atualizada pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o caput o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, caput e § 1º, e 212-A, II.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, serão reduzidas a zero.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º As alíquotas dos tributos de que trata o caput serão reduzidas em 50% (cinquenta por cento) para:

I - serviços de educação;

II - serviços de saúde;

III - dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência;

IV – medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

V – serviços de transporte coletivo rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual;

VI - produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura;*

VII - insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal, a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com a redação vigente em 31 de maio de 2023; e

VIII - atividades artísticas e culturais nacionais.

§ 2º Lei complementar definirá os bens e serviços beneficiados pelas reduções de alíquotas de que trata o § 1º, vedada a fixação de percentuais distintos dos previstos naquele parágrafo, sem prejuízo do disposto no § 3º.

§ 3º Lei complementar definirá as hipóteses em que será concedida:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, V;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para:

a) bens de que trata o § 1º, III e IV;

b) produtos hortícolas, frutas e ovos, de que trata o art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação vigente em 31 de maio de 2023;

III - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, incidente sobre:

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

a) serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

b) até 28 de fevereiro de 2027, serviços beneficiados pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), instituído pela Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, com a redação vigente na data de publicação desta Emenda Constitucional.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, e o produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Conselho Federativo do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no caput deste parágrafo.

§ 6º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar, observado o disposto no § 5º, I e II.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, II, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III.

Art. 10. Para fins do disposto no art. 156-A, § 5º, V, 'b', consideram-se:

I – serviços financeiros:

a) operações de crédito, câmbio, seguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, previdência privada, capitalização, operações com títulos e valores mobiliários e outras que impliquem captação, intermediação, gestão ou administração de recursos; e

b) outros serviços prestados por instituições financeiras e equiparadas, na forma de lei complementar;

II – operações com bens imóveis:

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel; e

c) locação e arrendamento de bem imóvel.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, 'b', não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, 'a', ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2025, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2026, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2027, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2028, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2029, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI – em 2030, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

VII – em 2031, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

VIII – em 2032, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o caput serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas jurídicas em razão da substituição, na forma do parágrafo único do art. 127 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, do referido imposto pelo previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 do Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I – se aplica aos titulares de benefícios onerosos regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, observada, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, I, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício;

II - não se aplica à redução do nível de benefícios decorrente do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

§ 5º A pessoa jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2029, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2032, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – a partir de 2033, a R$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento, as despesas necessárias para a instalação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que tratam o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata aquele dispositivo competirá a:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o herdeiro ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional aplica-se às sucessões abertas a partir da publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

Apresentação: 05/07/2023 20:48:10.987 - PLEN
PRLP 2 => PEC 45/2019
PRLP n.2

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o caput poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Ficam revogados:

I – em 2027, o art. 195, I, "b", IV e § 12, da Constituição Federal;

II – em 2033:

a) os arts. 153, IV e § 3º, 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, ‘a’, e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 20. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 10;

II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e

III – em relação aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

Sala de Sessões, em de de 2023.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

CD239297628900

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD239297628900

PARTE III · DOCUMENTO 7

Parecer de Plenário reformulado (PRLP 3)

◆

Responsável: Dep. Aguinaldo Ribeiro, relator
Data: 6 de julho de 2023
Contribuição central: Governança do Conselho Federativo; redução de alíquotas de 50% para 60%.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019

Autor: Deputado Baleia Rossi e outros

Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro

PARECER REFORMULADO DE PLENÁRIO À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019

Após a apresentação do Parecer e do Substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, no dia 5 de julho de 2023, as negociações com os governos federal, estaduais e municipais e com diversos setores econômicos evoluíram e resultaram no aperfeiçoamento no texto em prol de uma reforma tributária mais consensual, que apresentamos na presente complementação de voto.

Um importante aperfeiçoamento se deu no art. 156-B, com novas regras de composição e de deliberação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços. Os estados e o Distrito Federal terão 27 membros, um

Texto da 1ª Edição em construção aberta, ajuste, revisão e registro

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

para cada ente federado, enquanto os municípios e o Distrito Federal serão representados por 27 membros, 14 eleitos com base nos votos igualitários desses entes e 13 com base nos votos ponderados pelas respectivas populações. Quanto às deliberações nesse órgão, serão aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos (i) em relação ao conjunto dos estados e do Distrito Federal: a) da maioria absoluta de seus representantes, e b) de representantes que correspondam a mais de 60% da população do País; e, (ii) em relação ao conjunto dos municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

Outra mudança relevante diz respeito ao tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio (arts. 92-B e 92-C do ADCT), fruto de importante acordo entre os estados amazônicos e o governo federal, em que foram previstos mecanismos para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado a essas áreas nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos. Garantimos, ainda, o diferencial competitivo das zonas de processamento de exportação.

As alíquotas dos regimes favorecidos foram reduzidas para 40% da alíquota padrão (art. 9º). Além disso, retiramos a referência à Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, na redução para insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; fizemos ajustes no inciso VIII para beneficiar produções artísticas, culturais,

Texto da 1ª Edição em construção. Sujeito a revisão e ajustes

CD235447053400
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

jornalísticas e audiovisuais nacionais; criamos regime favorecido para hotelaria e diferenciado para serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, restaurantes e aviação regional; e concedemos crédito presumido para resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

Quanto ao Imposto Seletivo do art. 153, VIII, garantimos que não incidirá sobre bens e serviços que contam com redução de alíquotas.

Em benefício dos municípios, prorrogamos, até 2032, a desvinculação de 30% das receitas municipais (arts. 76-A e 76-B do ADCT) e ampliamos as possibilidades de aplicação dos recursos da COSIP – contribuição para iluminação pública.

Quanto ao ITCMD, excluímos da incidência sobre as transmissões e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

Por fim, efetuamos ajustes nos regimes diferenciados de combustíveis e de cooperativas (art. 156-A, §5º, V, “a” e “d”); na definição dos objetivos do *cashback* (art. 156-A, §5º,

CD235447053400
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

VIII, e art. 195, § 17); nas imunidades do IBS aplicadas à CBS, e na conceituação de serviços financeiros, submetendo suas tarifas e comissões ao regime normal, e de operações com bens imóveis (art. 10).

Pelas razões expostas, submeto aos ilustres pares meu VOTO pela admissibilidade das EMENDAS apresentadas, exceto das EMENDAS nºs 35; 79; 106 a 109; 198; 201 a 203; 206 a 209 e 219.

No mérito, voto pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, e pela aprovação parcial das EMENDAS nºs 1, 4, 5, 8, 10, 12, 15 a 18, 21 a 24, 31 a 34, 36 a 39, 40, 43, 44 a 47, 50, 51, 53, 55 a 58, 61, 62, 68 a 71, 73, 78, 82, 84, 85, 87, 88, 89, 91, 95, 96, 98, 101, 102, 104, 105, 110, 112, 117 a 119, 122 a 124, 128, 131, 135, 137 a 139, 141, 143, 150 a 153, 158, 161, 163, 166 a 169, 170, 172, 175, 177, 178, 180, 181, 185, 189, 190 a 193, 194, 212, 214, 216 e 218, na forma do Substitutivo e pela rejeição das EMENDAS: 2, 3, 6, 7, 9, 11, 13, 14, 19, 20, 25 a 30, 35, 38, 41, 42, 48, 49, 52, 54, 59, 60, 63 a 67, 72, 74 a 77, 79 a 81, 83, 86, 90, 92 a 94, 97, 99, 100, 103, 106 a 109, 111, 113 a 116, 120, 121, 125 a 127, 129, 130, 132 a 134, 136, 140, 142, 144 a 149, 154 a 157, 159,

Texto da 1ª Edição em construção e não constitui versão revisada

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

160, 162, 164, 165, 171, 173, 174, 176, 179, 182 a 184, 186 a 188, 195 a 211, 213 a 215, 217 e 219.

Sala das Sessões, em de de 2023.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

SUBSTITUTIVO À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60, § 3º, 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. 43. .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de preservação do meio ambiente." (NR)

"Art. 61. .....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

.....

§ 3º A iniciativa de lei complementar que trate do imposto previsto no art. 156-A também caberá ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços a que se refere o art. 156-B." (NR)

"Art. 62. .....

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

....." (NR)

"Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores e do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços terão início na Câmara dos Deputados.

....." (NR)

"Art. 105. .....

I – .....

.....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados ao imposto previsto no art. 156-A;

....." (NR)

"Art. 145. .....

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente." (NR)

"Art. 146. .....

.....

III – .....

.....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

.....

§ 2º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida ao adquirente de bens e serviços do contribuinte optante a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.

§ 3º O contribuinte optante pelo regime único de que trata o § 1º poderá recolher separadamente os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, não se aplicando o disposto no § 2º deste artigo, nos termos de lei complementar.” (NR)

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
.....” (NR)

"Art. 149-B Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão os mesmos:
I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
II – imunidades;
III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e
IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.
Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º." (NR)

“Art. 150. .....

.....

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 1º A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

SEÇÃO III
DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

"Art. 153. .....

.....

VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

.....

§ 3º .....

.....

V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto previsto no inciso VIII.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – não incidirá sobre as exportações;

II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e

III – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos." (NR)

SEÇÃO IV
DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

"Art. 155. .....

.....

§ 1º .....

.....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....

VI – será progressivo em razão do valor da transmissão ou da doação; e

VII - não incidirá sobre as transmissões e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e

d) tratores e máquinas agrícolas.” (NR)

SEÇÃO V
DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

“Art. 156. .....

.....

§ 1º .....

.....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

....." (NR)

SEÇÃO V-A

DO IMPOSTO DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

"Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III, e 195, V;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; e

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso V deste parágrafo.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços:

I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração; e

II – distribuirá o montante excedente ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento na forma prevista no § 1º, VIII, segundo o disposto no § 5º, I e IV, ambos do art. 156-A.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – regimes específicos de tributação para:

a) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

1. as alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

2. será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata esta alínea destinados a distribuição, comercialização ou revenda; e

3. será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata esta alínea por contribuinte do imposto, observado o disposto no item 2 e no § 1º, VIII;

b) serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

1. alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata esta alínea, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII;

2. hipóteses em que o imposto será calculado com base na receita ou no faturamento, com alíquota uniforme em todo território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata esta alínea, também do disposto no § 1º, VIII;

c) operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, podendo prever hipóteses de:

1. não incidência do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, admitida a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores; e

2. destinação integral do produto da arrecadação do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas dos demais entes e elevação da alíquota do ente contratante em idêntico montante;

d) sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

1. as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; e

2. o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

e) serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, restaurantes e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

VI – a forma como poderá ser reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte;

VII – o processo administrativo fiscal do imposto;

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda; e

IX – as hipóteses de diferimento do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação.

§ 6º A isenção e a imunidade:

I – não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

II – acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens.

§ 8º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;

§ 9º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 10. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b"."

"Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo;

II – será assegurada a alternância na presidência do Conselho Federativo entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III – o Conselho Federativo será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV – o controle externo do Conselho Federativo será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

V – o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos;

VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras; e

VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Conselho Federativo, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo observará a seguinte composição:

I – 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

II – 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Conselho Federativo serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 60% (sessenta por cento) da população do País; e

II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos.”

SEÇÃO VI
DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

“Art. 158 .....

.....

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios ou, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação 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) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘a’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, 'b', serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 60% (sessenta por cento), no mínimo, na proporção da população;

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;

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado." (NR)

"Art. 159. .....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

....." (NR)

"Art. 159-A. É instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 1º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal segundo critérios definidos em lei complementar, vedada a retenção ou qualquer restrição a seu recebimento.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o caput."

"Art. 161. .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"Art. 167. .....

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas 'a', 'b', 'd', 'e' e 'f' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

....." (NR)

CAPÍTULO II
DA SEGURIDADE SOCIAL

SEÇÃO I
DISPOSIÇÕES GERAIS

"Art. 195. .....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;

.....

§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10.

§ 16. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 155, III, e 156-A.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 17. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 18. A devolução de que trata o § 17 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º.” (NR)

“Art. 198. .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, 'a', e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, 'b' e § 3º.

.....” (NR)

“Art. 212-A. .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) 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 e as alíneas 'a' e 'b' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;

.....” (NR)

“Art. 225 .....

§1º .....

.....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, ´b´, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A desta Constituição.

....." (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

....." (NR)

"Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

....." (NR)

"Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se refere o art. 123, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para fins do disposto no caput, serão utilizados, individual ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, inclusive a ampliação da incidência do imposto que trata o art. 153, VIII, da Constituição Federal, para alcançar a produção, comercialização ou importação de bens que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, garantido tratamento favorecido às operações originadas nessa área incentivada.

§ 2º Lei Complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I – estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; e

II – preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União poderá aportar recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, em contrapartida à redução de benefícios previstos no caput, mediante acordo com o Estado do Amazonas."

"Art 92-C. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado às Áreas de Livre Comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se refere o art. 123 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"Art. 104 .....

.....

IV – os Estados e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal, e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

"Art. 123. A transição entre a extinção dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, e a instituição dos tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 124 a 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"Art. 124. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 1º O montante recolhido na forma do caput poderá ser deduzido com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no caput deste artigo não observará as vinculações e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Conselho Federativo, nos termos do art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal."

"Art. 125. A partir de 2027, será cobrada a contribuição sobre bens e serviços prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, sendo extintas as contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. Até 2028, o imposto previsto no art. 156-A seguirá sendo cobrado nos termos dispostos no art. 124 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redução equivalente da alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal."

"Art. 126. A partir de 2027, ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, exceto em relação aos produtos que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, em 31 de maio de 2023, nos termos de lei complementar."

"Art. 127. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

Parágrafo único. Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, não alcançados pelo disposto no caput deste artigo ou no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 agosto de 2017, serão reduzidos na mesma proporção."

"Art. 128. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal."

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

I – de 2027 a 2033, no caso da União, a redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal; e

b) do imposto previsto no art. 153, IV, deduzida da receita proveniente do imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal;

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

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

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

III – de 2029 a 2033, no caso dos Municípios e do Distrito Federal, a redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação.

§ 3º Na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente, durante os períodos estabelecidos no *caput*, nos termos deste artigo, visando à manutenção da carga tributária.

§ 4º A revisão de que trata o § 3º não implicará cobrança ou restituição de imposto relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 5º Os entes federativos e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se refere os §§ 1º e 3º.

§ 6º Nos cálculos das alíquotas de que trata o *caput*, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha se iniciado antes dos períodos de que tratam os incisos I e II deste artigo, respectivamente."

"Art. 130. De 2029 a 2078, o produto da arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a estes conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, calculada nos termos do art. 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', ambos da Constituição Federal:

I – de 2029 a 2034, montante correspondente a 90% (noventa por cento) do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – de 2035 a 2078, montante correspondente ao percentual em 2034, reduzido à razão de um quarenta e cinco avos por ano, do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo entre 2024 e 2028, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, 'a', todos da Constituição Federal; e

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

II – no caso do Distrito Federal:

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

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

III – no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, 'a', da Constituição Federal.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, 'b', da Constituição Federal, aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 131 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I – constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do §§ 2º, I, 'a', e 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do §§ 2º, I, e 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, 'a', e § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, e § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º; e

c) para os Municípios, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, 'b', e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II – constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 216, § 6º, todos da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, 'b';

III – deverão observar as finalidades previstas, em 31 de maio de 2023, nas leis estaduais instituidoras dos respectivos fundos estaduais, em relação aos valores distribuídos nos termos do § 2º, I, 'b'; e

IV – poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 6º Durante o período de que trata o caput deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º e o art. 131."

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

"Art. 131. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 130, § 1º, será retido montante correspondente a 3% (três por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I – o valor apurado nos termos do art. 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', todos da Constituição Federal; e

II – a respectiva receita média entre 2024 e 2028, apurada nos termos do art. 130, § 2º, I, 'a', II e III, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera da federação.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o caput, de maneira a equalizá-las.

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. 130, § 5º.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2079 e 2098, do percentual de que trata o caput, até a sua extinção."

"Art. 132. Os tributos de que tratam os arts. 155, II, 156, III, 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal."

"Art. 133. Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar referida no caput;

II – na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º O disposto neste artigo também é aplicável aos créditos do imposto referido no caput deste artigo que sejam reconhecidos após o prazo nele estabelecido.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A, da Constituição Federal:

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

I – pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II – em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto no art. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II – a forma mediante a qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III – a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º.”

Art. 3º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

“Art. 37 .....

.....

§ 17 Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII.” (NR)

“Art. 146. .....

.....

III

– ....

.....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas nos art. 195, I e V.

....." (NR)

"Art. 195. .....

I – .....

.....

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do caput.

.....

§ 12. (Revogado)

.....

§ 18. A devolução de que trata o § 17:

I – não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º;

II – não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239." (NR)

"Art. 225 .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A desta Constituição.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

....." (NR)

"Art. 239. A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição 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 contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

....." (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

"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. 156-A, e das contribuições sociais previstas nos art. 195, I e V.

....." (NR)

"Art. 150. .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente 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 enumerados nos incisos I, II, V e VIII.

.....

§ 3º (Revogado)

.....

§ 6º .....

.....

II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e ....." (NR)

"Art. 155. …….....…..……..

…….....……...

II – (Revogado)

.....…….……

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

.....…….....…..……" (NR)

"Art. 156. .....

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)" (NR)

"Art. 156-A. .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

....." (NR)

"Art. 158 .....

.....

IV – .....

a) (Revogado);

.....

§ 1º (Revogado);

....." (NR)

"Art. 159. .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios no art. 158, § 2º." (NR)

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

"Art. 161. .....

I – (Revogado)

....." (NR)

"Art. 195. .....

.....

§ 16. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

....." (NR)

"Art. 212-A. .....

.....

II – .....

.....

c) dos recursos a que se referem os incisos I 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, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"Art. 225 .....

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A desta Constituição.

....." (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

"Art. 80. ……

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400
CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

.....

II – (Revogado)

....." (NR)

"Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do Imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, e dos recursos distribuídos nos termos dos arts. 130 e 131 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal.

§ 2º (Revogado)." (NR)

"Art. 83. (Revogado)"

"Art. 104 .....

.....

IV – o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal, e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, obedecido o § 2º do mesmo artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

III – a entrega dos recursos do imposto de que trata art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1° desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos arts. 130 e 131 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o caput:

I – terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada na forma da lei complementar;

II – observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal; e

III – será atualizada pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o caput o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, caput e § 1º, e 212-A, II, todos da Constituição Federal.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º Lei complementar definirá as operações com bens ou serviços sobre as quais as alíquotas dos tributos de que trata o caput serão reduzidas em 60% (sessenta por cento), referentes a:

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência;

IV – medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

V – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual;

VI – produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura;*

VII – insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e

VIII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º Lei complementar definirá as hipóteses em que será concedida:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, V;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para:

a) bens de que trata o § 1º, III e IV;

b) produtos hortícolas, frutas e ovos, de que trata o art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação vigente em 31 de maio de 2023;

c) operações realizadas pelo produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023;

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, incidente sobre serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, poderá optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Conselho Federativo do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no caput deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I – serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

II – resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, II, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal, não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º.

Art. 10. Para fins do disposto no art. 156-A, § 5º, V, 'b', da Constituição Federal, consideram-se:

I – serviços financeiros:

a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos; e

b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais, e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

II – operações com bens imóveis:

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;

c) locação e arrendamento de bem imóvel; e

d) administração e intermediação de bem imóvel.

Parágrafo único. Em relação às instituições financeiras bancárias:

I - não se aplica o regime específico de que trata o art. 156-A, § 5º, V, 'b', da Constituição Federal aos serviços remunerados por tarifas e comissões, observado o disposto nas normas expedidas pelas entidades reguladoras; e

II - os demais serviços financeiros sujeitam-se ao regime específico de que trata o art. 156-A, § 5º, V, 'b', da Constituição Federal, devendo as alíquotas e a base de cálculo ser definidas de modo a não elevar o custo das operações de crédito relativamente à tributação da receita decorrente de tais serviços na data da promulgação desta Emenda Constitucional.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, 'b', não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, 'a', ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2025, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2026, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2027, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2028, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2029, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI – em 2030, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

VII – em 2031, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

VIII – em 2032, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o caput serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas jurídicas em razão da substituição, na forma do parágrafo único do art. 127 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, do referido imposto pelo previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 do Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I – se aplica aos titulares de benefícios onerosos regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, observada, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, I, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício;

II – não se aplica à redução do nível de benefícios decorrente do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 5º A pessoa jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

I – em 2029, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2032, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – a partir de 2033, a R$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento, as despesas necessárias para a instalação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal.

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que tratam o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata aquele dispositivo competirá a:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o herdeiro ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional aplica-se às sucessões abertas a partir da publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a

CD235447053400
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

Apresentação: 06/07/2023 18:55:15.563 - PLEN
PRLP 3 => PEC 45/2019
PRLP n.3

tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o caput poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Ficam prorrogados, até 31 de dezembro de 2032, os benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, para projetos aprovados até 31 de dezembro de 2023, vedada a majoração do benefício, o qual será reduzido à razão de 20% ao ano, de 2029 a 2032.

§ 1º O crédito apurado em decorrência dos benefícios de que trata o caput poderá ser compensado com débitos próprios relativos a tributos devidos à União, nos termos da lei.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos projetos aprovados até 31 de dezembro de 2025 que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos aprovados até 31 de maio de 2023.”

Art. 20. Ficam revogados:

I – em 2027, o art. 195, I, "b", IV e § 12, da Constituição Federal;

II – em 2033:

a) os arts. 153, IV e § 3º, 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, ‘a’, e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 21. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;

II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e

III – em relação aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

CD235447053400

Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD235447053400

PARTE III · DOCUMENTO 8

Parecer (SF) nº 88, de 2023, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado

◆

Responsável: Sen. Eduardo Braga, relator
Data: 7 de novembro de 2023
Contribuição central: Comitê Gestor, trava de arrecadação, FNDR ampliado, novas diferenciações.
Fonte oficial: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9498046

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

SENADO FEDERAL

PARECER (SF) Nº 88, DE 2023

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n° 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n° 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n° 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

PRESIDENTE: Senador Davi Alcolumbre
RELATOR: Senador Eduardo Braga

07 de novembro de 2023

Texto da 1ª Edição em aguardo, sujeito a revisão e registro

SF/23826.00044-03

PARECER Nº , DE 2023

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que altera o Sistema Tributário Nacional; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*.

Relator: Senador **EDUARDO BRAGA**

I – RELATÓRIO

São submetidas a esta Comissão três Propostas de Emenda à Constituição (PEC) que pretendem, cada uma a seu modo, ampla reforma da tributação sobre o consumo: a PEC n° 45, de 2019, de autoria do nobre deputado Baleia Rossi; a PEC nº 110, de 2019, cujo primeiro signatário é o ex-presidente Senador Davi Alcolumbre; e a PEC nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães.

Originária da Câmara dos Deputados, a PEC nº 45, de 2019, foi aprovada naquela Casa no dia 7 de julho passado e remetida ao Senado Federal no dia 3 de agosto. Ao chegar nesta Casa, o Presidente do Senado determinou, nos termos do § 1º do artigo 48 do Regimento Interno, a tramitação conjunta da PEC nº 45, de 2019, com as já citadas PECs nºs 110, de 2019, e 46, de 2022, por tratarem de temas correlatos.

No momento em que a PEC chegou a esta Comissão, tivemos a honra de sermos designados pelo seu Presidente, Senador Davi Alcolumbre, para emitir relatório. Em seguida propomos Plano de Trabalho que foi aperfeiçoado pelas contribuições de diversos parlamentares e aprovado pela

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Comissão. Cumpridas todas as etapas, chega o momento de deliberar sobre a matéria, razão pela qual submeto este relatório a meus distintos pares.

Passamos, a seguir, a fazer uma exposição sintética do conteúdo das três proposições.

A PEC nº 110, de 2019, foi apresentada perante o Senado pelo Senador Davi Alcolumbre, que presidia a Casa à época, e mais 66 Senadoras e Senadores.

Os objetivos principais da PEC nº 110, de 2019, são simplificar e modernizar o Sistema Tributário Nacional (STN), desonerar as exportações, eliminar a cumulatividade do sistema, reduzir a litigiosidade e combater a guerra fiscal, tudo isso sem alterar a carga tributária total. No que toca à repartição federativa de receitas, cada esfera da federação mantém sua participação atual, à exceção do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

O elemento central da proposta é a criação do chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), que tem a natureza de um imposto sobre o valor adicionado (IVA). O IBS substitui tributos federais, estaduais e municipais. No âmbito federal, são extintos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e a contribuição social do Salário-Educação. No âmbito dos Estados e do Distrito Federal, é extinto o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Por último, é também suprimido o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), hoje arrecadado pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Ainda no campo dos tributos indiretos, a PEC nº 110, de 2019, prevê a instituição do Imposto Seletivo (IS), incidente sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, veículos automotores novos, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e petróleo e seus derivados e cigarros e outros produtos do fumo.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

A PEC nº 110, de 2019, autoriza que a arrecadação seja feita de forma automatizada, por meio de desconto direto nas contas bancárias, cada vez que for registrado pagamento relativo a mercadorias e serviços.

No domínio da tributação da renda, a PEC nº 110, de 2019, prevê que o Imposto sobre a Renda (IR) incorporará a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a qual, por sua vez, será eliminada do sistema tributário.

No que toca aos tributos sobre a propriedade, a PEC amplia o alcance do IPVA de forma a incluir embarcações, helicópteros e aviões e transfere o produto de sua arrecadação aos Municípios. Também transfere o ITCMD para a esfera federal e destina sua receita aos Municípios.

A base tributária do IBS inclui todos os bens e serviços. Sua regulamentação é única e uniforme no território nacional, vedada a adoção de norma estadual autônoma, exceto nas hipóteses previstas em lei complementar. Tem uma alíquota padrão, e a arrecadação ocorre no estado de origem da operação, embora a receita pertença ao estado de destino. Incide sobre as importações, mas não sobre as exportações. Não pode prever tratamento favorecido, exceto para uma lista restrita de produtos e serviços previstos na própria PEC (alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros de caráter urbano, saneamento e educação, entre outros). O julgamento de seus conflitos é da alçada do Superior Tribunal de Justiça.

Já o IS tem as seguintes características: é monofásico; pode ter alíquotas diferenciadas; não onera as exportações, mas incide sobre as importações; não pode ter alíquota superior à do IBS, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas; não integra sua própria base de cálculo ou a do IBS.

Em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e ao Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos à sua Aquisição (ITBI), a proposta prevê que lei complementar disporá sobre alíquotas mínimas, limites à concessão de benefícios fiscais e reajustes mínimos de base de cálculo. Esses impostos também podem ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, em nome dos Municípios.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

De resto, fica mantido o tratamento tributário favorecido para as pequenas e microempresas; a atual repartição das receitas tributárias permanece inalterada, exceto em relação ao IPVA e ao ITCMD; amplia-se a autonomia orçamentária da administração tributária e regula-se o regime jurídico de seus agentes.

Por fim, a PEC nº 110, de 2019, prevê a criação de dois fundos – um para os Estados e outro para os Municípios – para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre os entes.

Como veremos mais adiante, há grande afinidade e semelhança entre a PEC nº 110, de 2019, e a PEC nº 45, de 2019, que tramitam paralelamente há quatro anos no Congresso Nacional. Mais do que isso, além das similaridades originais, houve influências mútuas ao longo do processo, de forma que a versão da PEC nº 45, de 2019, aprovada na Câmara dos Deputados traz influências da PEC nº 110, de 2019, da mesma forma como os Relatórios apresentados pelo Senador Roberto Rocha à PEC nº 110, de 2019, também incorporavam aspectos da PEC nº 45, de 2019. O que temos hoje na CCJ, sob a forma do Substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados é, em suma, o conjunto dos melhores aspectos das duas proposições, que se beneficiaram também de inúmeras sugestões e emendas que as aperfeiçoaram significativamente ao longo da tramitação.

A PEC nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, recebeu apoio de outros 36 parlamentares e foi apresentada no dia 22 de dezembro de 2022. Seu objetivo também é reformar o Sistema Tributário Nacional, embora de forma mais restrita do que as PECs nºs 45 e 110, de 2019. Ao contrário dessas últimas, não integra as bases tributárias de bens e serviços e mantém os dois principais impostos dos entes federados subnacionais, o ICMS e o ISS. Nesse sentido, a PEC nº 46, de 2022, é menos audaciosa do que as outras duas e pretende alterar o Sistema Tributário Nacional de forma mais pontual.

A ênfase da proposição recai em seis aspectos: a unificação e simplificação da legislação; a redução dos conflitos; o compartilhamento de informações entre as administrações tributárias; a ampliação dos mecanismos de não cumulatividade dos impostos; o regramento mais restritivo em relação à concessão de benefícios e incentivos fiscais; e a transição para o princípio do destino na distribuição das receitas dos impostos, mediante a criação de câmara de compensação. Secundariamente, trata da responsabilidade tributária e da contribuição previdenciária patronal, autorizando, nesse último caso, a adoção de alíquotas diferenciadas em função do uso intensivo de mão de obra.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

No art. 146, a PEC nº 46, de 2022, prevê a instituição de câmara de conciliação federativa, que emitirá respostas a consultas e normas interpretativas sobre conflitos de competência entre Estados e Municípios. O mesmo artigo dispõe que os entes federados manterão cadastros e informações relativos aos contribuintes em âmbito nacional, na forma prevista em lei complementar, que disporá também sobre o sigilo dos dados.

No art. 155, o instituto da não cumulatividade do ICMS é estendido e aprimorado para prever o crédito financeiro, que abarca todas as operações e prestações anteriores relativas a bens e serviços, exceto nos casos em que tais operações não forem utilizadas nas atividades do contribuinte.

Ali também é prevista a vedação à concessão, pelos Estados, de benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS e a limitação do número de alíquotas do imposto a cinco. Essas alíquotas serão estabelecidas pelo Senado Federal, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal enquadrar as mercadorias e os serviços nessas alíquotas. Somente o Senado Federal, por iniciativa dos Estados, poderá conceder isenções, que serão de caráter nacional.

Além disso, lei complementar disporá, entre outros assuntos, sobre a base de cálculo do ICMS, de forma que o montante do imposto não a integre, e preverá casos de manutenção de crédito relativos à Zona Franca de Manaus.

A PEC prevê também a criação de Comitê Gestor do ICMS com natureza de autarquia nacional e formado por integrantes das administrações tributárias estaduais e distrital, que editará o regulamento único nacional do imposto; formulará sua proposta orçamentária; gerirá a câmara de compensação, à qual caberá distribuir a arrecadação devida ao Estado de destino, com compensação recíproca de créditos do imposto, cabendo aos entes realizar aportes financeiros para liquidar os resíduos.

Quanto ao ISS, a PEC nº 46, de 2022, define a abrangência do imposto, de forma a reduzir os conflitos de interpretação; determina que cada Município estabeleça uma alíquota única, válida para todas as operações, admitida alíquota mais baixa para serviços de saúde e educação; estabelece sistema misto de apropriação de receitas entre Municípios, similar ao que existe entre os Estados no âmbito do ICMS; veda a concessão de benefícios fiscais; e cria Comitê Gestor do imposto, nos moldes do Comitê Gestor do ICMS.

No art. 195, a PEC prevê que a contribuição previdenciária patronal, a Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

poderão ter alíquotas regressivas em função do porte da empresa, da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Também autoriza a substituição pela Cofins da contribuição previdenciária patronal relativa aos setores intensivos em tecnologia, na forma da lei.

O art. 2º acrescenta três artigos ao ADCT, que tratam de responsabilidade tributária e da redução das alíquotas interestaduais do ICMS e do ISS, de forma a estabelecer a adoção gradual do princípio do destino.

Os arts. 3º e 4º atribuem ao Congresso Nacional o poder de editar leis complementares relativas ao ICMS e ao ISS e fixam prazos para que Estados e Municípios tomem as medidas necessárias ao início do funcionamento dos respectivos Comitês Gestores e o Senado fixe as alíquotas do ICMS. O art. 7º delega à lei a criação de regime de transição relativo à contribuição previdenciária patronal, à Cofins e à CSLL.

Reconhecidas as inegáveis qualidades das PECs nºs 110, de 2019, e 46, de 2022, o art. 260, II, *a*, do RISF, estabelece a precedência das proposições da Câmara dos Deputados sobre as do Senado, quando estas estejam apensadas. Por esse motivo, proporemos os ajustes e aperfeiçoamentos na PEC nº 45, de 2019.

O texto do Substitutivo à PEC nº 45, de 2019, é o mais extenso e complexo das três proposições, mas suas alterações principais são duas:

– a primeira é a reforma dos tributos sobre o consumo; para tanto, extingue cinco tributos – ISS, ICMS, IPI, Cofins e a Contribuição para o PIS – e autoriza a instituição de dois, sendo um com receita destinada à União (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) e outro com receita compartilhada entre Estados e Municípios (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS);

– a segunda é a autorização à criação do Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, de forma a desestimular a produção e o consumo desses itens.

Essas duas alterações trazem consigo diversas implicações, que descrevemos a seguir. Essas implicações referem-se tanto ao conjunto de regras constitucionais acrescidas ou modificadas quanto às consequências dessas intervenções no texto constitucional.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Quanto à reforma dos tributos sobre o consumo, por exemplo, não se pretende realizar, obviamente, mera troca de denominações formais dos tributos. O IBS e a CBS terão diversas características diferenciadas e mitigarão alguns dos principais problemas do STN. Esses tributos:

– seguirão o modelo da tributação sobre valor agregado, isto é, adotarão o mecanismo de débito e crédito, que eliminará a cumulatividade ainda existente no Sistema Tributário Brasileiro;

– terão abrangência ampla, incidindo sobre todos os bens e serviços, materiais e imateriais, inclusive direitos, simplificando o STN, evitando a acumulação de resíduos tributários ao longo das cadeias de produção e removendo importantes causas de litigância entre os contribuintes e o Fisco;

– terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, e as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento, outro fator de simplificação do sistema;

– não integrarão a própria base de cálculo nem incidirão um sobre o outro – isto é, suas alíquotas incidirão "por fora", o que evitará polêmicas e contestações administrativas e judiciais acerca da base de cálculo dos tributos;

– não admitirão benefícios e incentivos fiscais, ressalvados os casos previstos na própria Constituição Federal, que terão caráter nacional; e

– onerarão as importações, mas não as exportações, adequando-se ao padrão internacionalmente aceito;

Além disso, será admitida, em algumas hipóteses, a exigência da comprovação do tributo pago na etapa anterior para fins de aproveitamento do crédito, desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do tributo incidente nas aquisições ou que o recolhimento ocorra no momento da liquidação financeira da operação, medida simplificadora e que aumentará a eficiência do combate à sonegação.

A PEC nº 45, de 2019, prevê cinco regimes específicos, isto é, com regras diferentes daquelas gerais dos dois tributos: o primeiro para combustíveis e lubrificantes; o segundo para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

o terceiro para operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e fundações públicas; o quarto para sociedades cooperativas; e o quinto para serviços de hotelaria, parques de diversão, parques temáticos, restaurantes, bares e aviação regional.

É importante diferenciar os regimes específicos dos diferenciados. Aqueles, ao contrário destes, não têm como objetivo reduzir o ônus fiscal sobre os setores que abrangem, mas apenas adaptar as regras tributárias a situações e características particulares dos bens e serviços em questão. Em outras palavras, os regimes específicos podem ter regras diferentes, sem que haja renúncia de receita tributária.

São previstos também regimes diferenciados, isto é, cujo objetivo é a redução da carga tributária de certos bens e serviços. É o caso da Cesta Básica Nacional de Alimentos; dos serviços de educação e saúde; dos dispositivos médicos e de acessibilidade para portadores de deficiência; dos medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; dos serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual; dos produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura;* dos insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; das produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e das atividades desportivas; e dos bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

A Cesta Básica Nacional de Alimentos será tributada pelo IBS e pela CBS com alíquota zero, de forma que os créditos tributários ao longo da cadeia poderão ser recuperados. Os demais casos citados terão o benefício da redução de 60% da alíquota de referência, na forma da lei complementar, que identificará os bens e serviços que terão direito ao favorecimento. A PEC prevê tratamentos ainda mais favorecidos para esses itens, que dependerão de lei complementar.

Relevante também citar a vedação à incidência do IS sobre os bens e serviços beneficiados com tratamento favorecido.

Além desses regimes, a PEC nº 45, de 2019, prevê outras medidas de controle ou redução do ônus tributário: por exemplo, as alíquotas e a base de cálculo relativas à intermediação financeira serão definidas de forma a não elevar o custo do crédito no País; e parcela da receita do IBS e da CBS poderá

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

ser devolvida, nos termos de lei complementar, a consumidores de baixa renda (o denominado *cashback*).

Quanto ao Simples Nacional, a PEC permite que as vendas realizadas a contribuintes pelo regime unificado gerem crédito aos clientes e oferece a opção de recolhimento de IBS e CBS pelo regime geral, situação na qual será permitida a apropriação de créditos tanto pela empresa do Simples Nacional quanto por seus clientes.

Especificamente em relação ao IBS, a PEC ainda estabelece que esse imposto:

– será uniforme em todo o território nacional, com legislação e regulamentação única, principal medida simplificadora que eliminará o cipoal de regras atualmente em vigor e conferirá estabilidade, transparência e segurança aos contribuintes;

– preservará a autonomia dos entes federados para a fixação da respectiva alíquota, conferindo a eles plena liberdade para dimensionar suas receitas;

– terá apenas uma alíquota por unidade federada, aplicável a todos os bens e serviços, de forma a eliminar a distorção na aplicação de recursos, causada pela atual diversidade de alíquotas, e evitar os inúmeros e custosos processos administrativos e judiciais relativos à classificação de cada operação;

– observará o princípio do destino, isto é, as alíquotas aplicáveis em transações interestaduais ou intermunicipais serão as dos entes (do Estado e do Município) de localização do adquirente, que receberão a receita integral do imposto, de forma a suprimir os incentivos atualmente existentes para a guerra fiscal;

– terá alíquota total incidente sobre cada operação equivalente à soma das alíquotas fixadas pelo Estado e pelo Município de destino da operação;

– será regulamentado, arrecadado e distribuído pelo Conselho Federativo do IBS, que será composto por representantes dos Estados e dos Municípios.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Além disso, os créditos de IBS acumulados e não aproveitados pelo contribuinte terão prazo máximo para ressarcimento por parte do Conselho Federativo, que reterá, do montante do imposto arrecadado, os recursos necessários para efetuar essa devolução.

A implementação do IBS terá mecanismos de transição gradual para contribuintes e entes federados, desenhados para manter estável a carga tributária total desse tributo e sua repartição entre as esferas da Federação, de forma a evitar que Estados e Municípios fiquem sujeitos a dificuldades fiscais.

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

Outros tributos também serão alterados, mas essas modificações são pontuais e não integram o núcleo da reforma. Trata-se de dois tributos estaduais (o IPVA e o ITCMD) e dois municipais (a contribuição sobre iluminação pública – Cosip e o IPTU).

No caso do IPVA, a PEC prevê diferenciação de alíquotas por valor e impacto ambiental e alarga a abrangência do tributo, de forma que incida também sobre veículos automotores aquáticos e aéreos. A ênfase recai sobre veículos de uso particular, e não sobre veículos que prestem serviços de transporte ou outras funções de natureza econômica.

Quanto ao ITCMD, há mudanças relativas à progressividade e à definição do ente que tributará a doação ou herança, nos casos em que houver elemento de conexão com o exterior. Ademais, a PEC autoriza o Poder Executivo municipal a atualizar a base de cálculo do IPTU, conforme critérios fixados em lei municipal. Por fim, acrescenta expansão e melhoria do serviço de iluminação pública às finalidades da Cosip.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Importante destacar que, ao contrário da transição do IBS e da CBS, não há garantia de manutenção da carga tributária em relação ao IPVA, ao ITCMD e ao IPTU.

Outra inovação da PEC nº 45, de 2019, que também não integra seu núcleo, é a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem contribuição sobre produtos primários e semielaborados. Essa contribuição substituiria a contribuição facultativa a fundos já previstos na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023. O texto também ajusta cláusulas relativas a vinculações orçamentárias e repartições federativas, mas sem alterar sua natureza, seu funcionamento ou suas receitas, à exceção da repartição da cota-parte municipal do IBS estadual, que passará a observar principalmente o critério populacional, em substituição ao critério do valor agregado, atualmente vigente.

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

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

Para suavizar ainda mais a transição, prevê-se a retenção de parcela equivalente a três por cento da receita do IBS para redistribuição entre os entes que tiverem tido a maior queda de receita, excetuados aqueles que tiverem receita *per capita* superior a três vezes a média nacional da respectiva esfera da Federação.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

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

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

No caso da ZFM e das áreas de livre comércio, a PEC prevê a garantia do diferencial competitivo, por meio do IS, do IBS e da CBS. A transição do IPI para o IS também será manejada de forma a garantir a competitividade dos bens produzidos na ZFM no nível estabelecido pelos tributos que serão extintos. Adicionalmente, a PEC prevê a criação do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que receberá recursos da União e terá o objetivo de diversificar as atividades econômicas do Estado.

Os saldos de créditos de ICMS existentes no final de 2032 poderão ser compensados com o IBS estadual em parcelas mensais ou ressarcidos pelo Conselho Federativo, em nome dos Estados e do Distrito Federal, pelo prazo remanescente, no caso das mercadorias que fazem parte do ativo permanente, ou em 240 parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

Conhecidas as características básicas de cada uma das propostas, passo agora a descrever o minucioso processo de instrução da matéria, realizado ao longo de várias semanas no âmbito da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Foram realizadas diversas audiências públicas com especialistas, com o intuito de aprofundar o debate acerca dos impactos das proposições sobre o sistema tributário, o panorama institucional, o desempenho da economia brasileira, os diversos setores econômicos e as finanças dos entes federados, entre outros aspectos.

A primeira audiência pública, realizada em 22 de agosto, foi dedicada ao diagnóstico dos problemas do sistema tributário nacional e às

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

respostas dadas pela reforma tributária a esses problemas, à luz das melhores práticas internacionais.

Foram expositores o Sr. Bernard Appy, Secretário Extraordinário da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda; o Sr. Marcus Pestana, Presidente da Instituição Fiscal Independente (IFI); o Sr. Heleno Torres, Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo (USP); a Sra. Rita de La Feria, Professora de Direito Tributário na Universidade de Leeds (Reino Unido) e especialista em Imposto sobre Valor Agregado (IVA); o Sr. Sérgio Pinheiro Firpo, Secretário de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas e Assuntos Econômicos do Ministério do Planejamento e Orçamento; e o Sr. Everardo Maciel, Ex-Secretário da Receita Federal.

A segunda audiência pública, realizada em 24 de agosto, foi a primeira que enfocou o impacto setorial da Reforma Tributária. Foram ouvidos representantes de entidades ligadas à atividade industrial, que expuseram a repercussão esperada, na indústria, das alterações propostas pela reforma.

Manifestaram-se o Sr. Armando Monteiro Neto, Conselheiro Emérito da Confederação Nacional da Indústria (CNI); o Sr. Igor Rocha, Economista-Chefe da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp); o Sr. Fernando Guedes Ferreira Filho, Presidente do Conselho Jurídico da Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC); o Sr. Vander Francisco Costa, Presidente da Confederação Nacional do Transporte (CNT); e a Sra. Alessandra Brandão, Consultora Jurídica da Confederação Nacional do Transporte (CNT).

A terceira audiência pública foi realizada no dia 13 de setembro e debateu os vários aspectos do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços.

Participaram o Sr. Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais e Diretor de Programa da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária; o Sr. Carlos Ari Sundfeld, Doutor, Mestre e Bacharel em Direito e sócio fundador da Sundfeld Advogados Consultores em Direito Público e Regulação; o Sr. Luiz Dias, Auditor Fiscal do Estado do Amazonas e Coordenador do Encontro de Coordenadores e Administradores Tributários (Encat); o Sr. Roni Peterson Bernardino de Brito, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil; a Srª Cristiane Alkmin Junqueira Schmidt, Economista, Ex-Secretária de Fazenda do Estado de Goiás,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Consultora Sênior do Banco Mundial; e o Sr. Eduardo Fávero, Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU).

A quarta audiência ocorreu no dia 19 de setembro e analisou a situação do setor de serviços, esclarecendo como as mudanças o impactarão e como é o tratamento conferido a esse segmento pelos países que adotam modelo semelhante ao introduzido pela PEC.

Pronunciaram-se o Sr. Carlito Merss, Gerente da Unidade de Políticas Públicas do Sebrae Nacional; o Sr. Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara, Procurador da Procuradoria Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB); o Sr. João Carlos Galassi, Presidente da União Nacional de Entidades do Comércio e Serviços (UNECS); o Sr. Luigi Nesse, Presidente da Confederação Nacional de Serviços (CNS); o Sr. Gilberto Alvarenga, Consultor Tributário da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC); o Sr. Breno de Figueiredo Monteiro, Presidente da Confederação Nacional de Saúde (CNSaúde); o Sr. Murillo Allevato, Representante da Associação Brasileira da Educação Básica Privada (Abreduc) e Sócio do Bichara Advogados; o Sr. Percy Soares Neto, Diretor Executivo da Abcon Sindcon; o Sr. Pedro Fernandes, Conselheiro e ex-Presidente da Associação Brasileira do Mercado Imobiliário (ABMI); o Sr. Jarbas Debiagi, Diretor Presidente da Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Abrapp); o Sr. Marcello Baird, Coordenador de Advocacy da ACT Promoção da Saúde e representante da Reforma Tributária 3S; e o Sr. Marcos Mendes, Consultor Legislativo do Senado Federal e Pesquisador Associado do Insper.

A quinta audiência pública aconteceu no dia 20 de setembro e enfocou as questões específicas do agronegócio e do cooperativismo. Na oportunidade, foram esclarecidas dúvidas acerca da desoneração da cesta básica e dos impactos da reforma sobre os preços dos alimentos.

Foram ouvidos o Sr. Gesner Oliveira, Economista e Consultor Econômico, fundador da GO Associados; a Sra. Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Assessora Técnica da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA); o Sr. João Caetano Muzzi Filho, Consultor Jurídico da Organização das Cooperativas do Brasil (OCB); o Sr. Nelson Leitão Paes, Doutor em Economia e Assessor na Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda; o Sr. Mailson Da Nóbrega, Ex-ministro da Fazenda, sócio da Tendências Consultoria; o Sr. Roberto Giannetti da Fonseca, Economista, Presidente das empresas Kaduna Consultoria e BK *Consulting*,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Presidente do Lide Energia e membro do Conselho da AEB – Associação de Comércio Exterior do Brasil; a Sra. Tatiana Falcão, Especialista em questões de tributação do clima na ONU (UNDP); o Sr. Fernando Cadore, Presidente da Aprosoja-MT; o Sr. Vilmondes Sebastião Tomain, Presidente da Federação da Agricultura e Pecuária de Mato Grosso (Famato); e o Sr. André Meloni Nassar, Presidente-Executivo da Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais (Abiove).

A sexta audiência pública foi realizada no dia 26 de setembro e teve como tema os regimes específicos e favorecidos de IBS e CBS. Também foi discutida a conveniência da substituição de regimes favorecidos por mecanismos de restituição do imposto pago pelos consumidores de baixa renda.

Estiveram presentes o Sr. Thomaz Nogueira, Consultor Tributário e ex-Superintendente da Zona Franca de Manaus (Suframa); a Sra. Lina Santin, Advogada Tributarista; o Sr. João Hamilton Rech, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil; o Sr. Paulo Rabello de Castro, Economista, PhD pela Universidade de Chicago (EUA) e ex-Presidente do IBGE e do BNDES; o Sr. Nelson Mussolini, Presidente Executivo do Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos (Sindusfarma) e membro do Conselho Nacional de Saúde; e o Sr. Emerson Casali, Diretor na CBPI Produtividade Institucional e representante do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular.

Na sétima audiência pública, em 27 de setembro de 2023, foi debatido o impacto da reforma sobre as finanças dos Estados, com especial atenção à redistribuição de receitas e aos cuidados tomados pelo mecanismo de transição para garantir a sustentabilidade das contas dos entes subnacionais.

Deram suas contribuições o Sr. Luis Fernando Pereira da Silva, Secretário de Finanças do Estado de Rondônia; o Sr. Sergio Wulff Gobetti, Economista do IPEA, Doutor pela UnB, ex-Secretário-Adjunto de Política Fiscal e Tributária do Ministério da Fazenda e Assessor Econômico da Sefaz – RS; a Sra. Ana Carolina Ali Garcia, Procuradora Geral do Estado de Mato Grosso do Sul; e o Sr. Fabrizio Gomes, Secretário de Fazenda do Estado do Ceará e representante do Consórcio Interestadual de Desenvolvimento Sustentável do Nordeste – Consórcio Nordeste.

Em 3 de outubro de 2023 foi realizada a oitava audiência pública, para debater o impacto da reforma tributária sobre os Municípios, para a qual foram convidados: o Sr. Francisco Nélio Aguiar da Silva, Presidente da

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Federação das Associações dos Municípios Paraenses (FAMEP) e 1º Tesoureiro da Confederação Nacional de Municípios (CNM), instituição que representou; o Sr. Rodrigo Octávio Orair, diretor de programa da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária; o Sr. Fernando Luz Lehnen, consultor tributário coordenador da área de receitas municipais da Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul (FAMURS); o Sr. Francelino das Chagas Valença Júnior, presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO); o Sr. Sebastião de Araújo Melo, Prefeito de Porto Alegre/RS e Vice-presidente de Mobilidade Urbana da FNP, instituição que representou; Sr. Dário Jorge Giolo Saadi, Prefeito de Campinas/SP e Vice-presidente de Saúde da FNP, instituição que representou.

Finalmente, a nona audiência pública foi realizada em 4 de outubro de 2023, com o objetivo de discutir o setor de serviços, esclarecendo como as mudanças o impactarão e como é o tratamento conferido a esse segmento pelos países que adotam modelo semelhante ao introduzido pela PEC.

Foram colhidas as contribuições dos seguintes convidados: Sr. Marco Aurélio Barcelos, diretor-presidente da Associação Brasileira das Concessionárias de Rodovias (ABCR); Sr. Roberto Ardenghi, presidente do Instituto Brasileiro de Petróleo (IBP); Sr. John Anthony von Christian, diretor-executivo da Associação Brasileira de Telesserviço (ABT); Sra. Marina Thiago, gerente e cofundadora do Pra Ser Justo; Sr. Diego Ramiro, presidente da Associação Brasileira dos Assessores de Investimentos (Abai); Sr. Josier Vilar, presidente da Associação Comercial do Rio de Janeiro (ACRJ); Sr. Eduardo Fleury, advogado, economista, sócio da FCR Law, Consultor do Banco Mundial e Mestre em Tributação Internacional; Sr. Tiago Conde Teixeira, representante da Confederação Nacional de Notários e Registradores (CNR) e da Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG-BR); Gerino Xavier da Silva Filho, presidente da Federação Nacional das Empresas de Informática (Fenainfo); Sr. Marcelo Almeida, representante da Associação Brasileira de Empresas de Software (Abes); Sra. Ariane Costa Guimarães, vice-presidente da Comissão de Tribunais Superiores da Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF); e Sr. Cláudio Tartarini, sócio do Souza Netto e Tartarini Advogados.

Quero assinalar que, ao longo deste curto, mas intenso período de tramitação da PEC nº 45, de 2019, no Senado, houve grande dedicação por parte das Senhoras Senadoras e dos Senhores Senadores, que contribuíram decisivamente para o debate e o enriquecimento da matéria, seja por suas participações nas audiências públicas, seja por inúmeras conversas acerca dos

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

diversos aspectos do tema e, acima de tudo, pelas 665 valiosas emendas apresentadas até o momento.

As emendas apresentadas constam da tabela anexa a este relatório, que traz breve descrição do conteúdo de cada uma, e a indicação de acatamento ou rejeição.

II – ANÁLISE

A tramitação de propostas de emendas constitucionais segue o procedimento especial previsto nos arts. 354 e seguintes do RISF. Conforme previsto, compete a esta Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, em caráter exclusivo, instruir inteiramente a matéria, oferecendo parecer sobre as propostas e todas as emendas apresentadas, analisando tantos os aspectos constitucionais quanto de mérito.

Quanto à análise de constitucionalidade, tratando-se de proposta de emenda à Constituição, é necessário confrontar as inovações aventadas com as limitações implícitas e explícitas ao poder de reforma. Nesse sentido, consideramos atendidas todas as exigências formais previstas no art. 60 da Constituição, devendo deter-nos na análise de eventual afronta a alguma das cláusulas pétreas, notadamente a forma federativa de Estado e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, I e IV, da CF).

Nesse sentido, as três propostas alteram profundamente as competências tributárias de Estados, Distrito Federal e Municípios, propondo mudanças justamente nos impostos que compõem suas principais receitas derivadas: o ICMS e o ISS. As PECs nºs 110 e 45, de 2019, vão além e propõem a fusão desses impostos em um único imposto sobre bens e serviços, cujo funcionamento ainda terá de ser harmonizado com um tributo federal com o mesmo campo de incidência. Adicionalmente, a administração desse imposto não seria mais feita por cada uma das unidades federativas de maneira independente, mas seria compartilhado entre todos por meio de um ente com delegação para arrecadar e transferir as receitas sobre todas as operações com bens e serviços realizadas no País.

A PEC nº 46, de 2022, se não funde ICMS e ISS, também caminha no sentido de restringir a ampla liberdade de conformação que cada ente federativo tem para definir a estrutura de cobrança e administração de seus tributos. Com a finalidade de restringir a chamada guerra fiscal e trazer mais

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

racionalidade ao sistema, são propostas limitações aos entes até na livre fixação de alíquotas.

Atualmente, Estados e Municípios desempenham, com ampla liberdade, a competência tributária outorgada pela Constituição, devendo obedecer, apenas, à própria CF e a normas gerais fixadas em leis complementares. Esse sistema terminou gerando complexidade e dificultando a cooperação federativa, fomentando a chamada guerra fiscal. A PEC nº 46, de 2022, pretende trazer mais eficiência ao sistema atual, restringindo a competência normativa dos entes, inclusive em relação a alíquotas, e criando os Comitês Gestores do ICMS e do ISS para uniformizar a arrecadação.

De qualquer modo, ainda que profundas, devemos verificar se as alterações propostas "tendem a abolir o sistema federativo" ou somente o redesenham, de modo a alcançar, de maneira mais efetiva, os objetivos fundamentais da República, previstos no art. 2º da CF.

Adotada essas premissas, já antecipamos nosso juízo favorável às três PECs em exame. Elas, de fato, cada uma à sua maneira, modificam agudamente o Sistema Tributário Nacional, mas em todas é possível constatar a preocupação em aperfeiçoar o sistema de arrecadação de impostos, ampliar a transparência e torná-lo mais eficiente, preservando a autonomia dos entes. Na forma atual, o ICMS está longe de garantir receitas suficientes para a boa gestão dos Estados, ao mesmo tempo em que gera cada vez mais distorções na economia. O ISS, por sua vez, é receita relevante para apenas uma parcela dos 5.568 Municípios, a demonstrar que a competência tributária não está sendo plenamente exercida. Assim, um redesenho do sistema tributário e do sistema federativo é, não somente possível, como desejável.

Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, em julgado importante do Supremo Tribunal Federal, a forma federativa de Estado:

> não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a **intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege. (ADI 2.024. DJ 22.6.2007).**

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Em relação ao Conselho Federativo, iremos aprofundar a análise em tópico próprio. No entanto, também em relação a ele, não vemos contrariedade a cláusula pétrea, ainda que mereça reparos em relação ao mérito, conforme iremos expor.

Também não identificamos, *a priori*, qualquer ofensa a direito ou garantia individual em nenhuma das três PECs, seja em relação aos listados no art. 5º da CF, seja em relação àqueles localizados ao longo do texto constitucional. O sistema de arrecadação proposto, mais moderno e por meio de organismos constituídos para esse fim, com compartilhamento de informações e repasses agilizados aos entes, em nada conflita com os princípios da proteção à privacidade ou à intimidade, por exemplo. A jurisprudência do STF admite a saudável convivência entre esses princípios e o dever de pagar tributos, o que exige acesso às informações necessárias para realizar os lançamentos tributários e evitar fraudes e ilícitos (vide, por exemplo, o julgamento do item "a" do tema 225).

Ao mesmo tempo, as três propostas buscam harmonizar-se com as limitações ao poder de tributar já existentes, sem buscar subvertê-las ou descaracterizá-las. Finalmente, com a trava de arrecadação que iremos propor, reforçaremos a garantia de que o tributo não será usado com efeito de confisco.

Com essa breve argumentação, consideramos que afastamos quaisquer alegações de inconstitucionalidade formal ou material, o que nos permite adentrar no mérito da matéria, ainda que questões pontuais relativas à constitucionalidade possam ser melhor desenvolvidas ao longo do parecer.

Quanto ao mérito, iremos basear nossa análise especificamente na PEC nº 45, de 2019, por ter precedência sobre as demais conforme nosso regimento interno estabelece. No entanto, sempre que oportuno, iremos nos referir às demais naquilo que for pertinente, seja para comparar, seja para incorporar algumas das ideias nelas contidas.

Mas não só a questão regimental nos faz concentrar a análise no aperfeiçoamento da PEC nº 45, de 2019. A reforma por ela proposta é a mais madura das três. Entre outros motivos, justamente porque incorporou todas as discussões já havidas desde 2019, seja na própria Câmara dos Deputados, seja na Comissão Mista constituída para analisá-la. Aproveitou, ainda, boa parte das contribuições trazidas pelo relator da PEC nº 110, de 2019, Senador Roberto Rocha, em seu relatório perante a CCJ, no ano de 2022. A PEC nº 45, de 2019, é, portanto, a Reforma Tributária do Congresso Nacional.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Essa maturidade, ademais, resultou em sua aprovação, com ampla maioria, na Câmara dos Deputados, onde foi capaz de acomodar, após longa votação, o dissenso que uma proposta dessas sempre acarreta.

A PEC nº 45, de 2019, significa a adoção do sistema que prevalece no mundo, adotado por 174 países, inclusive a União Europeia. Um sistema testado pelo tempo e em harmonia com o resto do mundo. Sua implementação, temos certeza, trará facilidade de entendimento para investidores estrangeiros, gerando atratividade para novos empreendimentos e para investimento no Brasil. A proposta, enfim, ataca, de maneira sistêmica e coerente, os principais defeitos do nosso sistema tributário: complexidade, insegurança jurídica, falta de transparência, desequilíbrio de carga entre diferentes contribuintes, e ineficiências decorrentes da disputa interfederativa que fomenta.

Ocorre que a aprovação na Câmara dos Deputados também nos trouxe importante lição: a sociedade brasileira precisa participar ativamente das discussões do sistema tributário. Afinal, são as famílias brasileiras que suportam a carga tributária e são elas que precisam se posicionar em relação à forma pela qual financiam o Estado brasileiro. Assim, desde o início, a posição da Presidência da Casa e desta CCJ, bem como das lideranças, foi o de fazer o amplo debate e exaurimento de todas as discussões pertinentes à matéria, evitando-se qualquer alegação de açodamento ou falta de transparência.

Para tanto, a Casa se dedicou longamente a fazer audiências públicas e sessões de debates temáticos, de modo a dar oportunidade a todos os seguimentos se manifestarem. Foi um processo de discussão riquíssimo e produtivo, que permitiu a este relator construir o texto do presente relatório, com os aperfeiçoamentos propiciados por esses três meses de longo e aprofundado debate, somado às 665 emendas apresentadas pelas Senadoras e Senadores desta Casa até este momento. As modificações que apresentamos abaixo, portanto, não são ideias ou iniciativas exclusivas deste relator. Nós atuamos para mediar os conflitos e expectativas legítimas dos diversos setores e organismos públicos e privados envolvidos no tema. Ademais, mantivemos permanente contato com o Governo Federal, representantes dos Estados e Municípios. E contamos com o apoio inestimável do Tribunal de Contas da União, que também trouxe contribuições ao texto deste substitutivo.

Faremos uma exposição detalhada das mudanças propostas, seja em relação ao funcionamento mais estruturante do IBS e da CBS, seja em relação a temas correlatos, que viabilizarão a administração desses tributos, bem com sua gradual implementação, com as compensações necessárias para a

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

transição. Vários desses pontos serão tratados em tópicos específicos, seja em razão da sua importância, seja em razão da quantidade de mudanças, que precisam ser mais bem explicadas e justificadas.

A primeira alteração de mérito é bastante singela e nada tem a ver com a tributação sobre consumo, mas com o tributo sobre doações e sucessões (TCMD). Concordamos que o tributo deva ser progressivo, com alíquotas maiores para as grandes heranças. Ocorre que o índice de progressividade deve acompanhar o valor do quinhão ou do legado, não o da herança. Afinal, uma herança dividida por vários herdeiros pode não representar um acréscimo patrimonial significativo a ponto de merecer alíquota majorada. O quinhão ou legado, sim, é medida razoável a justificar a progressividade da tributação.

Acerca do Imposto sobre Bens e Serviços, concentramo-nos inicialmente em ajustes técnicos para dar segurança jurídica ao fisco e ao contribuinte, desde a mudança do título da Seção até ajustes para melhor descrever o campo de incidência do tributo. Vale mencionar, especificamente, a transferência do princípio da neutralidade para o *caput* do § 1º do art. 156-A. Trata-se de princípio central para um imposto sobre valor agregado de base ampla. Toda sua sistemática de funcionamento deve ser pensada para não interferir nas decisões dos agentes econômicos, não somente em relação ao amplo creditamento, mas também no desenho dos regimes específicos, na desoneração de bens de capital, no tratamento isonômico na importação e na exportação, etc. Em todos esses momentos, o princípio da neutralidade deve orientar o legislador e a administração tributária.

Outro ponto que destaco é nossa intenção de desonerar, de maneira ampla, as aquisições de bens de capital. O imposto sobre bens e serviços já é capaz, por si só, de desonerar investimentos. No entanto, em certos casos, é necessário e útil ter mecanismos que viabilizem a aquisição sem a incidência de tributos. Seja por aquisição com suspensão da incidência, seja com isenção, é importante que o empresário brasileiro seja incentivado a modernizar seu parque fabril, seu escritório ou suas instalações comerciais. O sistema tributário deve acreditar nos empresários, de modo que eles possam, igualmente, acreditar no Brasil.

Essa desoneração de investimentos já acontece, ainda que de modo imperfeito, no sistema atual. Regime especiais de tributação como o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI) e os relacionados à exploração, ao desenvolvimento e à produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (REPETRO) foram criados

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

justamente para reduzir os tributos incidentes na aquisição de bens de capital para infraestrutura e exploração de petróleo. É importante que a reforma tributária reproduza, de maneira ainda mais ampla, o modelo adotado nesses regimes. E isso nós garantimos.

Também temos inúmeros ajustes, oriundos de contribuições de diversos Senadoras e Senadores na parte que trata dos regimes específicos, mas deixaremos para um tópico próprio. O mesmo procedimento será adotado em relação ao Conselho Federativo, em que as mudanças serão profundas e abrangentes.

Antes disso, no entanto, vamos expor duas mudanças mais pontuais, ainda que extremamente relevantes, e que vão no sentido de incentivar boas práticas ambientais, tanto no sentido da preservação do meio ambiente, quanto na redução de emissões.

Vale mencionar, primeiramente, a discussão em torno dos critérios de repartição da cota-parte de 25% do IBS para os Municípios. Apesar das emendas para extingui-la e convertê-la em arrecadação direta dos Municípios, consideramos que a cota-parte favorece a justiça distributiva, que compensa Municípios que privilegiam certas políticas públicas ou têm certas características que merecem ser incentivadas ou compensadas. Ciente da sensibilidade política do tema, respeitamos, de maneira geral, a opção adotada pela Câmara dos Deputados, fazendo apenas uma ressalva. Trata-se de abrir espaço para o chamado ICMS-verde, que recompensa Municípios que preservem recursos naturais, contribuindo para o bem-estar de todo o Estado. Sendo esta PEC 45 uma emenda inspirada pela defesa do equilíbrio ambiental, creio que essa inovação será amplamente apoiada por ambas as Casas do Congresso Nacional.

Outra inovação que tem viés ambiental foi proposta pelo Senador Fernando Farias na Emenda nº 296. Apesar de ter relação apenas indireta com a reforma, vai no sentido de incentivar boas práticas ambientais. Trata-se de incluir, entre as destinações da Cide-Combustíveis, o "pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros". Cada vez mais o sistema de transporte coletivo necessita de financiamento para sua manutenção e aprimoramento, de modo que atenda com qualidade e agilidade a população das cidades. Se assim o fizer, haverá menos demanda por transporte individual, que gera mais emissões de gases poluentes causadores do efeito estufa.

Do Conselho Federativo

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Um dos pontos que mais chamaram a atenção das Senadoras e Senadores quando a reforma chegou a esta Casa foi o então chamado Conselho Federativo. Um órgão novo, dotado de inúmeras competências administrativas, políticas e normativas, causou reação da instituição da República voltada à defesa da federação. Muitas dúvidas surgiram em relação a este órgão: seria necessária sua existência? Ele federaliza a administração de tributos estaduais e municipais? Ele usurpava competências do Poder Legislativo? Qual sua natureza jurídica?

Para responder a essas perguntas foram feitas audiências públicas e ouvidos especialistas do setor público e privado. Simultaneamente, houve tempo para que Estados, Distrito Federal e Municípios pudessem expor as vantagens e desvantagens desse modelo concentrado de arrecadação.

As discussões terminaram revelando que a opção pelo Conselho Federativo decorreu da experiência fracassada em que 27 Estados, Distrito Federal e 5.568 Municípios compartilham a base tributária do consumo, mas não conjugam esforços para sua arrecadação. Ao contrário, em vez de cooperação, ocorre verdadeira competição federativa, da qual a guerra fiscal é sua face mais conhecida. Mesmo o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que deveria ser o órgão para viabilizar essa cooperação, foi, nas discussões, apontado como o modelo a não ser seguido.

Ocorre que, para atuar como órgão de arrecadação, que viabilize, de maneira segura e célere, o repasse dos valores devidos a cada ente, preservando os créditos e calculando os parâmetros previstos na transição entre um e outro modelo, não é necessário o desenho institucional formulado pela Câmara dos Deputados, muito menos um modelo de governança tão complexo como o proposto.

Nosso esforço aqui no Senado, pois, a partir da análise das emendas e das conversas com as lideranças da Casa, foi requalificar o Conselho Federativo. Temos de ter um órgão desenhado para o papel efetivo de agência de arrecadação, de executor da política tributária e de ponto de referência das informações de interesse dos fiscos estaduais e municipais. Nesse sentido, atendendo às Emendas nºs 120, do Senador Esperidião Amin, e 375, do Senador Izalci Lucas, iniciamos por rebatizar o órgão para Comitê Gestor do IBS, termo inspirado, igualmente, na PEC nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto. Também acolhendo emenda dos Senadores Amin e Jader Barbalho, suprimimos a iniciativa legislativa daquele ente. Ora, a lei complementar que institua quaisquer dos novos tributos é de iniciativa ampla, competindo não só ao

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Presidente da República, mas também a qualquer dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Dessa forma, não há razão para transformar uma agência de arrecadação em foro político para deliberar sobre questões que competem a este Poder Legislativo. Só esses dois pontos já recolocam o Comitê Gestor numa posição mais adequada a suas atribuições.

A propósito, em relação às atribuições e competências, também propomos completa reformulação, buscando dissolver as desconfianças de que esse órgão iria competir com o Poder Legislativo ou com os fiscos estaduais e municipais. Só mantivemos íntegra a competência para arrecadar, função essencial e a que justifica sua existência. As demais foram simplificadas e fundidas, restando apenas aquelas necessárias para suportar a atividade principal para a qual foi criada: "arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios". Com isso, acatamos importante contribuição do Presidente da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), Senador Vanderlan Cardoso, veiculada na Emenda nº 478, entre outras.

Diante das modificações nas competências, o debate sobre quórum de deliberação perde o relevo que ganhou durante a tramitação da PEC na Câmara dos Deputados. Assim, acolhemos as Emendas nºs 135 e 138, da Senadora Zenaide Maia, e 159, do Senador Mecias de Jesus, e reduzimos o percentual do critério populacional para aprovação de matérias de competência da instância máxima de deliberação para 50% (cinquenta por cento), a fim de evitar a paralisia decisória do órgão.

Em relação ao controle externo do Comitê Gestor, fomos alertados pelo Tribunal de Contas da União que as normas existentes eram pouco claras e insuficientes para garantir a adequada fiscalização das contas desse ente. Por essa razão, acatamos a sugestão e previmos, de forma mais explícita, que o controle externo será feito com o auxílio de órgão colegiado composto pelos tribunais de contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma de lei complementar. Não incluímos o próprio TCU nessa tarefa para reforçar a autonomia do novo ente frente à União, um dos pontos basilares do desenho do Comitê Gestor.

Ainda no âmbito do controle, consideramos que o Congresso Nacional, e o Senado Federal em especial, deve acompanhar a gestão desse comitê. Para tanto, sugerimos que a nomeação de seu presidente seja precedida de sabatina e aprovação pelo Senado Federal, pela importância central que esse cargo terá para comandar esse órgão de arrecadação tributária. Novamente, essa

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

decisão surgiu a partir de provocação do distinto Senador Vanderlan Cardoso, na Emenda nº 485.

Também é necessário prever expressamente que ambas as Casas do Congresso Nacional possam convocar ou solicitar informações do Presidente do Comitê Gestor. É importante para a constante avaliação do Sistema Tributário Nacional dispor de informações que demonstrem se as leis tributárias estão realmente alcançando os objetivos de gerar receitas para os entes e distorcer o mínimo possível a economia.

Finalmente, melhoramos as normas que regulam a convivência do Comitê Gestor com as administrações tributárias de Estados e Municípios, bem como as que regulam a necessária cooperação entre o Comitê Gestor e a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Essa sinergia entre União, Estados e Municípios permitirá que a base consumo seja tributada de maneira harmônica e eficiente, reduzindo o contencioso administrativo e as fraudes fiscais. Para tanto, prevemos, inclusive, a integração do contencioso administrativo, evitando decisões conflitantes entre dois tributos que devem ser harmonizados. A inspiração para essas mudanças floresceu apoiada em diversas emendas propostas pelos nobres colegas, como a de nº 57, da Senadora Eliziane Gama, e a nº 437, do Senador Sergio Moro.

Do Imposto Seletivo

Com a unicidade de alíquotas da CBS e do IBS – que como regra não poderão ter diferenciação por produtos específicos –, o Imposto Seletivo terá o importante papel de diferenciar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Acreditamos que será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas.

Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas nºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma). Na medida em que as alíquotas deverão ser mais elevadas – o que é suficiente para o alcance dos objetivos de sua instituição –, não há necessidade de incidência plurifásica, por isso incluímos a restrição de monofasia para o Imposto

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Seletivo. Primando pela transparência fiscal, para facilitar o cálculo do tributo e o cumprimento de obrigações acessórias, o tributo deve ser calculado por fora, de modo que não integrará sua própria base tributável.

Justamente, neste ponto, para restringir atividades poluentes e degradantes ao meio ambiente é que propomos a extensão da incidência do imposto para atividades de extração, caso em que não interessará o destino do produto extraído (mercado interno ou estrangeiro). Afinal, os danos ao território nacional são permanentes (socialização dos prejuízos), mas o resultado econômico fica concentrado nas poucas empresas que exploram a atividade (individualização dos lucros). Para operacionalizar a tributação sobre a extração, acrescentamos ao texto a possibilidade de estabelecimento de alíquotas *ad rem* (específicas), de modo a incidir sobre a quantidade do produto extraído, independentemente da receita das vendas. Entretanto, para alcançar o equilíbrio e a razoabilidade, estabelecemos, nesse caso, o teto de cobrança que será de 1% do valor de mercado do produto extraído.

Para as demais situações, mantivemos a não incidência sobre as exportações, pois o que deve ser exportado é o bem ou o serviço, mas não o tributo. Contudo, em função da experiência recente, entendemos que não pode haver o risco de o tributo incidir sobre a energia elétrica, caso em que prejudicará desproporcionalmente a população de baixa renda e o desenvolvimento das atividades econômicas, nem sobre os serviços de telecomunicações, pois trata-se de atividade estratégica. Em compensação, deixamos expresso no texto constitucional a possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre as armas e munições, salvo quando destinadas à administração pública. Não é razoável que não possa haver uma tributação extra sobre o consumo de tais produtos.

Apesar de o imposto ser de competência federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão destinatários da maior parte da arrecadação (60%). Essa repartição é a forma eficiente de compensar a atribuição da capacidade legislativa apenas para a União.

Neste momento de instituição de novos tributos e extinção de antigos, e como premissa, que sempre defendemos e procuramos implementar no Substitutivo anexo, de manutenção da carga tributária, é necessário impor limites à instituição do Imposto Seletivo. Nessa linha, estabelecemos, de forma expressa, que o imposto somente poderá ser cobrado a partir de 2027, com a correspondente extinção do IPI nesse mesmo ano. Promovemos também alteração no texto para estabelecer que o tributo deverá ser regulado por meio

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

de lei complementar, o que exige quórum qualificado, promovendo a estabilização da lei, e, por consequência, a segurança jurídica. Entretanto, conhecedor da necessidade de os tributos extrafiscais terem algum espaço para mudanças pontuais e necessárias para os objetivos pretendidos, ressalvamos a possibilidade de as alíquotas serem alteradas por meio de lei ordinária, o que consequentemente permitirá a edição de medida provisória neste ponto, mas vedamos a alteração de alíquotas por decreto (na forma em que foi aprovado pela Câmara).

Diferentemente do texto aprovado pela Câmara, entendemos que a medida provisória que altere o IS não pode ser exceção à produção de efeitos no exercício financeiro seguinte, condicionada à conversão em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada. Também entendemos que o tributo deverá observar a anterioridade anual.

Frisamos, que não defendemos a simples instituição desse novo tributo, mas a salutar extinção do IPI, que promoverá a desoneração dos produtos industrializados em nosso País.

Ainda em relação ao Imposto Seletivo, o texto da Câmara previa que ele seria um dos mecanismos para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus. Para tal objetivo o IS poderia ter ampliada sua incidência para alcançar a produção, comercialização ou importação de bens que também fossem industrializados na Zona Franca de Manaus ou nas Áreas de Livre Comércio.

Apesar da louvável e necessária iniciativa de preservar a competitividade da ZFM, essa alternativa tornaria o IS um novo IPI, o que poderia gerar um efeito contrário ao pretendido, pois haveria uma distorção do imposto e seriam acirradas as disputas judiciais. Consequentemente, seria ampliado o risco de impossibilidade de cobrança do tributo em tais situações. Por tais motivos, propomos a modificação do texto aprovado pela Câmara para que, em vez de o novo tributo ser adaptado para assegurar a competitividade da ZFM, um tributo já existente em nosso ordenamento, no caso a contribuição interventiva (CIDE), possa exercer esse papel, conforme detalharemos no próximo tópico.

Da Zona Franca de Manaus

Com vigência assegurada na Constituição Federal até 2073, a Zona Franca de Manaus não é somente um modelo de desenvolvimento da

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

industrialização, do comércio e da agropecuária na região amazônica, a ZFM visa a assegurar também a soberania nacional sobre um imenso território rico em recursos e cobiçado por muitos países.

A ZFM gera atualmente emprego e renda para mais de meio milhão de pessoas, contribui para a arrecadação de tributos, atrai investimentos nacionais e estrangeiros, estimula a inovação tecnológica e preserva o meio ambiente ao reduzir a pressão sobre a floresta amazônica.

Assim, a preocupação em garantir um tratamento adequado para a área durante a transição da reforma tributária é justificada, pois a ZFM é um instrumento estratégico para o desenvolvimento sustentável da região e do nosso País.

Atenta para essa importância, a Câmara dos Deputados procurou estabelecer mecanismos necessários para assegurar o diferencial competitivo da ZFM nos níveis estabelecidos pela legislação no que se refere aos tributos que serão extintos (IPI, Cofins e Contribuição para o PIS). Para tanto seriam utilizados o Imposto Seletivo, o IBS e a CBS.

Em relação ao Imposto Seletivo, entendemos que a ampliação da base de incidência proposta no texto aprovado pela Câmara não é a melhor alternativa. Em vez de utilizar um novo tributo com adaptações para cobrir os produtos fabricados na ZFM, propomos a utilização de um tributo já existente em nosso ordenamento, no caso a CIDE. Essa contribuição, prevista no art. 149 da CF, poderá incidir sobre importação, produção ou comercialização de bens que também tenham industrialização incentivada na ZFM, garantido tratamento favorecido às operações na referida área.

Mantivemos a sugestão aprovada pela Câmara dos Deputados quanto à instituição do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que terá como objetivo fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

Deixamos explícito, com a inserção do § 7º ao art. 92-B do ADCT, que a proibição à concessão de incentivos e benefícios na ZFM fica restrita tão somente aos produtos arrolados. Para todos os demais produtos, haverá possibilidade de tratamento tributário diferenciado nas operações ocorridas na referida área.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Cesta Básica Nacional, regimes diferenciados e específicos

Diante do aumento da fome e da pobreza no Brasil, a Cesta Básica Nacional representa uma grande conquista da PEC nº 45, de 2019, e o cuidado do Congresso Nacional com os desassistidos. Com a definição, por lei complementar, dos alimentos que serão beneficiados com alíquota zero, esperamos garantir que alimentos de qualidade e mais baratos cheguem às mesas das famílias brasileiras e, dessa forma, concretizar o direito à alimentação, esculpido no art. 6º da Constituição Federal.

A despeito disso, compreendemos que a Cesta Básica Nacional não pode desconsiderar as tradições alimentares e a cultura local. Dessa maneira, concordamos com a emenda nº 422, do ilustre Senador Marcelo Castro, e introduzimos comando no art. 8º para que na definição dos alimentos que a compõem, seja considerada a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantida a alimentação saudável e nutricionalmente adequada.

Não somente isso, criamos uma Cesta Básica estendida em que haverá incidência do IBS e da CBS com alíquota reduzida e, concomitantemente, devolução dos valores recolhidos apenas às famílias de baixa renda. Estudo do Banco Mundial, apresentado pelo Sr. Eduardo Fleury em audiência pública no dia 4 de outubro, demonstra que a combinação entre alíquota reduzida e *cashback* impacta positivamente na distribuição de renda, favorecendo os decis de menor renda.

No art. 9º, que trata dos regimes diferenciados, realizamos os seguintes ajustes:

1. Separamos dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual e alimentos destinados ao consumo humano em incisos distintos dos originais;

2. Mantivemos a redução de alíquota para os serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano e realocamos as demais hipóteses em regime específico;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

3. Incluímos, na alíquota reduzida, produtos de limpeza e definimos que, tanto para esses como para os produtos de higiene pessoal, o benefício será concedido apenas aos produtos majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda. Também incluímos serviços de comunicação institucional;

4. Esclarecemos que a alíquota reduzida em 60% (sessenta por cento) se aplica a bens e serviços relacionados à segurança nacional e aos sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes, que são considerados alimentos humanos;

5. Permitimos que a lei complementar defina quais produtos hortícolas, frutas e ovos serão beneficiados com redução para alíquota zero;

6. Excluímos a redução em 100% (cem por cento) da alíquota da CBS para o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e a aplicamos aos serviços prestados pelas entidades de inovação, ciência e tecnologia (ICT), sem fins lucrativos;

7. Excluímos a isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas do IBS e da CBS para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística;

8. Especificamos que a concessão de crédito presumido de que trata o inciso I do § 6º aplica-se ao contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo de "carga" pessoa física que não seja contribuinte do imposto;

9. Criamos alíquota com redução intermediária de 30% (trinta por cento) para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional;

10. Submetemos todas as hipóteses de tratamento diferenciado a avaliação quinquenal de custo-benefício e permitimos que a lei fixe regime de transição para a alíquota padrão.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Um dos maiores avanços que a PEC nº 45, de 2019, propõe é a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos no ente de destino da operação. Com isso, espera-se romper com o cenário atual de multiplicidade de alíquotas e proliferação de tratamentos especiais e favorecidos que geram a complexidade da legislação tributária, distorcem os preços, afetam decisões de investimentos e suscitam conflitos administrativos e judiciais que abarrotam as cortes brasileiras e consomem recursos que poderiam ser melhor empregados em prol do desenvolvimento econômico.

Entretanto, esse rompimento não pode ser repentino e descomedido, sob pena de causar severos traumas na economia nacional, que afetarão empresas e empregos.

A mudança no sistema tributário proporcionada por essa reforma afetará preços e causará uma completa reordenação na economia. É necessário, portanto, preservar os investidores que, mesmo diante do caos tributário atual, optaram por alocar seus recursos na economia real, criando empregos e gerando renda para o País.

Além disso, há determinadas atividades econômicas que demandam tratamento especial, seja por particularidades próprias, seja por serem consideradas estratégicas ou, ainda, promoverem externalidades positivas.

Outro ponto relevante é que não podemos esquecer os consumidores. Estes podem ser surpreendidos com aumento brusco da carga tributária incidente sobre sua cesta de compras, se não a calibrarmos adequadamente. O consumo de alguns produtos e serviços de primeira necessidade não é opcional e o aumento da inflação em virtude da submissão à alíquota padrão resultará em comprometimento do orçamento de diversas famílias de baixa renda.

Para isso, realizamos os ajustes nos dispositivos que tratam dos regimes específicos e diferenciados. Primeiramente, adequamos a redação para afastar a interpretação equivocada de que os regimes se aplicam, compulsoriamente, às hipóteses descritas neles. Na verdade, o legislador infraconstitucional terá permissão para, a partir das permissões constitucionais, estabelecer quais atividades serão submetidas a tratamento distinto do padrão.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Essa simples modificação textual, aparentemente, sem muita relevância, joga luz sobre o debate acerca da associação entre números de exceções previstas no texto constitucional e percentual da alíquota padrão.

Como bem salientou o Sr. Marcus Pestana, Diretor-executivo da Instituição Fiscal Independente (IFI), na audiência pública realizada nesta CCJ em 22 de agosto de 2023, há vários fatores que contribuem para a definição da alíquota padrão. O delineamento, em lei complementar, dos produtos e serviços beneficiados pela desoneração é um deles. O volume de recursos arrecadados pelo IS, o desempenho do hiato de conformidade e a célere recuperação da inadimplência são outros elementos, que demonstram a complexidade do tema e a variedade de atores que influenciam essa definição.

Dessa forma, a inclusão de novos setores, produtos ou serviços sujeitos a tratamento específico ou diferenciado ou a eliminação daqueles já contemplados não representa, por si só, aumento ou redução da alíquota padrão. Na verdade, retrata a preocupação do Parlamento em conceber uma reforma tributária conectada com os anseios da sociedade civil organizada e da população, os quais rejeitam qualquer sinal de recrudescimento da carga tributária, da inflação ou do desemprego.

A atenção do Senado Federal a essa matéria pode ser, claramente, percebida já na discussão travada na PEC nº 110, de 2019, que atribuía à lei complementar, sem limites constitucionais, a definição dos setores que receberiam tratamento específico. Não obstante, o entendimento evoluiu para que o rol de setores com tratamento próprio fosse elencado, taxativamente, na Constituição Federal. Segundo o Relator da proposição, o ex-Senador Roberto Rocha, "a adoção de regimes diferenciados para qualquer setor [...] poderia levar, ao longo do tempo, à adoção indiscriminada desses regimes e reinstituição do sistema caótico com que lidamos". Pela aprovação da PEC nº 45, de 2019, na Câmara dos Deputados, com delimitação semelhante dos regimes que implicam em desoneração, é possível avaliar que houve idêntica evolução nesse tema.

Portanto, não se trata de ressuscitar o regime de exceções e privilégios vigente atualmente e que pretendemos enterrar com a aprovação dessa reforma. Esse temor – manifestado pelo Governador do Estado do Piauí, Rafael Fonteles, na sessão de debates temáticos ocorrida em 29 de agosto de 2023 – não deve prosperar.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Lembremos, também, que a regulação uniforme em todo território nacional e a objetividade na especificação dos setores pela lei complementar repelem o risco de retorno à complexidade e ao incentivo ao litígio que caracterizam o sistema atual.

O compromisso do Congresso Nacional é com a economia e com a população, não com segmentos econômicos em particular. Isso fica exposto com a criação de avaliação quinquenal de custo-benefício dos regimes diferenciados. Trata-se de sugestão oriunda do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária criado pelo TCU.

A partir dessas avaliações, o Congresso Nacional poderá estabelecer regime de transição dos produtos e serviços desonerados para a alíquota padrão. Nesses casos, a lei complementar fica habilitada a fixar percentuais de redução da alíquota diferentes dos previstos no texto constitucional, a fim de garantir uma reoneração suave e prolongada, ao invés de drástica e abrupta.

Especificadamente sobre os regimes específicos, o texto aprovado pela Câmara dos Deputados determinou que as alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes serão uniformes em todo território nacional, mas permaneceu silente quanto à competência para fixá-las. A interpretação mais apropriada é de que a lei complementar que instituirá o regime específico para esses produtos também fixará sua alíquota. No entanto, entendemos que essa previsão não é a mais conveniente, pois engessaria os ajustes necessários para atender as oscilações de preços. Como o Senado Federal já possui competência para fixação de alíquotas máximas e mínimas relativas a impostos estaduais, concluímos que esta Casa da Federação é a arena mais adequada para deliberar sobre a alíquota aplicável às operações com combustíveis e lubrificantes, respeitados os parâmetros indicados na legislação complementar.

No regime próprio dos serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, permitimos que a base de cálculo seja o valor agregado, a fim de abranger as especificidades próprias dessas operações. Ademais, excluímos o seguro do campo de incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Essa retirada ocorrerá a partir de 2027 – ano em que a CBS será completamente implementada e incidirá sobre essas operações – tendo em vista a dupla incidência que ocorreria, se não amputássemos o referido imposto. Acolhemos, também, a Emenda nº 549, do Senador Cid Gomes, para inverter a lógica do inciso II do parágrafo único do

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

art. 10 da PEC, a fim de vedar a redução da carga tributária incidente sobre operações de crédito e demais serviços submetidos ao regime específico, limitada ao final do quinto ano da entrada em vigor do referido regime.

Além disso, subtraímos as compras governamentais das hipóteses de tratamento específico. Isso porque nos sensibilizamos com o argumento exposto na Emenda nº 170, do nobre Presidente desta Comissão, Senador Davi Alcolumbre, de que a permissão para não incidência do IBS e da CBS associada à manutenção dos créditos prejudicaria a indústria nacional. Ao suprimir essa opção, identificamos que a regra que se manteve, incidência dos tributos e destinação integral ao ente contratante, não se trata de um regime específico, propriamente dito, e, sim, de norma reguladora da repartição do produto da arrecadação. Portanto, realocamos a diretriz para essas contratações no art. 149-B, garantimos a incidência de todos os tributos que, normalmente, incidiriam nessas operações, inclusive os próprios da importação, e destinamos os valores arrecadados a título de tributo nas compras governamentais ao ente contratante.

Inserimos agências de viagens e turismo no regime específico próprio de serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, bares e restaurantes e aviação regional. Permitimos, ainda, que a lei complementar fixe base de cálculo distinta da regra geral, tendo em vista as peculiaridades próprias do segmento incluído, o qual movimenta valores que não são de sua própria titularidade, mas de terceiros. Nossa intenção é conceder tratamento adequado à indústria do turismo, essencial para o Brasil e que emprega milhares de pessoas.

Evitamos a injustiça de nos omitirmos sobre o setor que conecta os elos da cadeia do turismo: transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo. Por isso, atribuímos regime específico também para esses setores. Não obstante, determinamos que seja garantido tratamento mais benéfico aos serviços de aviação regional em relação aos demais. O intuito é incentivar o transporte aéreo em localidades pouco atrativas, mas extremamente carentes de um sistema de transportes.

Para assegurar que os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil sejam honrados, como bem demonstrou o Senador Humberto Costa, na Emenda nº 439, inserimos, no regime específico, as operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares e representações de organismos internacionais.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Criamos, também, regime específico para os serviços de saneamento, de concessão de rodovias e para operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações. Nos dois primeiros casos, será permitida a desoneração de IBS e CBS na aquisição de bens de capital e alteração nas alíquotas e nas regras de creditamento. No último, apenas alteração nas alíquotas e nas regras de creditamento. Esse é um compromisso deste Relator, promover investimentos e impulsionar o ciclo virtuoso da economia, lembrando sempre dos mais necessitados.

Não podemos descuidar que o agravamento da carga tributária do setor de saneamento recairá sobre os ombros da população, penalizando, primordialmente, a parcela mais carente de atenção. Não apenas isso, esse é um segmento com lacunas expressivas de investimento em infraestrutura, como ressaltou o Sr. Percy Soares Neto, Diretor-executivo da Associação e Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto (Abcon Sindcon), em audiência pública realizada no dia 19 de setembro do corrente ano. A ausência de um tratamento específico resultará em redução da capacidade de investimento ou ajuste na conta de água das famílias, o que não aceitamos. Por outro lado, investir em saneamento é investir em saúde. Desse modo, esse dispositivo mantem a coerência com a concessão de tratamento diferenciado aos serviços de saúde e atende a neutralidade demandada pelo setor.

Na mesma linha, as concessionárias de rodovias são altamente intensivas em investimentos e a submissão ao regramento geral previsto pela PEC acarretará o aumento da tarifa e, consequentemente, o impacto nos custos logísticos, bem como efeito inflacionário na economia como um todo.

Como dissemos anteriormente, os mais necessitados não podem sair da memória das autoridades públicas. Não é diferente agora, enquanto debatemos a reforma tributária. É assim para este Relator e, sei, é assim para todos os colegas Senadores e Senadoras. Com isso em mente, tornamos possível a instituição, por lei complementar, de regime específico para operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações. Esperamos, com isso, proporcionar redução dos custos e, dessa forma, suplantar uma das maiores barreiras à universalização do acesso à internet de banda larga.

Do Mecanismo de Trava à Carga Tributária

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

No art. 130 do ADCT, nos termos do art. 2º da PEC, é proposto um mecanismo de alíquotas de referência, fixadas no ano anterior ao de sua vigência, com cálculo realizado pelo TCU, de forma que:

1) a alíquota da CBS, de 2027 a 2033, corresponda a uma arrecadação que compense a redução de receita com PIS, Cofins e IPI;

2) a alíquota do IBS, de 2029 a 2033, corresponda a uma arrecadação, para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios , que compense a redução de receita com o ICMS e o ISS.

As alíquotas de referência se propõem a ser valores "neutros" de carga tributária, ou seja, alíquotas que, caso aplicadas aos novos tributos, possuam resultado, em termos de arrecadação, semelhante às receitas passadas com os tributos anteriores a esta reforma.

Além disso, visando conciliar (i) a importante demanda de diversos setores pelo não aumento da carga tributária, a qual temos anunciado apoio desde o início dos trâmites da PEC no Senado, com (ii) a não invasão da prerrogativa individual de cada ente para a definição da própria alíquota dos seus respectivos tributos, e (iii) a diretriz fundamental desta reforma de buscar não prejudicar as receitas dos entes subnacionais, adiciono no texto da PEC mecanismo de trava ao aumento da carga tributária,

Assim, também atendemos à emenda nº 02 apresentada pelo Grupo de Trabalho da Comissão de Assuntos Econômicos (GT/CAE), instituindo atualização das alíquotas de referência de forma que não haja aumento da carga tributária como função do PIB. A trava funcionará da seguinte forma:

A alíquota de referência da CBS será reduzida, em 2030, caso a média, em 2027 e 2028, da Receita Base da União (receita com CBS e IS como proporção do PIB) ultrapasse o Teto de Referência da União (média de 2012 a 2021 da proporção do PIB representada pelas receitas com PIS/PASEP, COFINS e IPI).

Analogamente, as alíquotas de referência da CBS e do IBS serão reduzidas, em 2035, caso a média, entre 2029 e 2033, da Receita Base Total (receita com CBS, IBS e IS como proporção do PIB, deduzidos das receitas

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

destinadas a fundos estaduais de compensação por incentivos, benefícios fiscais e tratamentos diferenciados e ponderadas pelas regras de transição do art. 128 do ADCT) ultrapasse o Teto de Referência Total (média de 2012 a 2021 da proporção do PIB representada pelas receitas com PIS/PASEP, COFINS, IPI, ISS e ICMS).

Optamos por adotar tetos de referência de arrecadação como a média dos percentuais do PIB representados pelos respectivos tributos em um intervalo de dez anos (2012 a 2021), em detrimento de um valor nominal fixo, para dar transparência ao número e eliminar efeitos sazonais, pois é natural que, pela dinâmica dos setores e pelas oscilações econômicas, ao longo do tempo determinados tributos representem diferentes percentuais de arrecadação com relação ao PIB.

As reduções de alíquota serão calculadas pelo TCU, com base em informações dadas pelos entes federativos e pelo Comitê Gestor do IBS, de forma que a Receita Base seja igual ao respectivo teto de referência. No caso da redução da alíquota base do IBS, caso ocorra, será proporcional para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

Temos a firme convicção de que o contribuinte, na condição de consumidor, não pode continuar a sustentar o peso de Estado. Os impostos sobre o consumo são regressivos e pesam mais nas costas dos mais pobres. Explicitar, por meio da alíquota de referência, pelo menos a manutenção da carga atual, vai ajudar o cidadão a mobilizar-se contra aumento na carga desses tributos, exigindo, dos governantes, compromisso com a austeridade e com o controle de gastos.

Do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) está sendo instituído pelo art. 159-A da CF, nos termos do art. 1º da PEC. Esse artigo prevê que os recursos do Fundo poderão ser utilizados para: i) realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; ii) fomento a atividades com elevado potencial de geração de emprego e renda, admitindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e iii) promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação. Os recursos serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal, que terão autonomia em relação à sua aplicação, desde que respeitado o disposto no próprio art. 159-A. O artigo também prevê que deverão ser priorizadas ações de preservação do meio

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

ambiente e será vedada a retenção dos valores ou qualquer restrição a seu recebimento.

O art. 13 da PEC nº 45, de 2019, por sua vez, estabelece os valores que a União aportará ao FNDR. Em 2029, serão R$ 8 bilhões. Esse montante irá crescer anualmente até atingir R$ 40 bilhões ao ano a partir de 2033, sendo esses valores atualizados de 2023 até o ano anterior ao da entrega pela variação acumulada do IPCA.

É importante registrar a importância do FNDR para esta reforma tributária. Com a implementação do princípio de destino e a vedação à concessão de benefícios tributários do IBS, exceto para aqueles casos expressamente previstos na Constituição, os Estados e o Distrito Federal perdem importante instrumento de atratividade de investimentos. Entendemos que o mecanismo de concessão de benefícios fiscais, por meio da redução da alíquota interna do ICMS, popularmente conhecido como "guerra fiscal", tem, no momento, gerado mais problemas do que benefícios. A competição entre os Estados para oferecer incentivos, o que seria, em princípio, algo salutar, tornou-se disfuncional, levando à forte queda de arrecadação e com resultados mistos sobre sua eficácia. Estudo da Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite) estima que, só para 2023, são esperados ao menos R$ 100 bilhões de renúncia de ICMS associados à guerra fiscal.

O FNDR representará, assim, um instrumento alternativo para a promoção do desenvolvimento regional, no nosso entender, mais potente, transparente e eficaz do que a simples redução de alíquotas internas.

Investimentos em infraestruturas são, reconhecidamente, formas de ampliar a competitividade de um Estado. Similarmente, ações em inovação e em ciência e tecnologia poderão viabilizar o desenvolvimento de *clusters* locais de alta produtividade, dinamizando a renda dos moradores e a economia de forma geral.

A possibilidade de subvenções diretas a empresas permite maior transparência e maior eficiência. Isso porque, com a subvenção, facilita-se o estabelecimento de metas individuais como condicionante aos valores transferidos às empresas. Adicionalmente, permite-se que se saiba, exatamente, o valor do subsídio concedido.

Há, entretanto, dois pontos que podem ser aprimorados. O primeiro refere-se ao aporte da União. Considerando os valores atuais de

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

renúncia fiscal, o valor de R$ 40 bilhões é, com certeza, insuficiente para garantir aos Estados e ao Distrito Federal níveis equivalentes de incentivos fiscais. Por outro lado, temos de ser sensíveis às necessidades de equilíbrio fiscal por parte da União. Afinal, se a pressão sobre as contas públicas for muito elevada, os impactos macroeconômicos negativos associados ao excesso de gastos podem reduzir parte não desprezível do ganho que esta reforma tributária trará para a economia.

Assim, diante desse dilema, foi possível convencer a União a aumentar o aporte de recursos para o Fundo, observados os parâmetros de responsabilidade fiscal. Fruto desse acordo, mantivemos os desembolsos previstos até 2033, quando a União deverá transferir R$ 40 bilhões para o FNDR. A partir daí haverá um incremento de R$ 2 bilhões ao ano, até atingirmos o montante de R$ 60 bilhões em 2043. Em termos percentuais, iniciamos com incremento de 5% em relação aos desembolsos do ano anterior, e terminamos com um incremento inferior a 3,5%. Ou seja, com o passar do tempo, o crescimento do PIB permitirá absorver mais facilmente as transferências no âmbito do Fundo. Nossa proposta implica acatamento parcial das Emendas nº 22, do Senador Otto Alencar, nº 175, do Senador Fabiano Contarato, nº 433, do Senador Mecias de Jesus, nº 643, do Senador Rogério Carvalho, e nº 657 do Senador Marcos do Val. Todas essas emendas previam aumento dos aportes da União ao Fundo, mas com valores e cronogramas distintos daqueles que apresentamos no substitutivo.

A segunda alteração que julgamos ser importante é em relação aos critérios de distribuição. O texto atual da PEC nº 45, de 2019, prevê que tais critérios serão definidos em lei complementar. Entendemos que é importante já darmos uma garantia constitucional para os critérios a serem utilizados.

Nosso primeiro critério foi evitar escolhas pré-definidas, como fixar um percentual para determinados Estados ou regiões. O FNDR irá durar décadas e não há por que esperar que a situação atual se manterá indefinidamente. Estados que hoje são mais ricos podem se tornar mais pobres, enquanto Estados que hoje são mais pobres podem se tornar mais desenvolvidos ao longo do tempo. Em vez disso, optamos por parâmetros que possam avaliar dinamicamente a situação dos entes federativos. Os parâmetros escolhidos foram os coeficientes individuais de participação do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), com peso de 70%, e a população, com peso de 30%. Entendemos que seria útil aproveitar todo o debate que já houve no Congresso Nacional a respeito dos critérios de distribuição do FPE. Sem dúvida, os coeficientes individuais de participação,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

por dependerem fortemente do inverso da renda domiciliar *per capita*, atendem satisfatoriamente o objetivo de amainar as diferenças regionais no País. Mas o FPE cria distorções no sentido de tender a gerar transferências *per capita* em valores muito elevados para Estados mais pobres, mas com população pequena. Por isso, além do FPE, achamos importante introduzir diretamente o critério populacional. Afinal, mesmo Estados mais ricos, se forem muito populosos, terão um contingente populacional em situação de vulnerabilidade não desprezível, quando mensurado em termos absolutos. Os recursos do FNDR devem também criar meios para beneficiar essa população vulnerável.

Do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais

O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais (FCBF) está previsto no art. 12 da PEC nº 45, de 2019. O Fundo deverá compensar, até 31 de dezembro de 2032, as pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais associados ao ICMS. Os aportes da União para o Fundo, iniciam-se com R$ 8 bilhões em 2025, e crescem gradualmente até atingir R$ 32 bilhões em 2028 e 2029. A partir daí, os aportes são reduzidos, também gradualmente, até voltar a R$ 8 bilhões em 2032, último ano em que haverá beneficiários do Fundo. Farão jus a receber recursos do FCBF os titulares de benefícios onerosos que tenham sido concedidos até 31 de maio de 2023.

Concordamos com a importância do Fundo, pois dará segurança jurídica aos empresários que fizeram seus investimentos contando com benefícios fiscais do ICMS. Com a extinção gradual do imposto a partir de 2029, é necessário compensar tais empresários pelo benefício que deixarão de auferir. A data limite de 2032 é consistente com a data limite para concessão de benefícios do ICMS instituída pela Lei Complementar nº 160, de 2017. Essa lei complementar autorizou os Estados e o Distrito Federal a celebrar convênios que permitissem deliberar sobre a remissão dos créditos tributários decorrentes da instituição de eisenções e outros benefícios fiscais em desacordo com a legislação e a reinstituição de tais benefícios. Também de acordo com a referida Lei Complementar, o direito à fruição das isenções, benefícios e incentivos deveria reduzir 20% ao ano a partir de 2029, até se encerrar em 2032.

Propomos algumas alterações no art. 12 da PEC nº 45, de 2019. A primeira é explicitar, no *caput* desse artigo, que o FCBF irá começar a distribuir recursos somente a partir de 1º de janeiro de 2029, ano em que começará, de fato, a transição de tributos, com redução de 10% na alíquota do ICMS e fixação da alíquota do IBS em 10% da alíquota de referência. É claro que, como

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

até 2028 (inclusive), não haverá alterações com o ICMS, os benefícios concedidos para esse imposto não se alteram. Não há, portanto, por que compensar os beneficiários das isenções e incentivos. Achamos importante, de qualquer forma, explicitar que a compensação somente começará a partir de 2029 para evitar judicialização, com empresas interpretando que têm direito a reivindicar, antecipadamente, potenciais prejuízos em função da extinção do imposto que ocorrerá no futuro.

A segunda alteração que propusemos foi estabelecer que terão direito aos recursos do Fundo os titulares de benefícios onerosos concedidos até 31 de maio de 2023, incluindo ulteriores prorrogações ou renovações. O texto atual da PEC é dúbio em relação a esse ponto e pode dar a entender que renovações e prorrogações do benefício, se ocorridas após 31 de maio de 2023, não ensejariam o direito à compensação. Entendemos ser importante dar essa garantia para conferir maior isonomia no tratamento tributário. Basta imaginarmos uma situação em que uma empresa possui o benefício vencendo e sendo renovado em 2022, ao passo que outra terá seu benefício expirando em 2024 e, de acordo com a atual redação da PEC, não poderá ser renovado. Não faz sentido a primeira empresa ganhar mais anos de benefício do que a segunda, especialmente quando se considera que, se o benefício da primeira empresa vence em 2022 é porque ela provavelmente está há mais tempo usufruindo dos incentivos do que a empresa que terá de fazer a renovação em 2024. Essa alteração foi prevista nas Emendas nºs 294, do Senador Fernando Farias e outros, e 402, do citado parlamentar. Como dispunham também de outros temas, as acatei parcialmente.

A terceira alteração no art. 12 foi em seu § 9º. A atual redação da PEC prevê que eventual saldo financeiro do FCBF existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido para o FNDR. Achamos importante explicitar que essa transferência não implicará redução ou compensação dos valores já previstos para serem transferidos ao Fundo, nos termos do art. 13 da PEC.

Além das alterações que propusemos para o art. 12 e que, portanto, tratam diretamente do FCBF, adicionamos § 2º ao art. 128 do ADCT, nos termos do art. 2º da PEC nº 45, de 2019, para estabelecer que os benefícios e incentivos fiscais do ICMS, convalidados conforme a Lei Complementar nº 160, de 2017, serão reduzidos na forma do *caput* desse art. 128. Isso significa que serão reduzidos 10% ao ano entre 2029 e 2032. A Lei Complementar nº 160, de 2017, conforme já foi colocado, previa redução do benefício em 20% ao ano para algumas modalidades de benefícios. Essa alteração uniformiza o

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

horizonte de redução de todos os benefícios e atende a Emendas nºs 167, do Senador Nelsinho Trad, e 635, do Senador Fabiano Contarato.

Dos Fundos Estaduais

A proposta original da PEC nº 45, de 2019, de facultar aos Estados e ao DF a instituição de contribuição sobre produtos primários e semielaborados, produzidos em seus respectivos territórios, até 31 de dezembro de 2043, cuja arrecadação será destinada a investimentos em infraestrutura e habitação, em substituição a recolhimentos a fundos existentes em 20 de abril de 2023, como condição para aplicação a diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado do ICMS, é de natureza questionável.

A nova tributação contraria importantes pressupostos adotados na reforma tributária do consumo. A contribuição estadual seria cobrada na origem, em oposição à adoção do princípio do destino; não concederia crédito aos adquirentes dos bens tributados, na contramão da não cumulatividade plena do IBS; implantaria alíquotas diferentes para setores econômicos distintos, em contraposição à alíquota-padrão única para o IBS estadual; e oneraria os bens estaduais exportados, tornando-os menos competitivos, em franca colisão com a desoneração completa das exportações.

Ademais, há nítidas diferenças entre o recolhimento ao fundo e o pagamento da nova contribuição. Aquele tem natureza voluntária e corresponde a uma contrapartida onerosa do contribuinte do ICMS para desfrutar de algum tratamento favorecido. Este, por sua vez, é de exigência compulsória, por ser de natureza tributária, e não está associado ao usufruto de nenhuma benesse tributária; ao contrário, implica elevação da carga tributária dos bens a ela sujeitos. Portanto, não há sustentação jurídica na defesa da contribuição como substituta natural do recolhimento ao fundo estadual de infraestrutura e de habitação.

Por outro lado, é razoável que as unidades da Federação disponham de recursos adicionais para a continuidade de investimentos que colaboram para a promoção do desenvolvimento socioeconômico local. À vista disso, propomos que os fundos estaduais em funcionamento na data de

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

referência de 30 de abril de 2023 financiados por contribuições voluntárias, isto é, recolhimentos espontâneos, como condição para aplicação a tratamento favorecido relativo ao ICMS sejam mantidos até o final de 2032, observadas as regras e os limites de recolhimento previstos na legislação estadual naquela data.

Destarte, os fundos seriam suprimidos junto com a extinção do ICMS. Não obstante isso, de 2033 em diante, nada impediria que os Estados alocassem recursos orçamentários, por exemplo, oriundos da arrecadação do IBS, para a realização desses investimentos, sem o intermédio de fundos. Para tanto, bastaria a elevação da alíquota-padrão do IBS estadual, cobrado dos seus próprios residentes. A extinção dos fundos é justificável, pois qualquer vinculação constitucional adicional de receita de imposto a determinada finalidade tende a aumentar a rigidez orçamentária, dificultando o controle das contas públicas.

Do Setor Automotivo

Na votação do Destaque nº 27, em 7 de julho último, a Câmara dos Deputados rejeitou a prorrogação dos benefícios fiscais concedidos às indústrias automotivas para além de 2025. A manutenção da extensão do prazo contou com 307 favoráveis, um a menos que o necessário. A redação rejeitada pela Câmara dos Deputados prorrogava até 31 de dezembro de 2032, com impedimento à majoração do nível de benefícios até 2028 e com redução à razão anual de 20% a partir de 2029, os benefícios fiscais autorizados pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999.

No primeiro caso, trata-se de crédito presumido do IPI, com redutor ao longo do tempo, concedido a título de ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins incidente sobre vendas das empresas originalmente instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, embora na prática alcance a indústria automotiva instalada no Nordeste. No segundo caso, também se trata de crédito presumido do IPI, mas equivalente a 32% do imposto incidente nas saídas do estabelecimento industrial, concedido aos empreendimentos instalados nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, mais

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

a Região Centro-Oeste, exceto o DF, em que pese, na prática, se limite à indústria automotiva da última região.

A prorrogação rejeitada pela Câmara dos Deputados abarcava ainda os projetos aprovados até 31 de dezembro de 2025 que ampliassem ou reiniciassem a produção em planta industrial de projetos ativos ou inativos anuídos até 31 de maio de 2023, englobando possivelmente a situação da fabricante chinesa BYD, que recentemente adquiriu instalações em Camaçari, na Bahia, inativas desde o início de 2021, quando do encerramento da produção de veículos pela Ford. Além disso, havia a previsão de que os créditos advindos dos benefícios tributários pudessem ser compensados com débitos próprios dos tributos devidos à União na forma da lei.

Propomos na presente ocasião o retorno da prorrogação dos benefícios fiscais concedidos às indústrias automobilísticas ao amparo das leis anteriormente citadas, mas na forma de crédito presumido da CBS. A ideia é de que esses benefícios sejam mantidos até o final de 2032. Nesse sentido, replicamos duas regras contidas na proposta rejeitada pela Câmara dos Deputados. A primeira regra é de que a prorrogação mantenha os níveis do benefício em 2025 e que sejam reduzidos gradualmente entre 2029 e 2032, à razão de 20% ao ano. Em um contexto de reorganização das contas públicas, não seria adequado expandir a renúncia de receitas.

A segunda regra é de que a prorrogação alcança somente os projetos em plantas fabris já existentes ou novos projetos que aproveitem plantas já existentes. Em ambos os casos, só receberão o benefício os veículos que sejam dotados de tecnologia descarbonizante, ou seja, elétricos ou híbridos com motor a combustão, desde que utilizem álcool combustível também. A intenção é de que os benefícios em novos projetos venham, de fato, a contribuir para a difusão de processos e produtos alinhados com os desafios ambientais e tecnológicos do País.

Outra restrição é de que os créditos presumidos da CBS só poderão ser compensados com débitos de tributos devidos à RFB relativos ao estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada, não podendo ser transferidos para outros estabelecimentos da pessoa jurídica. Não há razão em

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

permitir que os benefícios concedidos a empresas nos Estados das regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte sirvam como mecanismo de melhoria da lucratividade de empreendimentos das outras regiões geográficas, prejudicando até mesmo a concorrência com outras empresas nestas regiões. Os benefícios em questão devem ter impacto neutro sobre as outras fábricas de propriedade dos seus usufrutuários.

Assim, o objetivo da prorrogação é dar continuidade à política de desenvolvimento socioeconômico das regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte. A atração de investimentos produtivos das indústrias automotivas, sobretudo em novas tecnologias, por meio de benefícios fiscais, é o ponto de partida para a instalação nos anos seguintes dos fornecedores de autopeças. Com a fixação local de número considerável de fornecedores, há a redução do custo de produzir nessas regiões em relação aos Estados do Sul e Sudeste. O resultado de todo o processo é a ampliação do nível de empregos nas regiões incentivadas e a promoção da desconcentração industrial brasileira.

É oportuno argumentar ainda que a prorrogação defendida está em linha com a manutenção dos benefícios fiscais concedidos às atividades industriais no âmbito do ICMS até 2032, acompanhada da redução do nível de benesses à razão de 20% ao ano de 2029 a 2032. O ano de 2032 é prazo final fixado pelo Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, emitido em cumprimento à Lei Complementar nº 160, de 2017, para a fruição de benefícios atinentes ao fomento do setor manufatureiro.

Das sugestões encaminhadas pelo Grupo de Trabalho instituído na Comissão de Assuntos Econômicos

Em 6 de junho de 2023, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) aprovou o Requerimento (REQ) nº 45, de 2023, de autoria do Senador Vanderlan Cardoso, propondo a criação de Grupo de Trabalho (GT/CAE) com o objetivo para avaliar a funcionalidade do STN, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, ao final, colher sugestões para o aperfeiçoamento da PEC nº 45, de 2019.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

O GT/CAE realizou sete audiências públicas, nas quais foram ouvidos expositores e debatedores representantes dos setores produtivos, do setor público, de diferentes entes e poderes da República, além de membros da academia. Em suma, foi ressaltado que temos no Brasil um modelo ultrapassado, extremamente complexo e burocrático, que gera diversos problemas, tanto para os contribuintes quanto para o próprio Estado. Efetivamente, o STN foi avaliado como extremamente ineficiente. O tempo e os custos necessários para o cumprimento das obrigações tributárias são desarrazoadamente altos, razões pelas quais as empresas brasileiras gastam quase duas mil horas anuais para cumprir suas obrigações fiscais.

O GT/CAE também deixou consignado que a ineficiência e a complexidade geram graves problemas para o poder público e para a iniciativa privada, como sonegação fiscal, evasão de impostos, perda na arrecadação, além do alto custo de conformidade, que impacta principalmente as pequenas e médias empresas.

Em reunião realizada em 19 de outubro de 2023, da qual participei não apenas como relator da PEC nº 45, de 2019, mas também como integrante do próprio GT/CAE, foram apresentadas, por meio do seu Coordenador, o ilustre Senador Efraim Filho, as suas conclusões fruto dos trabalhos realizados.

Nesse sentido, foram formuladas pelos ilustres Senadores, integrantes da CAE, e pelos especialistas ouvidos um grande número de emendas e contribuições, divididos nos seguintes temas: (i) limitações ao poder de tributar; (ii) imposto seletivo; (iii) regimes de creditação e compensação e *split payment*; (iv) Conselho Federativo do IBS; (v) sistema para solução de controvérsias e contencioso; (vi) transição; (viii) contribuição incidente sobre bens primários e semielaborados (art. 19 da PEC); (ix) FNDR e FCBF; e (x) simplificação das obrigações acessórias e cidadania fiscal.

A conclusão geral do GT/CAE foi a de que a reforma tributária, consubstanciada na PEC nº 45, de 2019, tem forte potencial de melhorar as perspectivas do setor produtivo nacional, ao destravar importantes obstáculos para o nosso desenvolvimento.

As emendas que o GT/CAE entendeu serem mais pertinentes foram-me encaminhadas para consideração e, apesar do pouco tempo que o calendário definido para a tramitação desta PEC nos impôs, foram detidamente analisadas, nos termos brevemente expostos a seguir e também em pontos

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

específicos deste relatório. Vale destacar que várias sugestões foram acatadas total ou parcialmente e poucas não foram acolhidas.

De fato, grande parte das sugestões vêm em linha com posicionamentos manifestados por nós publicamente desde que tivemos a honra de ser indicado relator desta importante matéria pelo Presidente desta Casa, Senador Rodrigo Pacheco, e pelo Presidente da CCJ, Senador Davi Alcolumbre.

Um deles, que nos parece essencial e merece destaque, diz respeito à limitação da futura carga tributária que incidirá sobre as empresas e os cidadãos brasileiros. Esse ponto foi, inclusive, comentado acima. Todos já sabemos do imenso fardo que carregamos em termos de impostos, taxas, contribuições, etc. Ademais, a experiência demostra que as alterações legislativas no âmbito tributário em nosso País, infelizmente, prejudicaram o contribuinte.

Na hipótese da discussão desta reforma tributária, a insegurança acerca das futuras alíquotas do IBS, da CBS e do imposto seletivo vem permeando todas as discussões. O Ministério da Fazenda divulgou estudo formulado a meu pedido no qual prevê uma alíquota máxima total de 27%, mas que está sujeita a inúmeras variáveis. Dessa forma, não podemos correr o risco de impor o ônus de mais aumentos ao povo brasileiro, razão pela qual devemos estabelecer mecanismos de limitação da carga tributária nacional, como reconheceu o GT/CAE.

Dessa forma, acatamos não apenas essa emenda, mas também as sugestões relativas (i) às limitações ao poder de tributar, (ii) à não utilização do imposto seletivo como instrumento para manter a competitividade da ZFM, (iii) à não incidência desse tributo sobre os setores de telecomunicações e energia, (iv) à determinação de que o IBS e a CBS sejam regulamentadas por uma única lei complementar e (v) às alterações nas disposições versando sobre as contribuições aos fundos estaduais (art. 19 da PEC).

As sugestões tratando sobre (i) créditos e *split payment*, (ii) mudanças no Conselho Federativo, (iii) contenciosos administrativo e judicial, (iv) créditos de ICMS e de tributos federais, (v) seguro-receita, (vi) simplificação de obrigações acessórias e cidadania fiscal, (vii) tratamento especial aos profissionais liberais; ao setor de serviços; às empresas intensivas em mão de obra; à economia verde, com uso sustentável dos recursos naturais; e aos serviços públicos concedidos e delegados pelo setor público, e (viii) permissão para a compensação, pelo FCBF, de projetos que tiverem sua concessão, renovação ou

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

prorrogação efetivada até a promulgação da emenda constitucional, foram acatadas parcialmente.

Finalmente, não foram acatadas as emendas que dispõem sobre (i) a não incidência do imposto seletivo sobre derivados de petróleo e minerais, (ii) a manutenção da carga desse tributo em comparação com a carga atualmente incidente sobre bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, (iii) a criação de uma câmara técnica para uniformização de intepretação formada pelos entes federativos e a União, (iv) a redução do prazo de transição, e (v) a alteração do critério de distribuição da arrecadação do IBS.

Conclusão

Não temos dúvidas de que a aprovação da PEC representará um avanço na direção da simplificação do sistema tributário, do combate à sonegação, do fim da cumulatividade, da cessação da guerra fiscal, da plena desoneração das exportações, do tratamento equânime dos diversos setores econômicos, do fortalecimento do Federalismo fiscal, da redução do contencioso administrativo e judicial, da defesa da justiça social e da preservação do meio ambiente.

III – VOTO

Em face do exposto, opinamos pela constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, e, no mérito, por sua aprovação, com a aprovação total ou parcial das Emendas nºs 1, 2, 9, 15, 17, 22, 23, 32, 38, 40, 45, 48, 53, 64, 65, 67, 73, 78, 79, 80, 89, 97, 98, 100, 106, 107, 109, 114, 119, 120, 125, 126, 130, 133, 135, 138, 150, 151, 154, 155, 158, 159, 162, 165, 166, 170, 171, 173, 174, 181, 187, 191, 193, 197, 198, 200, 202, 204, 205, 210, 214, 218, 220, 223, 227, 231, 232, 233, 236, 239, 240, 241, 253, 256, 259, 266, 267, 269, 275, 276, 277, 285, 288, 292, 293, 294, 296, 297, 301, 302, 307, 308, 310, 314, 316, 317, 319, 322, 327, 329, 330, 332, 333, 334, 337, 339, 346, 347, 348, 366, 375, 377, 381, 387, 392, 395, 402, 405, 409, 415, 420, 421, 422, 433, 436, 437, 439, 445, 446, 448, 451, 454, 457, 463, 464, 469, 474, 478, 481, 483, 484, 485, 486, 492, 493, 497, 504, 505, 511, 512, 513, 514, 523, 524, 526, 527, 528, 531, 533, 537, 540, 546, 548, 549, 552, 555, 557, 559, 560, 561, 562, 571, 577, 578, 579, 580, 590, 593, 594, 596, 598, 600, 604, 608, 612, 615, 616, 619, 621, 624, 626, 628, 629, 630, 631, 634, 637, 638, 640, 643, 645, 646, 647, 651, 657, 666, 669 e 670, tudo na forma do seguinte substitutivo, restando prejudicadas as Propostas de Emenda à

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Constituição nºs 110, de 2019 e 46, de 2022, e as demais emendas a elas apresentadas:

EMENDA Nº – CCJ (SUBSTITUTIVO)

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 43.** .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de preservação do meio ambiente." (NR)

"**Art. 50.** A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado, quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República ou o Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificação adequada.

....." (NR)

"**Art. 105.** .....

I – .....

.....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

....." (NR)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

"**Art. 145.** .....

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da defesa do meio ambiente." (NR)

"**Art. 146.** .....

.....

III – .....

.....

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

.....

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único." (NR)

"**Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

....." (NR)

"**Art. 149-B.** Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão regras comuns em relação a:

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – imunidades;

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

§ 1º Os tributos de que tratam o *caput* observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

§ 2º O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 3º As operações de que trata o § 2º poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 4º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º.

§ 5º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma dos §§ 2º e 3º." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

VI - .....

.....

b) entidades religiosas, templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

....." (NR)

"**Art. 153.** .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII terá finalidade extrafiscal e:

I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II – poderá incidir sobre armas e munições, exceto quando destinadas à administração pública;

III – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

IV – não integrará sua própria base de cálculo;

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

VI – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos.

VII – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*.

VIII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto" (NR)

"**Art. 155.** .....

.....

§ 1º .....

.....

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....

VI – será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação; e

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e

d) tratores e máquinas agrícolas.” (NR)

“**Art. 156.** .....

.....

§ 1º .....

.....

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

.....” (NR)

SEÇÃO V-A

DO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA COMPARTILHADA ENTRE ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS

“**Art. 156-A.** Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII –será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; e

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:

I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração; e

II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:

a) crédito integral e imediato do imposto;

b) diferimento; ou

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto.

VI – as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;

VII – o processo administrativo fiscal do imposto; e

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 6º Lei complementar poderá estabelecer regimes específicos de tributação para:

I – combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas estabelecidas por resolução do Senado Federal, conforme os critérios e limites da lei complementar;

b) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

c) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda; e

d) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "c" e no § 1º, VIII;

II – serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII; e

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a totalidade da receita, ou do faturamento ou do valor agregado do sujeito passivo, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII;

III – sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; e

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

IV – serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e turismo, bares e restaurantes e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; e

V- operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;

VI – serviços de saneamento e de concessão de rodovias, que preverá:

a) a desoneração do imposto na aquisição de bens de capital; e

b) hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

VII – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; e

VIII – operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações, que preverá hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

§ 7º A isenção e a imunidade:

I – não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

II – acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b".

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII e o § 18 do art. 195, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

"**Art. 156-B.** Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III – decidir o contencioso administrativo.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I – os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor;

II – será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III – o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV – o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio de órgão colegiado composto pelos tribunais de contas dos Estados e do Distrito Federal e dos tribunais e conselhos de contas dos Municípios, na forma de lei complementar;

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa ou judicial do imposto serão realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os referidos entes federativos;

VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor, por servidores das referidas carreiras; e

VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor observará a seguinte composição:

I – 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II – 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

b) 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária, e será nomeado após aprovada a indicação pela maioria absoluta do Senado Federal.

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”

“**Art. 158**. .....

.....

III – 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios ou, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – 25% (vinte e cinco por cento):

a) do produto da arrecadação 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) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 80% (oitenta por cento) na proporção da população;

II – 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;

III – 5% (cinco por cento), com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; e

IV – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observadas as destinações a que se referem as alíneas "c" e "d" do inciso II do referido parágrafo.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

....." (NR)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

"**Art. 159-A.** Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o *caput*.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o *caput*, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o *caput*.

§ 4º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

I – população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II – coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o caput do § 4º."

"**Art. 161.** .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"**Art. 167.** .....

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d", "e" e "f" do inciso

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

....." (NR)

"**Art. 177.** .....

§ 4º .....

.....

II – .....

.....

d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros." (NR)

"**Art. 195.** .....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

.....

§ 15. A contribuição prevista no inciso V será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A e poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II a VI e VIII, e §§ 6º a 11.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 155, III, e 156-A, 195, I, "b", IV e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º." (NR)

"**Art. 198.** .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, "a", e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, "b" e § 3º.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) 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 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"**Art. 225.** .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

....." (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 76-A.** São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

....." (NR)

"**Art. 76-B.** São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

....." (NR)

"**Art. 92-B.** As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A, e às Áreas de Livre Comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no *caput*, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros e, subsidiariamente, observado o disposto no art. 149 da Constituição Federal, contribuição de intervenção do domínio econômico sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, garantido tratamento favorecido às operações na referida área.

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I – estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; e

II – preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 5º O produto da arrecadação da contribuição de que trata o § 1º será destinado:

I – à subvenção da industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus;

II – ao fundo previsto no § 2º.

§ 6º Não se aplica aos mecanismos previstos no caput o disposto nos incisos III e IV do art. 149-B da Constituição Federal.

§ 7º A vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais na Zona Franca de Manaus fica restrita a armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes, se destinados exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico."

"**Art. 104.** .....

.....

IV – os Estados e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

"**Art. 124.** A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"**Art. 125.** Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do *caput* será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no *caput* deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Comitê Gestor, nos termos do art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

§ 4º Durante o período de que trata o *caput*, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no *caput* poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar."

"**Art. 126.** A partir de 2027:

I – serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

c) a contribuição prevista no § 5º do art. 92-B;

II – serão extintos:

a) as contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea "a" do inciso I;

b) o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição de que trata a alínea "c" do inciso I.

Parágrafo único. Na hipótese de o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal não ser extinto em razão do descumprimento da condição prevista na alínea "b" do inciso II do *caput*:

I – suas alíquotas ficam reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

II – fica vedada sua incidência cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal."

"**Art. 127.** Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Parágrafo único. No período referido no *caput*, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1% (um décimo por cento).”

“**Art. 128.** De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no *caput* deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros dos impostos de que trata o *caput*.”

“**Art. 129.** Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal.”

“**Art. 130.** Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

I – de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b” e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

II – de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, seja equivalente à redução:

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

b) das receitas destinadas aos fundos de que trata o art. 136, em decorrência do disposto nos arts. 128 e 129 e do § 2º do art. 136, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, "c", da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão.

§ 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por:

I – Teto de Referência da União, a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do Produto Interno Bruto, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

II – Teto de Referência Total, a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do Produto Interno Bruto, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

III – Receita Base da União, a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do Produto Interno Bruto - PIB;

IV – Receita Base dos Entes Subnacionais, a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do *caput*, apurada como proporção do Produto Interno Bruto - PIB;

V – Receita Base Total, a soma da Receita Base da União com a Receita Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última:

a) multiplicada por 10 (dez) em 2029;

b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030;

c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031;

d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032;

e) multiplicada por 1 (um) em 2033.

§ 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030, caso a média da Receita Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União.

§ 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035, caso a média da Receita Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

§ 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão:

I – definidas de forma a que a Receita Base seja igual ao respectivo Teto de Referência;

II – no caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

§ 7º A revisão das alíquotas de referência em função do disposto nos parágrafos anteriores não implicará cobrança ou restituição de tributo relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 8º Os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se referem os §§ 1º, 4º e 5º.

§ 9º Nos cálculos das alíquotas de que trata o caput, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha sido iniciada antes dos períodos de que tratam os incisos I, II e III do *caput*.

§ 10. O cálculo das alíquotas a que se refere este artigo será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

deverão fornecer todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, inclusive as protegidas por sigilo fiscal, cujo formato e conteúdo deverão ser regulamentados pelo Tribunal de Contas da União."

"**Art. 131.** De 2029 a 2078, o produto da arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a estes conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, calculada nos termos do art. 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal:

I – de 2029 a 2034, montante correspondente a 90% (noventa por cento) do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – de 2035 a 2078, montante correspondente ao percentual em 2034, reduzido à razão de um quarenta e cinco avos por ano, do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo entre 2024 e 2028, devendo ser considerada, a cada ano:

I – no caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, "a", todos da Constituição Federal; e

b) a parcela das receitas destinadas aos fundos estaduais de que trata o art. 136 que tenha sido reduzida em função do disposto nos arts. 128 e 129 e no § 2º do art. 136, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso do Distrito Federal:

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

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

III – no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, "a", da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata este artigo, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I – constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata o inciso II será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do §§ 2º, I, "a", e 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do §§ 2º, I, e 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, "a", e § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 2º, II, e § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º; e

c) para os Municípios, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, "b", e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II – constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 216, § 6º, todos da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, "b";

III – poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 6º Durante o período de que trata o *caput* deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º e o art. 132.

"**Art. 132.** Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 129 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 130, § 1º, será retido montante correspondente a 5% (cinco por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I – o valor apurado nos termos dos arts. 149-B, § 2º, 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, "b", todos da Constituição Federal; e

II – a respectiva receita média entre 2024 e 2028, apurada nos termos do art. 131, § 2º, I, II e III, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera da federação.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o *caput*, de maneira a equalizá-las.

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. 130, § 8º.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2079 e 2098, do percentual de que trata o *caput*, até a sua extinção."

"**Art. 133.** Os tributos de que tratam os arts. 155, II, 156, III, 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal."

"**Art. 134.** Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo e nos termos de lei complementar.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar a que se refere no *caput*;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

II – na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também aos créditos reconhecidos após o prazo previsto no *caput*.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A, da Constituição Federal:

I – pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II – em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto no art. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II – a forma mediante a qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III – a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º."

"**Art. 135.** Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do imposto de que trata o art. 153, IV, e das contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social do art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas aos créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

com a contribuição prevista no inciso V do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro."

"**Art. 136.** Até 31 de dezembro de 2032, ficam mantidos os fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, observadas as regras e os limites fixados na legislação estadual nesta data.

§ 1º É vedada a ampliação da alíquota ou do percentual de contribuição para os fundos a que se refere este artigo, bem como a ampliação de sua base de incidência relativamente ao previsto na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023.

§ 2º Os fundos de que trata este artigo serão extintos em 1º de janeiro de 2033."

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 37.** .....

.....

§ 17. Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII." (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 dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"**Art. 153.** .....

.....

V - operações de crédito e câmbio, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

....." (NR)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

"**Art. 156-A.** .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III e 195, V;

....." (NR)

"**Art. 195.** .....

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do *caput*.

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III e 156-A.

.....

§ 20. A devolução de que trata o § 19:

I – não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º;

II – não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239." (NR)

"**Art. 225.** .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

....." (NR)

"**Art. 239.** A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de 1 (um) salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

....." (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**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. 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, V, e 154, II, e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

....." (NR)

"**Art. 153.** .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, e V.

.....

§ 6º .....

.....

II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

....." (NR)

"**Art. 156-A.** .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

....." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

....." (NR)

"**Art. 195.** .....

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

.....

II – .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

c) dos recursos a que se referem os incisos I 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, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"**Art. 225**. .....

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A.

....." (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 82.** Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal e dos recursos distribuídos nos termos dos arts. 131 e 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal." (NR)

"**Art. 104.** .....

.....

IV – o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, obedecido o § 2º do referido artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação a que se refere a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III – a entrega dos recursos do imposto de que trata art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos arts. 131 e 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o *caput*:

I – terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada:

a) até 2027 na forma da lei complementar;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

b) a partir de 2027, pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, apurada com base na alíquota de referência de que trata o art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

II – observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o *caput* o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, *caput* e § 1º, e 212-A, II, todos da Constituição Federal.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

§ 1º Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

§ 2º Adicionalmente ao disposto no § 1º, fica criada a Cesta Básica estendida a outros alimentos, em relação aos quais será aplicado o disposto no § 1º do art. 9º, no inciso VIII do § 5º do art. 156-A e no § 18 do art. 195 da Constituição Federal.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

I – serviços de educação;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos;

IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;

V – medicamentos;

VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

VII – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

VIII – alimentos destinados ao consumo humano;

IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda.

X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

XI – insumos agropecuários e aquícolas,

XII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética;

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o *caput* preverá hipóteses de:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para:

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

a) bens de que trata o § 1º, III a VI; e

b) produtos hortícolas, frutas e ovos.

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para:

a) serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

b) os serviços prestados pelas entidades de inovação, ciência e tecnologia – ICT - sem fins lucrativos.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, e o produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no *caput* deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I – serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

II – resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, II, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º.

§ 10. Os regimes diferenciados de que tratam este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

§ 12. Incluem-se os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes entre os alimentos de que trata o inciso VIII do § 1º.

Art. 10. Para fins do disposto no art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, consideram-se:

I – serviços financeiros:

a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos; e

b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais, e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

II – operações com bens imóveis:

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;

c) locação e arrendamento de bem imóvel; e

d) administração e intermediação de bem imóvel.

§ 1º Em relação às instituições financeiras bancárias:

I - não se aplica o regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal aos serviços remunerados por tarifas e comissões, observado o disposto nas normas expedidas pelas entidades reguladoras; e

II – os demais serviços financeiros sujeitam-se ao regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, devendo as alíquotas e a base de cálculo serem definidas de modo a não reduzir, até o final do quinto ano da entrada em vigor do regime, a tributação da receita decorrente de operações de crédito e demais serviços não inclusos no inciso I deste parágrafo, na data da promulgação desta Emenda Constitucional.

§ 2º Em relação aos serviços de transporte aéreo, os regimes específicos de que tratam os incisos IV e VII do § 6º do art. 156-A deverão assegurar que as alíquotas sejam definidas de modo a conceder tratamento menos oneroso à aviação regional.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, "b", não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, "a", ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2025, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2026, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2027, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2028, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2029, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI – em 2030, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

VII – em 2031, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

VIII – em 2032, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o *caput* serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas jurídicas em razão da substituição, na forma do § 1º do art. 128 do Ato das Disposições

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Constitucionais Transitórias, do referido imposto por aquele previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I – se aplica aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo estabelecido no *caput* e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, I, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício, bem como aos titulares de projetos abrangidos pelos benefícios a que se refere o art. 19 desta Emenda Constitucional;

II – não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 5º A pessoa jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, sem redução ou compensação dos valores consignados no art. 13.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2029, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV - em 2032, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2033, a R$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais);

VI – em 2034, a R$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais);

VII – em 2035, a R$ 44.000.000.000,00 (quarenta e quatro bilhões de reais);

VIII – em 2036, a R$ 46.000.000.000,00 (quarenta e seis bilhões de reais);

IX – em 2037, a R$ 48.000.000.000,00 (quarenta e oito bilhões de reais);

X – em 2038, a R$ 50.000.000.000,00 (cinquenta bilhões de reais);

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

XI – em 2039, a R$ 52.000.000.000,00 (cinquenta e dois bilhões de reais);

XII – em 2040, a R$ 54.000.000.000,00 (cinquenta e quatro bilhões de reais);

XIII – em 2041, a R$ 56.000.000.000,00 (cinquenta e seis bilhões de reais);

XIV – em 2042, a R$ 58.000.000.000,00 (cinquenta e oito bilhões de reais);

XV – a partir de 2043, a R$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal, as despesas necessárias para sua instalação.

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que trata o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

III – relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I – em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;

II – em até 240 (duzentos e quarenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional;

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, farão jus, até 31 de dezembro de 2032, a crédito presumido da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 1º O crédito presumido de que trata este artigo:

I - incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize álcool isolada ou simultaneamente com gasolina;

II – incentivará a produção de partes de peças destinadas aos veículos mencionados no inciso I acima;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

III - será concedido exclusivamente:

a) a projetos aprovados até 31 de dezembro de 2024 de pessoas jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, na data de promulgação desta Emenda Constitucional;

b) a novos projetos, aprovados até 31 de dezembro de 2025, que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos habilitados à fruição dos benefícios de que trata a alínea "a";

IV - poderá ter sua manutenção condicionada à realização de investimentos produtivos e em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica;

V – equivalerá ao nível de benefício estabelecido, para o ano de 2025, pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999; e

VI - será reduzido à razão de 20% (vinte por cento) ao ano entre 2029 e 2032.

§ 2º Os créditos apurados em decorrência dos benefícios de que trata o *caput* poderão ser compensados com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei, e não poderão ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, devendo ser utilizados somente pelo estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada.

Art. 20. Até que lei disponha sobre a matéria, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, de que trata o art. 239 da Constituição Federal permanecerá sendo cobrada na forma do art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e dos demais dispositivos legais a ele referentes em vigor na data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à promulgação desta Emenda Constitucional dos efeitos econômicos e financeiros decorrentes da instituição

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

dos tributos de que trata o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas.

Art. 22. Ficam revogados:

I – em 2027, os arts. 153, IV e § 3º, 195, I, "b", IV e § 12, da Constituição Federal;

II – em 2033:

a) os arts. 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 23. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;

II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e

III – na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisão e registro

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

Anexo: quadro descritivo das emendas apresentadas

Nº	AUTOR	RESUMO	ANÁLISE
1	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Propõe que a soma das alíquotas do IBS e da CBS não possa superar 25%.	Acatada
2	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Propõe a supressão dos dispositivos relativos ao Conselho Federativo do IBS. Suprime as regras de transição para o novo sistema tributário.	Acatada
3	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Estabelece limites para as alíquotas de cada esfera da Federação. Fixar alíquotas acima desses percentuais somente será possível mediante aprovação por referendo. Caso o aumento não seja referendado, o ente deverá enviar ao Poder Legislativo medidas de redução de gastos e renúncias de receitas; de aumento de alíquotas de impostos progressivos.	Retirada pelo autor
4	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Suprime a previsão de progressividade do ITCMD.	Rejeitada
5	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Suprime a previsão de diferenciação de alíquotas de IPVA por valor e impacto ambiental e introduz a diferenciação por peso do veículo.	Rejeitada
6	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Acrescenta novos incisos, prevendo que: 1) o IS será proporcional aos prejuízos, observando a substitutibilidade e a isonomia dos serviços; 2) a avaliação de impacto regulatório e consulta pública precederão a instituição do IS e a alteração de suas alíquotas.	Rejeitada
7	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Estabelece o prazo máximo de ressarcimento dos créditos do IBS em 60 dias.	Rejeitada
8	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Propõe que o imposto seletivo não integre a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS.	Rejeitada
9	Senador Otto Alencar (PSD/BA), Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prorroga até 2032 os benefícios fiscais previstos pelas Leis de 9.440/97, e 9.826/99.	Acatada
10	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Transfere o IS para o âmbito estadual.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

11	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Propõe que a representação no Conselho Federativo do conjunto dos estados e do conjunto dos municípios seja proporcional, respectivamente, à receita do ICMS e do ISS.	Rejeitada
12	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Propõe que o IBS seja instituído somente a partir de 2033. Até lá seria cobrada somente uma alíquota de 1%, compensável com outros tributos estaduais ou passível de ressarcimento. Assim, as empresas que recebem incentivos fiscais do ICMS poderão usufruir esses benefícios em sua integralidade, e não haverá necessidade de ressarcimento como o previsto no art. 12 da PEC, que institui o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais.	Rejeitada
13	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Permite que empresas beneficiadas por isenções ou alíquotas favorecidas do ICMS a qualquer tempo recebam recursos do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais.	Rejeitada
14	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Prevê que a discussão e votação dos PLPs relativos ao IBS terão início, alternadamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal.	Rejeitada
15	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
16	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Determina que o IS não incidirá sobre vinhos e espumantes.	Rejeitada
17	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Suprime a iniciativa do Conselho Federativo em relação ao projeto de lei complementar relativa ao IBS.	Acatada
18	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Permite a cobrança do IBS na exportação de produtos primários.	Rejeitada
19	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Exclui a previdência privada administrada por instituições sem fins lucrativos do conceito de serviços financeiros.	Rejeitada
20	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Altera a composição e as regras de decisão do Conselho Federativo do IBS.	Rejeitada
21	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Retira a permissão de aportes da União no Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas.	Rejeitada
22	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Aumenta o volume de recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

23	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Cria regime específico para sociedades de profissão regulamentada; montante do IBS deverá ser destacado na nota fiscal e acrescido aos contratos já firmados	Acatada
24	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Estende o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas a outros estados que contenham áreas de livre comércio.	Rejeitada
25	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Aumenta limite do contribuinte facultativo produtor rural; obriga a concessão do crédito presumido e altera a forma de cálculo desse crédito.	Rejeitada
26	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Suprime o art. 10, que especifica os serviços financeiros e as operações com bens imóveis objeto do regime específico.	Rejeitada
27	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Suprime a progressividade do ITCMD.	Rejeitada
28	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Propõe adoção de alíquotas diferenciadas de IBS em razão de insumos e serviços necessários a resposta a calamidade pública, bem como para reconstrução de áreas afetadas por desastres.	Rejeitada
29	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Propõe uso dos recursos do Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais para compensar a redução prevista na LCP 160/17.	Rejeitada
30	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Propõe a permissão para que lei complementar estabeleça incentivos fiscais para saúde e educação.	Rejeitada
31	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Permite a apropriação de crédito de 10% do valor recolhido a título de contribuição previdenciária patronal.	Rejeitada
32	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Inclui sociedades de profissão regulamentada no regime específico.	Acatada
33	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui ALCs na exceção da redução a zero da alíquota de IPI em 2027.	Rejeitada
34	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estende o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas a outros estados que contenham áreas de livre comércio existentes até 31 de maio de 2023.	Rejeitada
35	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estabelece a menor faixa de alíquota de ITCMD para as transmissões de patrimônio envolvendo terras e propriedades produtivas e maquinários e bens agropecuários,	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*.	
36	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prevê a criação de um regime específico para empresas que empregam mão-de-obra acima da média nacional. O Senado Federal fixaria o valor dessa média. As empresas que utilizarem mão-de-obra em nível superior à essa média receberão crédito presumido de IBS e CBS equivalente à aplicação do percentual excedente de utilização de mão-de-obra sobre a receita bruta.	Rejeitada
37	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prevê que o montante do crédito de IBS/CBS decorrente de aquisições de MPE seja fixado em lei complementar.	Rejeitada
38	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estabelece o caráter extrafiscal do imposto seletivo.	Acatada
39	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Propõe que, durante a transição, sejam implementadas ferramentas de transparência e controle de atividades relacionadas ao IBS.	Rejeitada
40	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
41	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que a contribuição estadual sobre produtos primários não onerará exportações e incidirá sobre a Cesta Básica Nacional com alíquota zero.	Rejeitada
42	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui o setor de transporte coletivo de passageiros aeroviário no rol de produtos e serviços sujeitos à alíquota reduzida de IBS e CBS.	Retirada pelo autor
43	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prevê que o montante do crédito de IBS/CBS decorrente de aquisições de MPE seja fixado em lei complementar.	Retirada pelo autor
44	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Permite que o IS seja não cumulativo e que tenha alíquotas *ad valorem* ou *ad rem*.	Rejeitada
45	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Propõe que a lei complementar possa estabelecer hipóteses de desoneração do IBS aos regimes aduaneiros especiais e às ZPEs, além do diferimento que consta no texto atual.	Acatada
46	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Exclui a previdência privada administrada por instituições sem fins lucrativos do conceito de serviços financeiros.	Rejeitada
47	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Exclui aviação regional do regime específico de IBS e inclui serviço de transporte aéreo	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		regular de passageiros no regime específico com alíquota reduzida e isenção.	
48	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui serviço de transporte aéreo regular de passageiros no regime diferenciado com alíquota reduzida e isenção.	Acatada
49	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
50	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prevê não incidência do IS sobre serviços de transporte internacional e garante a manutenção dos créditos.	Rejeitada
51	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Reduz o período de transição em vinte anos.	Rejeitada
52	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Retirada pelo autor
53	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Inclui o turismo entre os setores submetidos a regimes específicos de IBS e CBS.	Acatada
54	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Substituição de “arrendamento mercantil” por “arrendamento” no art. 10.	Rejeitada
55	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui veículos destinados à prestação de serviços de transporte de cargas e coletivo de passageiros a terceiros na imunidade do IPVA.	Rejeitada
56	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Prevê progressividade no ITBI. Propõe que as alíquotas incidentes sobre serviços financeiros sejam fixadas pelos municípios. Elimina a incidência de IBS e CBS sobre as compras públicas. Determina que 35% da quota-parte do IBS seja distribuída segundo o disposto em lei estadual. Repassa aos municípios 25% dos recursos do FNDR. Reparte 50% da receita da contribuição estadual com os municípios. Elimina as alterações promovidas pela PEC no art. 82 do ADCT, que trata do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.	Rejeitada
57	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Estabelece distribuição imediata e automática da arrecadação pelo Conselho. Exclui o DF da representação do conjunto dos Municípios na alternância da presidência. Altera a redação da atuação integrada do Conselho com os entes subnacionais. Confere paridade no exercício de competências exclusivas de carreira e na estrutura e gestão no âmbito do Conselho.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

58	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Suprime a permissão para que o Poder Executivo municipal atualize, por decreto, a base de cálculo do IPTU.	Rejeitada
59	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Suprime a progressividade do ITCMD.	Rejeitada
60	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Insere a expressão "a partir do processamento", ao tratar da redução a zero da alíquota incidente sobre os itens da Cesta Básica Nacional de Alimentos. Prevê redução de 80% da alíquota incidente sobre os alimentos destinados ao consumo humano. Eleva a receita anual do produtor rural que torna optativa a posição de contribuinte de IBS e CBS. Reduz de anual para decenal a frequência da revisão do crédito presumido ao adquirente de produtos do produtor rural que não é contribuinte do IBS e da CBS. Prevê ressarcimento desse crédito presumido em até 60 dias.	Rejeitada
61	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Concede crédito presumido de IBS e CBS ao adquirente de resíduos e materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, desde que a aquisição ocorra junto a pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular. O crédito corresponderá à aplicação das alíquotas de referência.	Rejeitada
62	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Regula a cobrança de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sobre lucros e dividendos pagos por pessoa jurídica.	Rejeitada
63	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Define 31 de dezembro de 2026 como marco final para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) pelo Congresso Nacional.	Rejeitada
64	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Propõe a revogação do Conselho Federativo e, em seu lugar, a implementação de um modelo em que o Estado de origem arrecada o valor e o deposita em uma conta especial para fins de distribuição.	Acatada
65	Senador Marcos Rogério (PL/RO)	Propõe a revogação do Conselho Federativo e a substituição pela Comissão Federativa do Senado Federal, composta por todos os Senadores.	Acatada
66	Senador Davi Alcolumbre (UNIÃO/AP)	Estende o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas a outros estados que contenham áreas de livre comércio. Inclui ALCs na exceção da redução a zero da alíquota de IPI em 2027.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

67	Senador Otto Alencar (PSD/BA), Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Restabelece, até 31 de dezembro de 2032, a concessão de créditos presumidos previstos na Lei 9.440/97, relativos ao IPI, a título de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento de empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e que sejam montadoras e fabricantes de peças, componentes, conjuntos, carroçarias ou pneus, bem como de veículos terrestres, tratores, máquinas agrícolas, rodoviárias ou reboques. A emenda define como data-limite para apresentação de projetos o dia 31 de dezembro de 2025.	Acatada
68	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Autoriza a lei complementar a conceder alíquota zero aos serviços de transporte coletivo de passageiros citados no inciso V do § 1º do art. 9º da PEC. Além disso, concede crédito presumido aos valores dispendidos a título de gratuidades constitucionais ou legais.	Rejeitada
69	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Acrescenta ao rol de produtos e serviços com alíquota reduzida do art. 9º o trabalho temporário e a prestação de serviços continuados com regime de dedicação exclusiva de mão de obra, intensivos em mão de obra.	Rejeitada
70	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Similar à Emenda nº 69, mas localizada no art. 146 da Constituição.	Rejeitada
71	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Concede crédito presumido de IBS e CBS a empresas que têm elevado custo de mão de obra.	Retirada pelo autor
72	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê não incidência do IS sobre serviços de transporte internacional e garante a manutenção dos créditos.	Rejeitada
73	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Estende a redução de alíquotas a todas as modalidades de transporte coletivo de passageiros.	Acatada
74	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
75	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
76	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Inclui veículos destinados ao transporte de cargas e coletivo de passageiros a terceiros na imunidade do IPVA.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

77	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Supressão do critério de representação de 60% da população nas decisões do Conselho Federativo do IBS.	Rejeitada
78	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Suprime a iniciativa de projeto de lei complementar relativa ao IBS do Conselho Federativo.	Acatada
79	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Inclui as atividades de inovação desenvolvidas por Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação (ICTs) na lista de bens e serviços beneficiados pela alíquota reduzida em 60% (para o IBS) e em 100% (para a CBS).	Acatada
80	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Inclui os serviços oferecidos por sociedades de profissão regulamentada e os bens e serviços produzidos por empresas de tecnologia entre os beneficiados pela alíquota reduzida.	Acatada
81	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Determina a garantia do diferencial competitivo para as ZPEs.	Rejeitada
82	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Exclui as alterações envolvendo IPTU, IPVA e ITCMD.	Rejeitada
83	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Destina 1% da receita do IR, do IPI e do IS para o desenvolvimento sustentável da Região Norte. Os recursos serão entregues aos governos estaduais, proporcionalmente à área preservada de cada um, e destinados a projetos e ações voltados à infraestrutura e ao desenvolvimento econômico sustentável.	Rejeitada
84	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Revoga o Imposto Seletivo.	Rejeitada
85	Senador Sergio Moro UNIÃO/PR)	Suprime as alterações envolvendo IPVA.	Rejeitada
86	Senador Sergio Moro UNIÃO/PR)	Suprime a permissão para que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) seja utilizada para expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública.	Rejeitada
87	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Inclui os produtos e serviços intensivos em mão de obra entre os beneficiados pela alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
88	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Insere o serviço de táxi aéreo entre os setores sujeitos a regime específico de IBS e CBS.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

89	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Limita a alíquota do IBS a 16,5% e a soma do IBS com a CBS a 25%.	Acatada
90	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Propõe prazo de 60 dias para o ressarcimento dos créditos de IBS e prazo para compensação dos créditos acumulados de ICMS existentes ao final de 2032 em 24 parcelas, mensais, iguais e sucessivas.	Rejeitada
91	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Desobriga as empresas contribuintes pelos regimes do lucro real e do lucro presumido de pagar a contribuição previdenciária patronal (CPP) de 20%.	Rejeitada
92	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Suprime o instituto do *split payment*	Rejeitada
93	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Suprime o Conselho Federativo.	Rejeitada
94	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Obriga a observância de lei complementar da União para a definição dos critérios da base de cálculo do IPTU em lei municipal.	Rejeitada
95	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui o GLP destinado ao uso doméstico para preparação de alimentos no benefício fiscal da alíquota zero destinado à Cesta Básica Nacional de Alimentos.	Rejeitada
96	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Propõe que o Imposto sobre a Renda adote técnicas de divisão da renda familiar, na forma da lei.	Rejeitada
97	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Limita a alíquota total dos tributos sobre o consumo em 25%.	Acatada
98	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Inclui prestadores de serviços turísticos no regime específico e esclarece quais serviços seriam esses.	Acatada
99	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Substitui a CBS por uma contribuição sobre a movimentação financeira de pessoas físicas e jurídicas.	Rejeitada
100	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Propõe nova redação ao dispositivo que estipula a não cumulatividade do IBS; exclui a menção ao princípio da neutralidade; esclarece que as operações de aquisição que gerarão créditos serão as relacionadas direta ou indiretamente à atividade empresarial; e suprime a exceção para as aquisições de uso e consumo pessoal.	Acatada
101	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Inclui os produtores cadastrados como pessoas físicas entre os possíveis	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		beneficiários do Fundo de Compensação de Benefícios Financeiro-Fiscais.	
102	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Cria novo critério de distribuição da quota-parte do IBS: 2% dos recursos seriam distribuídos a municípios com restrições de atividade econômica decorrentes de unidades de conservação ecológica ou mananciais de abastecimento público. Para isso, reduz a proporção da quota-parte a ser distribuída em função do critério demográfico de 85% para 83%.	Rejeitada
103	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Limita a variação das alíquotas de referência decorrentes da revisão anual prevista no § 3º do art. 130 do ADCT a 10% do valor das alíquotas de referência vigentes.	Rejeitada
104	Senadora Augusta Brito (PT/CE)	Concede alíquota zero às operações com plantas e flores ornamentais.	Rejeitada
105	Senador Rogério Marinho (PL/RN)	Estabelece limites para as alíquotas de cada esfera da Federação. Fixar alíquotas acima desses percentuais somente será possível mediante aprovação por referendo. Caso o aumento não seja referendado, o ente deverá enviar ao Poder Legislativo medidas de redução de gastos e renúncias de receitas; de aumento de alíquotas de impostos progressivos.	Rejeitada
106	Senador Lucas Barreto (PSD/AP)	Determina que o IBS seja destacado e, posteriormente, acrescido ao valor da operação. Determina que o IBS seja acrescido aos contratos já firmados.	Acatada
107	Senador Lucas Barreto (PSD/AP)	Inclui sociedades de profissão regulamentada no regime específico.	Acatada
108	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Inclui operações com energia elétrica e com insumos energéticos usados na geração de energia elétrica no rol de regimes específicos.	Rejeitada
109	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Veda a incidência do IS sobre operações com energia elétrica e insumos energéticos utilizados na geração de energia elétrica.	Acatada
110	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Suprime o Conselho Federativo e institui uma câmara de compensação.	Rejeitada
111	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Estabelece o conceito de ente de destino para operações com planos de saúde, administradoras de fundos e outros, inclusive cartão de crédito e *leasing*.	Rejeitada
112	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Esclarece que a imunidade de ITCMD de partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		educação e de assistência social sem fins lucrativos, é aplicada na transmissão e doação a elas destinadas.	
113	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Prevê que a criação ou expansão de empreendimentos voltados à transição energética deverá ter prioridade no recebimento de juros favorecidos. Cria tributo sobre tabaco, cigarros e produtos similares, álcool e bebidas alcóolicas. Remove a previsão de diferenciação de alíquota de IPVA em função do impacto ambiental. Substitui a prioridade concedida pelo FNDR a ações de preservação do meio ambiente por prioridade a empreendimentos voltados à transição energética.	Rejeitada
114	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Propõe a inclusão do saneamento básico na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Acatada
115	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Reduz a contribuição patronal dos Municípios em três faixas: em 60% para os de 40% menor PIB; em 35% para os entre 40% a 80% de menor PIB; e em 10% para os demais.	Rejeitada
116	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Propõe a inclusão do transporte de valores e da segurança privada na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
117	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Inclui no art. 146 que serão aplicados ao ato cooperativo os princípios da isonomia tributária, da livre iniciativa e da livre concorrência às demais instituições da cadeia produtiva.	Rejeitada
118	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
119	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Inclui o turismo entre os setores submetidos a regimes específicos de IBS e CBS.	Acatada
120	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Altera o nome do Conselho Federativo para Comitê Gestor do IBS. Determina o repasse imediato do produto da arrecadação do IBS aos entes subnacionais.	Acatada
121	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Propõe a inclusão dos serviços digitais, de *internet*, de inovação, de tecnologia da informação e de informática na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

122	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
123	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Propõe a inclusão de bens de capital e matérias-primas agropecuários, incluídos animais reprodutores, seus gametas e embriões, na lista de bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
124	Senador Eduardo Gomes (PL/TO), Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Reduz a parcela da quota-parte do IBS distribuída conforme a população de 85% para 45%; mantém a parcela de 5% distribuída igualmente entre os municípios e a parcela de 10% distribuída conforme indicadores de aprendizagem e equidade; e insere parcela de 40% a ser distribuída segundo o valor adicionado em cada município.	Rejeitada
125	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Inclui as sociedades de profissão regulamentada no regime específico.	Acatada
126	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Determina que o IBS seja destacado e, posteriormente, acrescido ao valor da operação. Determina que o IBS seja acrescido aos contratos já firmados.	Acatada
127	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Propõe a inclusão do transporte de carga na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
128	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Inclui os serviços de transporte internacional na regra da imunidade de IBS para exportações.	Rejeitada
129	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Propõe a inclusão da energia elétrica gerada a partir de fontes limpas e renováveis na lista de bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
130	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Institui regime de aproveitamento do saldo acumulado de créditos da contribuição para o PIS e a Cofins.	Acatada
131	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Concede alíquota zero de IBS e CBS aos produtos agropecuários de que trata o art. 8º da Lei 10.925/04 (carnes, peixes, crustáceos, leite, laticínios, ovos, mel, café, chá, cereais, malte, amidos, glúten de trigo, sementes, frutos oleaginosos, grãos, frutos, óleos animais e vegetais, alimentos para animais, entre outros).	Rejeitada
132	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Prevê que o montante do crédito de IBS/CBS decorrente de aquisições de MPE seja fixado em lei complementar.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

133	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Determina que o IBS deva ser destacado e acrescido ao valor da operação. Inclui sociedades de profissão regulamentada no regime específico de IBS. Determina que o IBS deva ser acrescido aos contratos firmados antes da promulgação da Emenda Constitucional e suportado pelo contratante.	Acatada
134	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Prevê a instituição de Programa de Devolução do IBS e da CBS a pessoas físicas de baixa renda, com preferência à devolução para idosos.	Rejeitada
135	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Diminui o critério de representação populacional nas deliberações no âmbito da instância máxima do Conselho Federativo para 50% da população.	Acatada
136	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Prevê não incidência da contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados nos itens da Cesta Básica Nacional de Alimentos.	Rejeitada
137	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Amplia a incidência do IS para exploração de jogos de azar e apostas.	Rejeitada
138	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Diminui o critério de representação populacional nas deliberações no âmbito da instância máxima do Conselho Federativo para 50% da população.	Acatada
139	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Veda a devolução do IBS pago em relação a bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.	Rejeitada
140	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Afasta a incidência do IS sobre o sal marinho.	Rejeitada
141	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Determina que o IS incida sobre todos os agrotóxicos, exceto os de origem biológica, e veda a concessão de benefícios fiscais ou de regimes específicos a bens e serviços submetidos ao IS.	Rejeitada
142	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê a criação de um regime específico para empresas que empregam mão-de-obra acima da média nacional. O Senado Federal fixaria o valor dessa média. As empresas que utilizarem mão-de-obra em nível superior à essa média receberão crédito presumido de IBS e CBS equivalente à aplicação do percentual excedente de utilização de mão-de-obra sobre a receita bruta.	Rejeitada
143	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Esclarece que as desonerações previstas para os produtos da cesta básica e os alimentos	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		para consumo humano serão aplicados desde a produção até o consumidor final.	
144	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Destina até 40% da receita do IS ao Fundo Nacional de Saúde para a prevenção e o tratamento de doenças crônicas não transmissíveis.	Rejeitada
145	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Determina que o IS incida sobre todos os agrotóxicos, exceto os de origem biológica, e veda a concessão de benefícios fiscais ou de regimes específicos com o IS.	Rejeitada
146	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Prorroga até 2032 os benefícios fiscais previstos pelas Leis de 9.440/97 e 9.826/99.	Retirada pela autora
147	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Exclui do benefício da alíquota reduzida os insumos agropecuários e aquícolas tóxicos e obriga a observação do critério da essencialidade na seleção dos alimentos destinados ao consumo humano que receberão o tratamento favorecido.	Rejeitada
148	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Determina que não seja deduzido do montante de IBS a ser distribuído aos entes o saldo acumulado de créditos relativos a operações de exportação.	Rejeitada
149	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Substitui o critério populacional para aprovação de matérias na instância máxima do Conselho Federativo pelo seguinte critério: metade das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.	Rejeitada
150	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Eleva a receita anual do FNDR para R$ 75 bilhões. Cria mecanismo de repartição dos recursos entre os entes federados por meio da divisão em dois grupos e adoção do critério do inverso da renda *per capita*.	Acatada
151	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe elevação do percentual do seguro-receita de 3% para 5% e alteração das regras de distribuição dos recursos, cabendo metade do total aos estados e metade aos municípios.	Acatada
152	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe que 15% do FNDR seja distribuído para investimentos em infraestrutura nos Estados de origem de produtos primários e semielaborados destinados à exportação.	Rejeitada
153	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Determina que o IBS não incidirá nas aquisições de bens e serviços realizadas pela administração pública.	Rejeitada
154	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Estabelece limites para as alíquotas de cada esfera da Federação.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

155	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Separa os produtos de acessibilidade para pessoas com deficiência e de cuidados básicos à saúde menstrual em incisos apartados de dispositivos médicos e medicamentos.	Acatada
156	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Insere no texto constitucional o princípio da cooperação.	Rejeitada
157	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Qualifica o princípio da vedação ao confisco para que seja incluída a perspectiva dinâmica, relativa ao acréscimo da carga tributária.	Rejeitada
158	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estabelece limites para as alíquotas de cada esfera da Federação. O Conselho Federativo do IBS determinará a divisão da alíquota máxima do IBS entre estados e municípios.	Acatada
159	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Diminui o critério de representação populacional nas deliberações no âmbito da instância máxima do Conselho Federativo para 40% da população.	Acatada
160	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Transfere a competência para editar normas infralegais e uniformizar a interpretação e aplicação do IBS a um Conselho de Governadores e Prefeitos. Determina que a iniciativa de projeto de lei complementar relativa ao IBS de autoria do Conselho de Governadores e Prefeitos se dê no Senado Federal.	Rejeitada
161	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ), Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP), Senador Izalci Lucas (PSDB/DF), Senador Confúcio Moura (MDB/RO)	Inclui o turismo entre os setores submetidos a regimes específicos de IBS e CBS.	Retirada pelo autor
162	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ), Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP), Senador Izalci Lucas (PSDB/DF), Senador Confúcio Moura (MDB/RO)	Inclui o turismo entre os setores submetidos a regimes específicos de IBS e CBS.	Acatada
163	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Suprime as alterações envolvendo ITCMD.	Rejeitada
164	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Suprime as alterações envolvendo IPTU.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

165	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
166	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Inclui o turismo entre os setores submetidos a regimes específicos de IBS e CBS.	Acatada
167	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Determina que a redução de benefícios fiscais alcance todas as hipóteses do art. 3º da LCP 160/17 e que a redução dos créditos presumidos manterá o percentual em relação à alíquota geral.	Rejeitada
168	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Propõe a criação de um regime específico para cartórios.	Rejeitada
169	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Determina que o IBS não incidirá nas aquisições de bens e serviços realizadas pela administração pública.	Rejeitada
170	Senador Davi Alcolumbre (UNIÃO/AP)	Determina a supressão da não incidência no regime específico das compras governamentais e a manutenção apenas da destinação integral ao ente contratante.	Acatada
171	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Suprime a vedação para que o IS incida sobre bens e serviços objeto de tratamento diferenciado	Acatada
172	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Inclui os serviços de software, serviços digitais e de tecnologia da informação e internet no rol de bens e serviços que usufruirão de 60% de desconto da alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
173	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Soma das alíquotas do IBS e da CBS não poderá ultrapassar 23%.	Acatada
174	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
175	Senador Jorge Seif (PL/SC)	A iniciativa de leis complementares previstas na Emenda Constitucional deverá vir acompanhada de análise de impacto regulatório.	Rejeitada
176	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Propõe novos critérios para a distribuição das cotas-parte do IBS dos estados para os municípios, sendo 45% com base na população, 10% com base nos resultados de educação e equidade; 40% de acordo com o valor adicionado no município; e 5% em montantes iguais.	Rejeitada
177	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Fixa prazo de 60 dias para ressarcimento do IBS	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

178	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Prevê geração de crédito presumido integral para as aquisições de agricultores que optarem por não ser contribuintes do IBS e da CBS.	Rejeitada
179	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Aumenta de 60% para 80% o desconto nas alíquotas do IBS e da CBS para os bens e serviços que usufruirão de alíquotas favorecidas.	Rejeitada
180	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Permite que o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais seja utilizado para compensar a redução de que trata o art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.	Rejeitada
181	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Inclui prestadores de serviços turísticos no regime específico e esclarece que o conceito abrange agências de viagens, operadores turísticos, serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.	Acatada
182	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Inclui a energia elétrica no rol de bens e serviços que usufruirão de alíquotas favorecidas.	Rejeitada
183	Senador Giordano (MDB/SP)	Prevê não incidência do IBS e da CBS nas operações com créditos de carbono e concessão de crédito presumido nas operações de aquisição de crédito de carbono.	Rejeitada
184	Senador Giordano (MDB/SP)	Inclui as atividades de gerenciamento e manejo de resíduos sólidos no rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
185	Senador Giordano (MDB/SP)	Prevê não incidência do IBS e da CBS nas operações de reciclagem de resíduos sólidos e concessão de crédito presumido nas aquisições de bem e serviços dessa cadeia.	Rejeitada
186	Senador Marcio Bittar (UNIÃO/AC)	A emenda propõe várias alterações nas regras de repartição da cota-parte do IBS estadual com os municípios. (1) Estabelece que o cashback não integrará o cálculo do valor a ser distribuído a título do ICMS (a PEC já prevê que o cashback não integrará o cálculo do valor a ser distribuído a título do IBS estadual); (2) reduz de 25% para 4,76% a receita do IBS estadual que será redistribuída aos municípios, sendo que esse percentual de 4,76% não será retido para fins da transição federativa; (3) em compensação, a alíquota de referência dos estados será calculada de forma a garantir 78,75% da arrecadação do ICMS, ao passo que a alíquota de referência dos municípios será calculada de forma a garantir a mesma arrecadação do ISS	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		acrescida de 21,25% da arrecadação do ICMS; 4) a cota parte do IBS será distribuída entre os municípios conforme critérios de resultados na educação e equidade (com peso de 2/3) e em parcelas iguais (com peso de 1/3); 5) suprime o inciso I do art. 6o, que prevê que até lei complementar disciplinar a entrega da cota-parte do IBS para os municípios, serão utilizados os mesmos critérios do IBS; 6) altera o cálculo da receita corrente líquida dos estados para fins dos valores a serem aplicados em saúde, de forma a incluir os valores a serem distribuídos aos municípios na forma da cota-parte do IBS.	
187	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Prevê regime específico para as profissões regulamentadas, que poderá ser cumulativo, com alíquotas diferenciadas e fixadas nacionalmente e ter como base de cálculo a receita ou faturamento.	Acatada
188	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Inclui máquinas destinadas essencialmente à construção civil e veículos de transporte ferroviário de passageiros e cargas na imunidade do IPVA	Rejeitada
189	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Inclui os serviços de saúde animal, bem como dispositivos médicos e medicamentos para animais no rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
190	Senadora Daniella Ribeiro (PSD/PB)	Adiciona produções de eventos, de eventos corporativos e sociais, como feiras, congressos, casamentos e formaturas ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
191	Senadora Daniella Ribeiro (PSD/PB)	Inclui serviços de turismo no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
192	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
193	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Prevê que os saldos credores acumulados de Cofins poderão ser compensados com a CBS	Acatada
194	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	1) Amplia o desconto sobre a alíquota do IBS e da CBS de 60% para 80%; 2) especifica que o crédito presumido associado à aquisição de produtores agrícolas que optarem por não contribuir para o IBS e a CBS será considerado aplicando as alíquotas reduzidas dos tributos.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

195	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Amplia de R$ 3,6 milhões para R$ 4,8 milhões o limite de receitas anuais para permitir que o produtor agrícola opte por ser ou não contribuinte do IBS e da CBS.	Rejeitada
196	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Prevê imunidade de ITCMD para transmissões de imóvel rural entre familiares de primeiro grau e fixa quórum de 3/5 para aprovação da resolução do Senado Federal que fixa alíquotas máximas desse imposto.	Rejeitada
197	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
198	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Determina que o IS: (**i**) incidirá apenas sobre comercialização e importação e que não integrará a base de cálculo de outros tributos sobre o consumo; (**ii**) não incida sobre os bens e serviços mencionados no § 1º do art. 9º da PEC; (**iii**) apenas seja cobrado após a extinção do ICMS; (**iv**) a alíquota do IS, nos 20 anos que se seguem à sua instituição, não poderá ser superior à do IPI em 31 de dezembro de 2022 para os mesmos bens.	Acatada
199	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Permite redução de 100% da alíquota do IBS e da CBS para plantas e flores ornamentais.	Rejeitada
200	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Determina que o IS seja instituído por lei complementar	Acatada
201	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Determina que o IS não incida sobre os bens e serviços mencionados no § 1º do art. 9º da PEC	Rejeitada
202	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Limita em 25% a alíquota de referência da CBS e do IBS, com sublimites de 14% para estados, 2% para municípios e 9% para a União.	Acatada
203	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	A PEC prevê que produtos de higiene poderão ter desconto de 60% sobre as alíquotas do IBS e da CBS.	Rejeitada
204	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Inclui prestadores de serviços turísticos no regime específico e esclarece que o conceito abrange agências de viagens, operadores turísticos, meios de hospedagem, transportadoras turísticas e organizadoras de eventos.	Acatada
205	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Determina que o IS seja instituído por lei complementar	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

206	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Determina que o IS não incida sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
207	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
208	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Estabelece critérios de repartição dos recursos do FNDR. De 2029 a 2073, a distribuição se inicia com a média da participação do estado no FPE e na população e, ao longo do tempo, cai o peso da participação no FPE e aumenta da população. A partir de 2074, o critério volta a ser a média entre a participação do ente no FPE e na população.	Rejeitada
209	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Conteúdo similar ao da Emenda 208, só muda a velocidade com que o peso da participação do FPE cai ao longo do tempo. Na Emenda 208, a redução é de 1/90 por ano. Nesta emenda, a velocidade é de 1/45 por ano.	Rejeitada
210	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	1) Veda concessão de incentivos fiscais ou regimes especiais ou diferenciados ao imposto seletivo; 2) inclui serviços ambientais e quaisquer produtos florestais, pesqueiros e extrativistas vegetais na lista de bens e serviços que serão beneficiados com alíquotas reduzidas do IBS e da CBS; 3) exige que, para fazer jus ao benefício de alíquotas reduzidas do IBS e da CBS, os insumos e produtos agropecuários não podem ser classificados como tóxicos, e os alimentos destinados ao consumo humano devem atender ao critério de essencialidade; 4) suprime a vedação de cobrança do imposto seletivo sobre bens e serviços beneficiados por redução de 60% da alíquota do IBS e da CBS.	Acatada
211	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	"Adiciona a receita decorrente do pagamento de royalties e demais remunerações incidentes em contratos que envolvam o licenciamento de marca, sistema de franquia empresarial, transferência de conhecimento e educação ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS."	Rejeitada
212	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Inclui receita decorrente do pagamento de royalties e demais remunerações incidentes em contratos que envolvam o licenciamento	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		de marca, sistema de franquia empresarial, transferência de conhecimento e educação no regime específico	
213	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Prevê a criação de um regime tributário específico com concessão de crédito presumido com base na proporção entre a contribuição previdenciária patronal e a receita bruta para empresas que empregam mão-de-obra, nos termos definidos em lei.	Rejeitada
214	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Inclui serviços turísticos no regime específico.	Acatada
215	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Fixa alíquota de 0% da CBS para instituições privadas de ensino básico que concederem bolsas.	Rejeitada
216	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Adequa a redação da regra da não cumulatividade para inserir aquisições de uso ou consumo próprio e para incorporação no ativo imobilizado, além de excluir a exceção para aquisições de uso ou consumo pessoal. Extingue o split payment e prevê a vedação à compensação em caso de dolo, fraude ou simulação do tomador de crédito, bem como fixa prazo de 60 dias para ressarcimento dos créditos.	Rejeitada
217	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Institui alíquota de 0% para flores e plantas ornamentais.	Rejeitada
218	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Institui alíquota de 0% para quaisquer produtos da horticultura, frutas e ovos.	Acatada
219	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Determina a imunidade de IPVA para embarcações, inclusive plataformas, cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva.	Rejeitada
220	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Determina que o IS: incidirá apenas sobre comercialização e importação, não incidirá sobre as atividades sujeitas à CIDE-combustíveis, não integrará a sua própria base de cálculo, será monofásico e não incidirá sobre energia, telecomunicações, combustíveis e minerais.	Acatada
221	Senador Marcio Bittar (UNIÃO/AC)	Cria nova transferência durante o período de transição, a ser financiada com recursos da União e dos estados, para compensar os municípios caso, no agregado, percam arrecadação após a reforma tributária. A compensação será distribuída de acordo com a população de cada município.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

222	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	1) Concede ao Conselho Federativo competência para propor a alíquota de referência do IBS; 2) A PEC prevê que, durante a transição federativa, 90% da arrecadação do IBS será retida para compensar os entes perdedores. O percentual de retenção cai até chegar a 0% em 2078. A emenda propõe outra sistemática de compensação. Basicamente, compara a arrecadação efetiva atual do ente e a arrecadação que obteria caso fosse aplicada a alíquota de referência. Os entes ganhadores teriam seus ganhos retidos e redistribuídos para os entes perdedores. Ao longo do tempo, cairia a parcela dos ganhos retidos, até atingir 0 em 2078.	Rejeitada
223	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui serviços turísticos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
224	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina a imunidade de IPVA para embarcações, inclusive plataformas, cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva.	Rejeitada
225	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
226	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	1) Exclui do rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte público intermunicipal e interestadual, preservando os serviços de transporte público municipal e metropolitano; e atividades jornalísticas, audiovisiuais e desportivas. 2) exclui a referência à lei complementar que irá regulamentar as alíquotas reduzidas. 3) Limita as alíquotas com desconto a alimentos para consumo humano, insumos agropecuários e produtos de higiene pessoal que constem do art. 1o da Lei 10.925/04, que zera alíquotas de PIS/Cofins para determinados bens e serviços; 4) inclui a energia elétrica proveniente de fontes renováveis no rol de bens e serviços que terão direito à alíquota favorecida.	Rejeitada
227	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina que o IS: incidirá apenas sobre comercialização e importação, não incidirá sobre as atividades sujeitas à CIDE-	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		combustíveis, não integrará a sua própria base de cálculo, será monofásico e não incidirá sobre energia, telecomunicações, combustíveis e minerais.	
228	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina que sejam aplicadas alíquotas ad rem ao regime específico de combustíveis e lubrificantes em vez da permissão para isso fixada na redação atual.	Rejeitada
229	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
230	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	1) Exclui do rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte público intermunicipal e interestadual, preservando os serviços de transporte público municipal e metropolitano; e atividades jornalísticas, audiovisiuais e desportivas. 2) exclui a referência à lei complementar que irá regulamentar as alíquotas reduzidas. 3) Limita as alíquotas com desconto a alimentos para consumo humano, insumos agropecuários e produtos de higiene pessoal que constem do art. 1o da Lei 10.925/04, que zera alíquotas de PIS/Cofins para determinados bens e serviços; 4) inclui a energia elétrica proveniente de fontes renováveis no rol de bens e serviços que terão direito à alíquota favorecida.	Rejeitada
231	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina que a lei complementar disporá sobre isenção na aquisição e importação de bens de capital.	Acatada
232	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Afasta a incidência do IS sobre a produção ou operação de fontes de energia ou combustíveis, desde que decorrentes de fontes limpas e renováveis ou sejam objeto de medidas para mitigação dos efeitos adversos às mudanças do clima.	Acatada
233	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Cria regime de aproveitamento do saldo acumulado de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins	Acatada
234	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Propõe o seguinte em relação ao Conselho Federativo do IBS: controle externo pelo Congresso Nacional com auxílio do TCU e cooperação dos TCEs, subtração da ação	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		integrada coordenada pelo Conselho, equilíbrio interno na representação entre entes, criação e competência de uma Secretaria Executiva, representação dos Municípios dividida entre Municípios acima e abaixo de 80 mil habitantes e de capital em que cada uma elege 9 representantes, extensão do critério populacional nas deliberações para o conjunto dos Municípios e fixação de prazo para os representantes eleitos.	
235	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Esclarece que a lei complementar que tratará do processo administrativo fiscal definirá as competências dos entes subnacionais no âmbito deste e que a lei complementar disporá sobre as competências dos entes subnacionais quanto às atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação relativas ao IBS.	Rejeitada
236	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
237	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Inclui os serviços digitais e de tecnologia da informação e internet no rol de bens e serviços que usufruirão de 60% de desconto da alíquota do IBS e da CBS. Similar à Emenda nº 172.	Rejeitada
238	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Equipara vendas por marketing direto a operações com consumidor final.	Rejeitada
239	Senador Otto Alencar (PSD/BA)	Insere serviços de turismo entre aqueles que poderão ser submetidos a regime específico de tributação e inclui a produção de eventos no rol de bens e serviços que usufruirão de 60% de desconto da alíquota do IBS e da CBS.	Acatada
240	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados. Permite que Estados que, até 30 de abril de 2023, possuem fundo que recebe aportes de contribuintes que possuem tratamento favorecido do ICMS vinculem parte da arrecadação do IBS a estes fundos, sem prejuízo da repartição com Municípios.	Acatada
241	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

242	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	1) Prevê que as empresas do Simples terão direito ao creditamento dos valores pagos a título de CBS e IBS. 2) Limita a carga tributária para as empresas optantes pelo Simples à carga tributária atual, como medida em função do faturamento.	Rejeitada
243	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Propõe a inclusão da energia elétrica oriunda de fontes renováveis na lista de bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida de IBS e CBS.	Rejeitada
244	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Prevê regime diferenciado para a energia elétrica, à semelhança dos biocombustíveis.	Rejeitada
245	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Isenta do IBS e da CBS saídas de pilhas e baterias usadas e que tenham como finalidade sua reutilização, reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada. Consistente com a isenção, suprime dispositivo que garante crédito presumido para as aquisições.	Rejeitada
246	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Transforma a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), conhecida como política de desoneração da folha de pagamentos, em medida permanente para o setor de transporte rodoviário de cargas.	Rejeitada
247	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Veda a prorrogação dos benefícios estabelecidos pela Lei nº 9.440, de 1997, e pela Lei nº 9.826, de 1999, para além de 31 de dezembro de 2025.	Rejeitada
248	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Garante que até 2032 a alíquota da CBS incidente sobre empresas que recolhem a contribuição para o PIS e a Cofins no regime cumulativo será calculada de forma a manter a carga tributária constante para essas empresas.	Rejeitada
249	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Inclui a energia elétrica entre no rol de bens e serviços que usufruirão de alíquotas favorecidas.	Rejeitada
250	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Lei complementar deverá estabelecer alíquotas para o IBS e para a CBS de forma a desenvolver, estimular e garantir o diferencial competitivo da indústria nacional que promova agregação de valor à produção agrícola brasileira.	Rejeitada
251	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Lei complementar deverá prever incentivos via créditos restituíveis, em especial, da CBS, para a indústria de produtos agropecuários.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

252	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Em relação ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, determina o seguinte: (i) aplica-se a benefícios instituídos até 31 de dezembro de 2028, (ii) esclarece que a obediência, para fins de manutenção do benefício, refere-se às leis estaduais e do DF, (iii) que a compensação considerará os benefícios fruídos ou a fruir e (iv) que a União fiscalizará a habilitação da empresa que pretende se beneficiar com os recursos do Fundo e (v) monitorará o cumprimento dos requisitos, além de que (vi) o descumprimento ocasionará o descredenciamento da empresa e a punição das autoridades estaduais.	Rejeitada
253	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Estabelece que o cálculo das alíquotas de referência dos estados e do Distrito Federal deverá considerar as receitas destinadas a fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023 vinculadas à fruição de incentivos e benefícios fiscais do ICMS.	Acatada
254	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	A União deverá aportar recursos no FNDR em volume suficiente para compensar os estados pelas isenções, benefícios fiscais, reduções de base de cálculo etc. concedidos para o ICMS.	Rejeitada
255	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Substitui o critério populacional para aprovação de matérias no âmbito da instância máxima do Conselho Federativo pelo seguinte critério: 2/3 das unidades federadas das 5 regiões do país e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.	Rejeitada
256	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Prevê que a proposta de alíquota de referência do IBS será encaminhada pelo Conselho Federativo, e não pelo Ministério da Fazenda.	Acatada
257	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
258	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Permite que o percentual a ser retido para compensar os entes perdedores com a reforma, correspondente a 3% da parcela não retida da arrecadação do ente (também chamado de "seguro receita"), poderá ser majorado durante o período de transição de forma a garantir a compensação integral das perdas arrecadatórias dos entes subnacionais.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

259	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Esclarece o caráter extrafiscal do imposto, determina o cálculo por fora e alíquotas graduadas segundo a externalidade negativa.	Acatada
260	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Pelo menos 50% dos recursos do FNDR serão distribuídos com base no incremento da indústria da transformação dos últimos dez anos, calculado por meio do índice do Valor Agregado Bruto (VAB), do IBGE. Além disso, os estados e o Distrito Federal que representem mais de 5% do PIB nacional não poderão receber mais do que 10% dos recursos do Fundo.	Rejeitada
261	Senadora Tereza Cristina (PP/MS)	Em relação ao Conselho Federativo, determina o seguinte: (i) competência para editar normas infralegais e uniformizar se limita a assuntos de âmbito geral e comum; (ii) distribuição da arrecadação automática; (iii) funcionamento como instância recursal no contencioso administrativo; (iv) fiscalização pelo Senado Federal; (v) ação integrada apenas para operações tributadas por mais de um ente.	Rejeitada
262	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Se a fixação da alíquota do IBS e da CBS resultar em aumento de carga superior a 30% para o contribuinte, ficará assegurada a compensação automática em sua escrituração tributária do saldo excedente.	Rejeitada
263	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
264	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Fixa novo regime para pagamento dos precatórios	Rejeitada
265	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
266	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Inclui agências e operadores turísticos no regime específico.	Acatada
267	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Inclui serviços de turismo no regime específico.	Acatada
268	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Adiciona produções de eventos, ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
269	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Determina que o IS não incidirá sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações e outros bens e serviços essenciais, definidos em lei complementar.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

270	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Determina que o IS não incidirá sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
271	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
272	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê a criação de um regime tributário específico com concessão de crédito presumido com base na proporção entre a contribuição previdenciária patronal e a receita bruta para empresas que empregam mão-de-obra, nos termos definidos em lei.	Rejeitada
273	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Adiciona a receita decorrente do pagamento de royalties e demais remunerações incidentes em contratos que envolvam o licenciamento de marca, sistema de franquia empresarial, transferência de conhecimento e educação ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% na alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
274	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Inclui receita decorrente do pagamento de royalties e demais remunerações incidentes em contratos que envolvam o licenciamento de marca, sistema de franquia empresarial, transferência de conhecimento e educação no regime específico	Rejeitada
275	Senador Dr. Hiran (PP/RR)	Institui alíquota de 0% para quaisquer produtos da horticultura, frutas e ovos.	Acatada
276	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	A PEC prevê que as compras governamentais ou terão alíquota zerada da CBS ou manterão a alíquota, mas pertencerá integralmente ao ente que fizer a aquisição. A emenda explicita que o regime especial valerá para todas as aquisições e que não haverá alíquota zerada, mas, sim, a apropriação integral da CBS pelo ente que adquirir o bem ou serviço. Além disso, propõe que as respectivas receitas não terão parte vinculada às áreas de educação e saúde.	Acatada
277	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Propõe isenção de imposto sobre a importação e a aquisição de bens de capital e mantém os atuais regimes especiais de importação e aquisição de bens de capital para infraestrutura portuária.	Acatada
278	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Mantém a Cofins, inclusive com a possibilidade de desoneração da folha.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

279	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Permite que operações com bens e serviços beneficiados por redução de alíquotas gerem crédito no valor da alíquota integral.	Rejeitada
280	Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Permite que bens e serviços isentos gerem crédito nas operações seguintes e acumulem crédito relativo às operações anteriores.	Rejeitada
281	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Excetua as receitas das universidades federais da DRU.	Rejeitada
282	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Permite redução de 100% da alíquota do IBS e da CBS para plantas e flores ornamentais.	Rejeitada
283	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Mantém as alíquotas do ICMS e do ISS até 2032.	Rejeitada
284	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Prevê não incidência do IBS e da CBS sobre serviços de transportes internacionais.	Rejeitada
285	Senador Jorge Seif (PL/SC)	1) Prevê que os benefícios fiscais relativos ao ICMS e ISS serão calculados com base na redução de alíquotas desses tributos. 2) Mantém os percentuais relativos aos créditos presumidos até dezembro de 2032.	Acatada
286	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Concede crédito presumido do IBS e da CBS para empresas cuja contribuição previdenciária patronal em relação ao faturamento exceder a média nacional. Fixa, ainda, a média nacional em 1,7%	Rejeitada
287	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Permite a concessão de crédito presumido a adquirentes de produtos e serviços de empresas do Simples.	Rejeitada
288	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Propõe isenção de imposto de importação e sobre a aquisição de bens de capital e mantém os atuais regimes especiais de importação e aquisição de bens de capital	Acatada
289	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Altera o nome do FNDR para Fundo de Desenvolvimento Regional Sustentável, evidenciando o maior enforque que o Fundo terá de dar a ações de preservação do meio ambiente. 50% dos recursos devem ser direcionados para atividades econômicas socioambientais sustentáveis que beneficiem povos indígenas, populações tradicionais locais, pequenos e microempreendedores, agricultores familiares e extrativistas vegetais."	Rejeitada
290	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Inclui o critério da “eficiência energética” na diferenciação de alíquotas do IPVA	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

291	Senadora Zenaide Maia (PSD/RN)	Aplica o teto remuneratório da União e as leis de responsabilidade administrativa federais aos servidores cedidos ao Conselho Federativo	Rejeitada
292	Senador Fernando Farias (MDB/AL), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Aumenta o campo de incidência do IS para abranger extração e exportação	Acatada
293	Senador Fernando Farias (MDB/AL), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados. (mesmo conteúdo da Emenda nº 15).	Acatada
294	Senador Fernando Farias (MDB/AL), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Permite a compensação de benefícios concedidos anteriormente à data limite, mas renovados ou prorrogados posteriormente.	Acatada
295	Senador Fernando Farias (MDB/AL), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	Determina que os projetos de lei relativos s IBS e CBS iniciem sua tramitação no Senado Federal.	Rejeitada
296	Senador Fernando Farias (MDB/AL), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Hamilton Mourão (REPUBLICANOS/RS)	1) A parcela da Cide-combustíveis transferida aos estados deverá ser aplicada também ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. 2) Permite a aplicação das receitas da Cide-Combustíveis em subsídios para o transporte público coletivo de passageiros.	Acatada
297	Senador Jorge Seif (PL/SC)	Inclui serviços turísticos no regime específicos.	Acatada
298	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	A emenda propõe financiar a seguridade social por um imposto sobre movimentação financeira, à semelhança da extinta CPMF. Os recursos arrecadados poderão financiar as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

299	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB) , Senador Davi Alcolumbre (UNIÃO/AP)	Prevê que o Senado fixará alíquotas de referência para o imposto seletivo e que, durante a transição, a carga tributária agregada efetiva incidente sobre os bens e serviços considerados como causadores de externalidades negativas não supere a carga tributária agregada efetiva incidente sobre esses mesmos bens e serviços na data de promulgação desta Emenda Constitucional.	Rejeitada
300	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Institui alíquota de 0% para flores e plantas ornamentais.	Rejeitada
301	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados. (mesmo conteúdo da Emenda nº 15).	Acatada
302	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que o IS não integre a própria base de cálculo e do IBS e da CBS, bem como não incida sobre petróleo e gás natural	Acatada
303	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Inclui embarcações de apoio marítimo na imunidade do IPVA.	Rejeitada
304	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Permite que empresas que adquiram bens de empresas optantes do Simples possam gerar créditos do IBS e da CBS.	Rejeitada
305	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Concede crédito presumido do IBS e da CBS para empresas cuja contribuição previdenciária patronal em relação ao faturamento exceder a média nacional.	Rejeitada
306	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina a continuidade do REPETRO	Rejeitada
307	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	1) Proíbe a não incidência do IS sobre energia elétrica; 2) inclui a energia elétrica no rol dos bens e serviços beneficiados com descontos nas alíquotas do IBS e da CBS.	Acatada
308	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Suprime a permissão para criação do IS e permite alíquotas majoradas de IBS e CBS para operações que resultem em externalidades negativas ao meio ambiente e à saúde.	Acatada
309	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Determina que a aplicação dos recursos do FNDR seja acompanhada de diversos demonstrativos, inclusive avaliação de metas	Rejeitada
310	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Determina que a aplicação dos recursos do FNDR e a fixação das atividades beneficiadas por regime diferenciado sejam acompanhados de diversos demonstrativos, inclusive avaliação de metas	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

311	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê regime fiscal favorecido para biocombustíveis para consumo final e outras hipóteses, além de bem de capital destinados à geração de energia, com base em fontes renováveis.	Rejeitada
312	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Assegura a possibilidade de que o regime específico não seja aplicável ao gás natural.	Rejeitada
313	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que sejam aplicadas alíquotas ad rem ao regime específico de combustíveis e lubrificantes em vez da permissão para isso fixada na redação atual.	Rejeitada
314	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que o IS apenas seja cobrado após a extinção do IPI	Acatada
315	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Adequa a redação da imunidade para embarcações	Rejeitada
316	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que o IS: incidirá apenas sobre comercialização e importação, não incidirá sobre as atividades sujeitas à CIDE-combustíveis, não integrará a sua própria base de cálculo, será monofásico e não incidirá sobre energia, telecomunicações, combustíveis e minerais.	Acatada
317	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Determina a redução gradual das alíquotas do IOF aplicáveis às operações de seguro	Acatada
318	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que IBS/CBS não incidirá sobre transferências entre estabelecimentos do mesmo titular	Rejeitada
319	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Suprime a contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados	Acatada
320	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Suprime o dispositivo que trata do regime de compensação, inclusive *split payment*	Rejeitada
321	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
322	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Reduz o prazo de compensação do saldo de ICMS para 120 meses e fixa regras para compensação do saldo de IPI, PIS e Cofins	Acatada
323	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Estende a possibilidade de redução do impacto na aquisição de bens de capital à venda e importação.	Rejeitada
324	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Determina que o IS-ZFM não incida sobre bens de mobilidade movidos a propulsão	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		humana e que, por sua natureza, não gerem emissões de gases de efeito estufa.	
325	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Adequa a redação do inciso IX do art. 9º da PEC para que a alíquota reduzida possa ser aplicada a bens de segurança pessoal, privada, pública e nacional	Rejeitada
326	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Prevê isenção ou alíquota zero para as atividades econômicas que mantiverem suas atividades operacionais em parques tecnológicos	Rejeitada
327	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Determina que o IS: (**i**) não possa ter alíquotas alteradas mediante decreto; (**ii**) possa ter alíquotas específicas e graduadas segundo a nocividade; (**iii**) não integre a própria base de cálculo e seja monofásico.	Acatada
328	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Veda a fixação de alíquotas próprias superiores à alíquota de referência, durante a transição	Rejeitada
329	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Permite a aplicação de recursos do FNDR às obras de manutenção e expansão de infraestrutura, bem como a compensação, até 2043, pela extinção dos fundos estaduais cuja contribuição seja requisito para tratamento favorecido em relação ao ICMS.	Acatada
330	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina que o IS seja criado por lei complementar	Acatada
331	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Afasta a incidência do IS sobre os bens e serviços sujeitos à alíquota reduzida	Rejeitada
332	Senadora Augusta Brito (PT/CE)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que a carga tributária desse regime não seja superior à carga no momento da promulgação da EC	Acatada
333	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Institui alíquota de 0% para quaisquer produtos da horticultura, frutas e ovos.	Acatada
334	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Suprime o art. 19 da PEC e, portanto, a previsão de criação de contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
335	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Veda a edição de Medida Provisória em matéria tributária que implique instituição ou majoração de impostos, exceto o Imposto Extraordinário de Guerra.	Rejeitada
336	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Afasta a incidência do IS sobre os bens e serviços sujeitos à alíquota reduzida	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

337	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Inclui serviços de saneamento básico no regime diferenciado de alíquota reduzida	Acatada
338	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina a concessão de crédito presumido a contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular correspondente à alíquota máxima de referência definida pelo Senado Federal, além de prever regime fiscal diferenciado para essas operações.	Rejeitada
339	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina que a redução de benefícios fiscais alcance todas as hipóteses do art. 3º da LCP 160/17 e que a redução dos créditos presumidos manterá o percentual em relação à alíquota geral.	Acatada
340	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina a não incidência do IBS e da CBS sobre transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica	Rejeitada
341	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina que a alíquota do regime específico aplicável a combustíveis e lubrificantes seja do tipo específica.	Rejeitada
342	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina que a imunidade de IPVA seja aplicada a embarcações com a finalidade de exploração de atividade econômica	Rejeitada
343	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Reduz o critério de repartição da quota parte relativo à população para 35% e prevê que 50% obedecerá a proporção do valor adicionado	Rejeitada
344	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Substitui diversas menções ao “meio ambiente” do texto da PEC por “desenvolvimento sustentável”	Rejeitada
345	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Prevê criação de regime fiscal favorecido para empreendimentos de geração de energia elétrica, tecnologias sinérgicas e bens de capital associados, com base em fontes renováveis, autorizados a partir da publicação desta Emenda Constitucional, destinados à produção de hidrogênio renovável e derivados.	Rejeitada
346	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Cria regime de aproveitamento do saldo acumulado de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins	Acatada
347	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Determina o destaque do IBS e da CBS do preço e repasse obrigatório para o adquirente, inclusive em relação aos contratos previamente celebrados	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

348	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Afasta a incidência do IS sobre operações relativas a serviços de telecomunicações.	Acatada
349	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Inclui serviços de telecomunicação, infraestrutura de telecomunicações e telesserviços, incluindo teleatendimento, telemarketing e cobrança por telefone no regime de alíquota reduzida	Rejeitada
350	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Determina que o IS-ZFM não incida sobre bens de mobilidade movidos a propulsão humana e que, por sua natureza, não gerem emissões de gases de efeito estufa.	Rejeitada
351	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Altera o início da cobrança do IBS para 2029 e afasta a redução gradativa das alíquotas do ICMS, inclusive relativa aos benefícios fiscais.	Rejeitada
352	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê que a lei complementar poderá preservar os créditos que seriam anulados devido imunidade ou não incidência	Rejeitada
353	Senador Irajá (PSD/TO)	Fixa regras para a devolução ao turista estrangeiro do IBS e da CBS que incidirem sobre serviços de hotelaria, parques de diversão, parques temáticos e transporte de passageiros	Rejeitada
354	Senador Irajá (PSD/TO)	Prevê a possibilidade de instituição da desoneração da folha de pagamentos para empresas sujeitas à CBS e determina que a lei que criar esse regime propicie arrecadação equivalente.	Rejeitada
355	Senador Irajá (PSD/TO)	Determina que os valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal sejam compensados com a CBS.	Rejeitada
356	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Determina a extinção de taxas e contribuições setoriais relativas às operações com telecomunicações.	Rejeitada
357	Senador Weverton (PDT/MA)	Inclui as organizações cooperativistas exclusivamente de agricultores familiares, com ingressos anuais inferiores a R$ 9.600.000 (nove milhões e seiscentos mil reais) decorrentes de atos cooperativos no regime diferenciado aplicado ao produtor rural que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Estende, ainda, o regime ao agricultor familiar e seus equiparados por força de lei, inclusive o integrado.	Rejeitada
358	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina a aplicação dos regimes diferenciados à contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

359	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina a imunidade do Pasep para unidades gestoras e respectivos fundos de previdência social relativos ao Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos	Rejeitada
360	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina que o IS-ZFM não incida sobre bens de mobilidade movidos a propulsão humana e que, por sua natureza, não gerem emissões de gases de efeito estufa.	Rejeitada
361	Senador Weverton (PDT/MA)	Reduz para 50% o desconto das alíquotas do IBS e da CBS para os bens e serviços de que trata o § 1º do art. 9º e dispõe sobre setores que terão alíquotas favorecidas.	Retirada pelo autor
362	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Reduz o critério de repartição da quota parte relativo à população para 25% e prevê que 60% será regulado por lei estadual	Rejeitada
363	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Determina que, na ausência de lei complementar, a compensação da União em decorrência da substituição do IPI pelo IS como fonte de repartição para Estados, DF e Municípios seja feita com valores da CBS	Rejeitada
364	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Exclui bens ou serviços da indústria de refrigerantes e bebidas não alcoólicas da incidência do IS	Rejeitada
365	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui insumos utilizados para pesquisa científica cujos projetos foram aprovados ou chancelados por agências de fomento à pesquisa na alíquota reduzida	Rejeitada
366	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Veda a prorrogação dos benefícios estabelecidos pela Lei nº 9.440, de 1997, e pela Lei nº 9.826, de 1999, para além de 31 de dezembro de 2025, exceto para empresas que iniciem projetos industriais em novas tecnologias de propulsão integralmente elétricas.	Acatada
367	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui serviços digitais, de Internet, de Inovação e de Tecnologia da Informação e de Informática e congêneres na alíquota reduzida	Rejeitada
368	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Suprime o Conselho Federativo	Rejeitada
369	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui plantas e flores ornamentais no tratamento diferenciado	Rejeitada
370	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Determina a precedência dos dispositivos relacionados ao IBS em relação à CBS	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

371	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Fixa alíquota máxima para os serviços de telecomunicação, infraestrutura de telecomunicações e telesserviços, incluindo teleatendimento, telemarketing e cobrança por telefone, durante a transição.	Rejeitada
372	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui o setor de telesserviços na alíquota reduzida	Rejeitada
373	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Afasta a redução gradativa das alíquotas do ICMS e do ISS, inclusive relativa aos benefícios fiscais.	Rejeitada
374	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui os serviços de telecomunicação, infraestrutura de telecomunicações e telesserviços, incluindo teleatendimento, telemarketing e cobrança por telefone na alíquota reduzida.	Rejeitada
375	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Altera o nome do Conselho Federativo para Comitê Gestor do IBS, suprime diversos dispositivos relativos a esse órgão, inclusive a competência para arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação.	Acatada
376	Senador Marcos Rogério (PL/RO)	Substitui aviação regional por serviços aéreos que empregam aeronaves com capacidade máxima certificada de 19 (dezenove) assentos para passageiros e capacidade máxima de carga paga de até 3.400 (três mil e quatrocentos) quilogramas no regime específico	Rejeitada
377	Senador Weverton (PDT/MA)	Suprime a vedação de que o IS incida sobre bens e serviços favorecidos com alíquota reduzida.	Acatada
378	Senadora Augusta Brito (PT/CE)	Prevê criação de regime fiscal favorecido para empreendimentos de geração de energia elétrica, tecnologias sinérgicas e bens de capital associados, com base em fontes renováveis, autorizados a partir da publicação desta Emenda Constitucional, destinados à produção de hidrogênio renovável e derivados.	Rejeitada
379	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui energia elétrica gerada a partir de fonte limpas e renováveis, tais como: hídricas, solar, eólica, biomassa, geotérmica e oceânica (energia das marés e das ondas) na alíquota reduzida.	Rejeitada
380	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui plantas e flores ornamentais na alíquota reduzida.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

381	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Afasta a incidência do IS sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País	Acatada
382	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui os serviços de telecomunicação, infraestrutura de telecomunicações e telesserviços, incluindo teleatendimento, telemarketing e cobrança por telefone na alíquota reduzida.	Rejeitada
383	Senador Astronauta Marcos Pontes (PL/SP)	Inclui serviços de internet e cibersegurança na alíquota reduzida.	Rejeitada
384	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Concede crédito presumido à revenda bens móveis usados desonerados.	Rejeitada
385	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina a imunidade tributária aos benefícios decorrentes da adesão ao Prouni	Rejeitada
386	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui veículos de transporte ferroviário de passageiros e cargas na imunidade de IPVA	Rejeitada
387	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui serviços de transporte coletivo de passageiros, concedidos ou autorizados pelo Poder Público competente na alíquota reduzida	Acatada
388	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina a manutenção dos regimes especiais de importação e aquisição de bens de capital para infraestrutura portuária, enquanto não for editada a lei complementar, que deverá estender as regras atuais ao IBS e à CBS	Rejeitada
389	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina a não incidência do IBS sobre operações da cadeia produtiva da reciclagem de resíduos sólidos e a permissão para que seja concedido crédito presumido aos adquirentes de bens e serviços desta cadeia	Rejeitada
390	Senador Weverton (PDT/MA)	Inclui atividades de gerenciamento ou manejo de resíduos sólidos na alíquota reduzida	Rejeitada
391	Senador Weverton (PDT/MA)	Inclui veículos de transporte ferroviário de passageiros e cargas na imunidade de IPVA	Rejeitada
392	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina a isenção de IBS e CBS sobre a aquisição e sobre a importação de bens de capital pelo contribuinte, quando não houver similar nacional, bem como a manutenção dos regimes especiais de importação e aquisição de bens de capital para infraestrutura portuária, enquanto não for	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		editada a lei complementar, que deverá estender as regras atuais ao IBS e à CBS	
393	Senador Weverton (PDT/MA)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
394	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Determina que o IS-ZFM não incida sobre bens de mobilidade movidos a propulsão humana e que, por sua natureza, não gerem emissões de gases de efeito estufa.	Rejeitada
395	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Afasta a incidência do IS sobre energia elétrica	Acatada
396	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
397	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Inclui alimentos destinados para consumo animal de qualquer natureza na alíquota reduzida	Rejeitada
398	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Inclui serviços digitais, de Internet, de inovação, de tecnologia da informação e de informática e congêneres na alíquota reduzida	Rejeitada
399	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Cria regime específico para operações com bens e serviços essenciais.	Rejeitada
400	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Afasta a incidência do IS sobre operações com bens e serviços essenciais.	Rejeitada
401	Senador Fernando Farias (MDB/AL)	Determina que a redução a zero da alíquota incidente sobre os itens da Cesta Básica Nacional de Alimentos ocorra desde o processamento e industrialização.	Rejeitada
402	Senador Fernando Farias (MDB/AL)	Afasta o critério de estarem submetidos a "condição" para os benefícios que serão compensados pelo Fundo de Compensação e permite a compensação de benefícios concedidos anteriormente à data limite, mas renovados ou prorrogados posteriormente.	Acatada
403	Senador Fernando Farias (MDB/AL)	Afasta o estorno de créditos em operações desoneradas.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

404	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Determina que a não elevação do custo das operações de crédito prevista no art. 10 alcance todas as instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou licenciadas pela Superintendência de Seguros Privados	Rejeitada
405	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Veda a prorrogação dos benefícios estabelecidos pela Lei nº 9.440, de 1997, e pela Lei nº 9.826, de 1999, para além de 31 de dezembro de 2025, exceto para os fabricantes de veículos em relação às vendas de veículos produzidos no país e que possuam motor elétrico, com capacidade de tração do veículo somente com energia elétrica, proveniente de sistema recarregável de armazenamento de energia de alta tensão, associado ou não a um motor a combustão interna que utilize alternativa ou simultaneamente gasolina e etanol.	Acatada
406	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Determina a não incidência do IBS aos benefícios decorrentes da adesão ao Prouni	Rejeitada
407	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Determina que os cálculos para fixação da alíquota de referência serão realizados pelo Ministério da Fazenda e pelo Conselho Federativo	Rejeitada
408	Senador Weverton (PDT/MA)	Determina que o percentual de redução da alíquota reduzida será de 50%. Além disso, altera a redação do inciso V e do IX do § 1º do art. 9º para determinar que serão beneficiados os serviços de transporte coletivo público de passageiros e os bens e serviços relacionados a segurança da informação.	Rejeitada
409	Senadora Augusta Brito (PT/CE)	Suprime “bens e serviços relacionados a segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética” da alíquota reduzida e amplia o campo de incidência do IS para alcançar armas e munições.	Acatada
410	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Determina que os recursos do FNDR sejam aplicados no combate à pobreza e que a entrega dos recursos obedecerá a proporção do número de pessoas em situação de pobreza e de extrema pobreza inscritas em cadastro único para programas sociais do governo federal.	Rejeitada
411	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Inclui alimentos especiais e fórmulas nutricionais destinados a pessoas com erros inatos do metabolismo no regime diferenciado	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

412	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Inclui plantas e flores ornamentais no regime diferenciado	Rejeitada
413	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Determina que as condições para gozo da imunidade tributária do ITCMD para instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, criada pela PEC, sejam as previstas no CTN, enquanto não for editada lei complementar reguladora.	Rejeitada
414	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Permite a devolução do IBS e da CBS (*cashback*) para pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, além de inseri-las em regime diferenciado.	Rejeitada
415	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Separa os produtos de acessibilidade para pessoas com deficiência e de cuidados básicos à saúde menstrual em incisos apartados de dispositivos médicos e medicamentos.	Acatada
416	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Reformula o Conselho Federativo, inclusive as competências, além de prever a implantação de uma Escola Nacional de Administração Tributária e de submissão dos servidores em exercício nesse órgão aos limites remuneratórios da União.	Rejeitada
417	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Propõe novo regime de partilha do produto da arrecadação do IBS durante a transição.	Rejeitada
418	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Determina que os cálculos para fixação da alíquota de referência serão realizados pelo Ministério da Fazenda e pelo Conselho Federativo	Rejeitada
419	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Trata do regime de compensação e fixa, como regra, o efetivo recolhimento como requisito para apropriação dos créditos (*Split payment*)	Rejeitada
420	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Inclui prestadores de serviços turísticos no regime específico.	Acatada
421	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Inclui operadoras turísticas e agências de viagens no regime específico	Acatada
422	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Determina que a Cesta Básica Nacional considere a diversidade regional e cultural da alimentação do país e garanta a alimentação saudável e nutricionalmente adequada	Acatada
423	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Cria regime específico para operações com bens e serviços essenciais.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

424	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Determina a aplicação da não incidência no regime específico aplicado às compras governamentais	Rejeitada
425	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Determina que o IS-ZFM não incida sobre bens de mobilidade movidos a propulsão humana, ainda que elétricos.	Rejeitada
426	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
427	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Determina que o IS não incidirá sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
428	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Prevê a concessão de crédito outorgado de IBS nas operações com produtos industrializados nos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e no Estado do Espírito Santo, quando destinadas aos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo	Rejeitada
429	Senador Mauro Carvalho Jr. (UNIÃO/MT)	Fixa limitações relativas à contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Rejeitada
430	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui pessoas físicas entre os possíveis beneficiários do Fundo de Compensação de Benefícios Financeiro-Fiscais.	Rejeitada
431	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estende o Fundo de Sustentabilidade do Amazonas às s Áreas de Livre Comércio existentes em 31 de maio de 2023, ainda que situadas em outros estados, além de permitir a vinculação de receita de impostos e contribuições federais, como mecanismo de manutenção do diferencial competitivo.	Rejeitada
432	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estende o disposto no art. 92-B da PEC nº 45, de 2019, às áreas de livre comércio existentes até a data de publicação da lei instituidora do imposto do art. 156-A.	Rejeitada
433	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Aumenta o aporte de recursos da União para o FNDR para R$ 75 bilhões.	Acatada
434	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Permite a concessão de crédito presumido, por lei complementar, para adquirentes de produtos de empresas optantes pelo Simples	Rejeitada
435	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Suprime o dispositivo relativo ao regime de compensação (*Split paumento*)	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

436	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Suprime a inclusão do IS nas exceções à regra da anterioridade anual e determina a aplicação da anterioridade nonagesimal à fixação das alíquotas de referência	Acatada
437	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Atribui ao Conselho Federativo a competência para editar normas relacionadas a obrigações acessórias, bem como permite que, juntamente com a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atue na harmonização das obrigações acessórias relativas a IBS e CBS	Acatada
438	Senador Sergio Moro (UNIÃO/PR)	Suprime a exceção as aquisições de uso ou consumo pessoal da regra da não cumulatividade	Rejeitada
439	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Cria regime específico para operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados	Acatada
440	Senador Cid Gomes (PDT/CE)	Reduz o critério populacional na repartição da quota parte para Municípios para 70% e aumenta o critério definido pela legislação estadual para 25%	Rejeitada
441	Senador Cid Gomes (PDT/CE)	Aplica a imunidade tributária de IBS e CBS aos produtos originários da atividade de floricultura, especificados conforme regulamento.	Rejeitada
442	Senador Cid Gomes (PDT/CE)	Inclui energia elétrica oriunda de fontes renováveis na alíquota reduzida	Rejeitada
443	Senador Cid Gomes (PDT/CE)	Prevê criação de regime fiscal favorecido para empreendimentos de geração de energia elétrica, tecnologias sinérgicas e bens de capital associados, com base em fontes renováveis, autorizados a partir da publicação desta Emenda Constitucional, destinados à produção de hidrogênio renovável e derivados.	Rejeitada
444	Senador Mauro Carvalho Junior (UNIÃO/MT)	Determina que o Senado Federal fixe alíquota de referência para o IS e que a carga tributária sobre cada bem e serviço sujeito ao IS não ultrapasse a carga tributária na data de promulgação da EC.	Rejeitada
445	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Institui alíquota de 0% para quaisquer produtos da horticultura, frutas e ovos.	Acatada
446	Senador Mauro Carvalho Junior (UNIÃO/MT)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que a carga	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		tributária desse regime não ultrapasse a carga tributária na data de promulgação da EC.	
447	Senador Mauro Carvalho Junior (UNIÃO/MT)	Cria regime específico para biocombustíveis	Rejeitada
448	Senador Fernando Farias (MDB/AL)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que a carga tributária desse regime não ultrapasse a carga tributária na data de promulgação da EC.	Acatada
449	Senador Magno Malta (PL/ES)	Estende a possibilidade de redução do impacto na aquisição de bens de capital à venda e importação.	Rejeitada
450	Senador Magno Malta (PL/ES)	Determina a manutenção dos regimes especiais de importação e aquisição de bens de capital para infraestrutura portuária, enquanto não for editada a lei complementar, que deverá estender as regras atuais ao IBS e à CBS	Rejeitada
451	Senador Magno Malta (PL/ES)	Determina que a lei complementar disporá sobre isenção na aquisição e importação de bens de capital.	Acatada
452	Senador Magno Malta (PL/ES)	Permite a concessão de crédito presumido a adquirentes de produtos e serviços de empresas do Simples.	Rejeitada
453	Senador Magno Malta (PL/ES)	Insere o imposto sobre a renda auferida em investimentos realizados no mercado de capitais cujo emissor do valor mobiliário seja uma empresa de menor porte no regime do Simples.	Rejeitada
454	Senador Magno Malta (PL/ES)	Inclui serviços oferecidos por sociedades de profissão regulamentada e bens e serviços produzidos por empresas de tecnologia na alíquota reduzida	Acatada
455	Senador Magno Malta (PL/ES)	Propõe que a lei complementar possa estender os bens e serviços beneficiados com regime diferenciado	Rejeitada
456	Senador Magno Malta (PL/ES)	Determina que o IS não incida sobre bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida.	Rejeitada
457	Senador Magno Malta (PL/ES)	Prevê que o IS será instituído por lei complementar	Acatada
458	Senador Magno Malta (PL/ES)	Concede tratamento diferenciado a flores e plantas ornamentais	Rejeitada
459	Senador Magno Malta (PL/ES)	Prevê criação de regime fiscal favorecido para empreendimentos de geração de energia elétrica, tecnologias sinérgicas e bens de	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		capital associados, com base em fontes renováveis, autorizados a partir da publicação desta Emenda Constitucional, destinados à produção de hidrogênio renovável e derivados.	
460	Senador Magno Malta (PL/ES)	Inclui bens de capital da indústria brasileira empregados na cadeia produtiva necessários à geração de energia e de vetores energéticos a partir de recursos naturais renováveis na alíquota reduzida.	Rejeitada
461	Senador Magno Malta (PL/ES)	Concede crédito presumido para empresas que empregam mão-de-obra acima da média nacional. O Senado Federal fixaria o valor dessa média.	Rejeitada
462	Senador Magno Malta (PL/ES)	Reduz a parcela da quota-parte do IBS distribuída conforme a população de 85% para 45%; mantém a parcela de 5% distribuída igualmente entre os municípios e a parcela de 10% distribuída conforme indicadores de aprendizagem e equidade; e insere parcela de 40% a ser distribuída segundo o valor adicionado em cada município.	Rejeitada
463	Senador Magno Malta (PL/ES)	Determina que a redução de benefícios fiscais alcance todas as hipóteses do art. 3º da LCP 160/17 e que a redução dos créditos presumidos manterá o percentual em relação à alíquota geral.	Acatada
464	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina que IBS e CBS serão regulamentados pela mesma lei complementar e que terão o mesmo conceito de destino	Acatada
465	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina que os produtos da Cesta Básica Nacional não sofram a incidência da contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados	Rejeitada
466	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Adequa a redação do inciso II do art. 10 sobre operações com bens imóveis	Rejeitada
467	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Inclui engenharia, arquitetura e cessão de bem imóvel no regime específico aplicado a operações com imóveis.	Rejeitada
468	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Suprime a permissão para que o Poder Executivo municipal atualize, por decreto, a base de cálculo do IPTU.	Rejeitada
469	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Inclui agências de turismo no regime específico	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

470	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Inclui produtos relacionados ao trabalho de cuidado na alíquota reduzida	Rejeitada
471	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Determina que a instituição, majoração ou redução de tributos seja antecedida da validação do impacto da medida na promoção da igualdade de gênero e raça	Rejeitada
472	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que os recursos do FNDR poderão ser aplicados em ações e obras de infraestrutura que atendam à demanda por cuidados da população, prioritariamente de crianças na primeira infância, pessoas com deficiência e pessoas idosas dependentes, bem como que sejam priorizados projetos para redução das desigualdades de gênero e raça.	Rejeitada
473	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Afasta a incidência do IS sobre operações com bens e serviços essenciais e cria regime específico para operações com energia elétrica.	Rejeitada
474	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que o IS será instituído por lei complementar	Acatada
475	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Determina que o IS não incida sobre bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida.	Rejeitada
476	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Fixa quórum menos rigoroso de votação, em segundo turno, caso não seja atingido o quórum inicial.	Rejeitada
477	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que o STF poderá propor projeto de lei para criação de órgão extraordinário nos tribunais de segundo grau, composto por membros dos TRFs e TJs, para julgar causas envolvendo IBS e CBS	Rejeitada
478	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Reformula as competências do Conselho Federativo e veda a retenção do produto da arrecadação, fora dos limites previstos na Constituição.	Acatada
479	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Suprime a redução gradativa das alíquotas do ICMS e dos benefícios fiscais relativos a esse tributo.	Rejeitada
480	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Determina a concessão de crédito presumido a contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular correspondente à alíquota máxima de referência definida pelo Senado Federal, além de prever regime fiscal favorecido para essas operações.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

481	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Inclui serviços de saneamento básico na alíquota reduzida	Acatada
482	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Insere produtos da horticultura no tratamento diferenciado	Rejeitada
483	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prorroga até 2032 os benefícios fiscais previstos pelas Leis de 9.440/97 e 9.826/99 e determina a redução em 20% ao ano, entre 2029 e 2032.	Acatada
484	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Determina que IBS e CBS serão regulamentados pela mesma lei complementar	Acatada
485	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Determina que o presidente e os membros da diretoria ou órgãos consultivos do Conselho Federativo serão nomeados pela instância máxima de deliberação após aprovação pela maioria absoluta do Senado Federal.	Acatada
486	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Aumenta o seguro receita para 4%	Acatada
487	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Uniformiza o período de transição da CBS com o do IBS.	Rejeitada
488	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que a lei complementar estabelecerá os mecanismos necessários, em relação ao IBS e à CBS, para desenvolver, estimular e garantir o diferencial competitivo da indústria nacional que promova agregação de valor à produção agropecuária brasileira	Rejeitada
489	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que a lei complementar poderá criar modalidade incentivada de créditos restituíveis à industrialização de produtos agropecuários, relativa à CBS	Rejeitada
490	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Esclarece que IBS e CBS estão sujeitos aos mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição.	Rejeitada
491	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Prevê que a lei complementar poderá criar modalidade incentivada de créditos restituíveis à industrialização de produtos agropecuários, relativa à CBS e esclarece que IBS e CBS estão sujeitos aos mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição.	Rejeitada
492	Senador Magno Malta (PL/ES)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	
493	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Inclui operadoras turísticas e agências de viagens no regime específico e esclarece quais serviços seriam esses.	Acatada
494	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Determina que o regime específico aplicado aos combustíveis e lubrificantes observará o tratamento tributário favorecido conforme o impacto ambiental e climático	Rejeitada
495	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Trata do regime de compensação e fixa, como regra, o efetivo recolhimento como requisito para apropriação dos créditos (*Split payment*)	Rejeitada
496	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Cria nova regra de repartição das receitas do IS, prevendo que 10% do produto da arrecadação desse imposto serão distribuídos para Estados e DF e, da parcela estadual, 25% serão distribuídos para os Municípios.	Rejeitada
497	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Propõe que o IS: incida sobre extração; seja instituído por lei complementa; não possa ter alíquotas alteradas pelo Executivo; possa incidir sobre exportações nos casos de aplicação de impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino; e que a incidência do IS afaste o tratamento diferenciado.	Acatada
498	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Propõe que o percentual da alíquota reduzida seja de 50%.	Rejeitada
499	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina que os serviços de transporte coletivo público de passageiros sejam beneficiados pela alíquota reduzida e exclui, deste regime diferenciado, os bens e serviços relacionados a segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética.	Rejeitada
500	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Fixa critérios para inclusão de produtos na Cesta Básica Nacional.	Rejeitada
501	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Exclui o critério populacional para aprovação das deliberações pela instância máxima do Conselho Federativo.	Rejeitada
502	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Inclui tecnologias assistivas na alíquota reduzida	Rejeitada
503	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Propõe a substituição da contribuição previdenciária patronal pela majoração das demais contribuições.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

504	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Suprime o art. 19 que trata da contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados.	Acatada
505	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina realização de estudo de impacto do regime diferenciado pelo Ministério da Fazenda e avaliação da pertinência de manutenção desse regime por Comissão Mista do Congresso Nacional no primeiro ano de cada legislatura	Acatada
506	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Insere veículos de transporte ferroviário de passageiros e cargas na imunidade do IPVA	Rejeitada
507	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina a progressividade do ITBI.	Rejeitada
508	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Veda a prorrogação dos benefícios estabelecidos pela Lei nº 9.440, de 1997, e pela Lei nº 9.826, de 1999, para além de 31 de dezembro de 2025., e permite o envio de proposição legislativa que institua novo benefício destinado à atração de investimentos para novas tecnologias ao setor automotivo em todo o território nacional para a produção de veículos que possuam motor elétrico	Rejeitada
509	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
510	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Propõe que o IS não incida sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
511	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que a instituição do IS ocorra por lei complementar	Acatada
512	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que a redução de benefícios fiscais alcance todas as hipóteses do art. 3º da LCP 160/17 e que a redução dos créditos presumidos manterá o percentual em relação à alíquota geral.	Acatada
513	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Aborda diversos tópicos, como: apropriação de crédito; saldo credor acumulado de IPI, PIS e Cofins; regime específico para locação de veículos; e saldo credor de ICMS	Acatada
514	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que a lei complementar disporá sobre isenção na aquisição e importação de bens de capital, bem como a manutenção dos regimes especiais de importação e aquisição	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		de bens de capital para infraestrutura portuária, enquanto não for editada a lei complementar, que deverá estender as regras atuais ao IBS e à CBS	
515	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina a adoção de mecanismos que preservem os benefícios dos regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
516	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui máquinas destinadas essencialmente à construção civil na imunidade de IPVA	Rejeitada
517	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Insere o imposto sobre a renda auferida em investimentos realizados no mercado de capitais cujo emissor do valor mobiliário seja uma empresa de menor porte no regime do Simples.	Rejeitada
518	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina a não incidência do IBS sobre operações da cadeia produtiva da reciclagem de resíduos sólidos e a permissão para que seja concedido crédito presumido aos adquirentes de bens e serviços desta cadeia	Rejeitada
519	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Inclui serviços digitais, de Internet, de inovação, de tecnologia da informação e de informática e congêneres na alíquota reduzida	Rejeitada
520	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que o IS não incida sobre bens e serviços beneficiados com alíquota reduzida.	Rejeitada
521	Senador Weverton (PDT/MA)	Inclui sistemas de armazenamento de energia com baterias no regime específico	Rejeitada
522	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina a proibição de concessão de benefício ou incentivo fiscal, inclusive relativos à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, para bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.	Rejeitada
523	Senador Lucas Barreto (PSD/AP)	Inclui prestadores de serviços turísticos no regime específico e esclarece quais serviços seriam esses.	Acatada
524	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Propõe critérios para distribuição dos recursos do FNDR, sendo 50% para reduzir desigualdades regionais, baseado no PIB *per capita*, e 50% para reduzir desigualdades sociais, baseado no IDH.	Acatada
525	Senador Weverton (PDT/MA)	Em relação às regras para aproveitamento do saldo credor acumulado de ICMS: fixa prazo de 60 dias para resposta aos pedidos de homologação; reduz a compensação para 60 parcelas; determina a atualização com base	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		na Selic; e prevê que os créditos poderão ser transferidos ao mesmo grupo econômico.	
526	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Suprime o *split payment* e fixa prazo de 60 dias para ressarcimento dos créditos. Além disso, em relação às regras para aproveitamento do saldo credor acumulado de ICMS: fixa prazo de 60 dias para resposta aos pedidos de homologação; reduz a compensação para 60 parcelas; determina a atualização com base na Selic; e prevê que os créditos poderão ser transferidos ao mesmo grupo econômico. Por fim, cria regime de aproveitamento do saldo acumulado de créditos de PIS, Cofins e IPI.	Acatada
527	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Determina alíquota reduzida em 40% para sociedades simples de profissionais liberais com profissão regulamentada.	Acatada
528	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Inclui sociedades simples de profissionais liberais com profissão regulamentada na alíquota reduzida e determina que o contratante suporte o acréscimo nos contratos em decorrência da criação do IBS e da CBS	Acatada
529	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina que: a concessão de incentivos regionais considere critérios de conservação do meio ambiente; o IBS não incida sobre serviços ambientais; a priorização de projetos de mitigação das emissões de gases de efeito estufa e de adaptação à mudança do clima na aplicação dos recursos do FNDR; e a adoção de alíquotas das contribuições para a seguridade social diferenciadas em razão da geração de externalidades ambientalmente positivas.	Rejeitada
530	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Determina a aplicação da alíquota zero da Cesta Básica Nacional e de algumas hipóteses de regime diferenciado para a contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados	Rejeitada
531	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Prevê que entre 15% a 25% da quota parte dos Municípios serão distribuídos conforme dispuser lei estadual, sendo 10% com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento de equidade e o restante com em critérios de conservação e preservação ambiental. O percentual remanescente será distribuído com base na proporção da população.	Acatada
532	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui, na alíquota reduzida, produtos oriundos da cadeia florestal e bens e serviços que promovam mitigação das emissões de gases de efeito estufa, adaptação à mudança do clima e redução da poluição e	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		contaminação do solo, da água e do ar. Além disso, insere associação e cooperativa de agricultores no tratamento diferenciado do produtor rural.	
533	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Insere operadoras turísticas e agências de viagens no regime específico e permite alteração na base de cálculo.	Acatada
534	Senadora Professora Dorinha Seabra (UNIÃO/TO)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	Rejeitada
535	Senadora Professora Dorinha Seabra (UNIÃO/TO)	Propõe que o IS não incida sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
536	Senadora Professora Dorinha Seabra (UNIÃO/TO)	Inclui serviços de higiene e embelezamento capilar, estético, facial e corporal dos indivíduos na alíquota reduzida	Rejeitada
537	Senadora Professora Dorinha Seabra (UNIÃO/TO)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
538	Senador Paulo Paim (PT/RS)	Veda a cessão de fluxo da arrecadação de tributo e seus acessórios de multa e juros	Rejeitada
539	Senador Paulo Paim (PT/RS)	Afasta a incidência sobre produtos da Cesta Básica Nacional da contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados	Rejeitada
540	Senador Paulo Paim (PT/RS)	Cria regime específico para sociedades de profissão regulamentada; montante do IBS deverá ser destacado na nota fiscal e acrescido aos contratos já firmados	Acatada
541	Senador Paulo Paim (PT/RS)	Inclui plantas e flores ornamentais na alíquota reduzida	Rejeitada
542	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui empresas prestadoras de serviços intensivos em mão de obra que realizem contratação principalmente de jovens sem formação profissional prévia na alíquota reduzida	Rejeitada
543	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Inclui serviços de educação básica em programas estabelecidos em lei, destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de baixa renda, em	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		instituições privadas de ensino básico no regime diferenciado	
544	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Suprime o instituto do *split payment* e determina prazo não superior a 30 dias para ressarcimento	Rejeitada
545	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Suprime a permissão para que o IS integre a base de cálculo de outros tributos	Rejeitada
546	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Suprima o dispositivo relativo à contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados	Acatada
547	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Adequa a redação da não cumulatividade do IBS e da CBS	Rejeitada
548	Senador Jorge Kajuru (PSB/GO)	Suprime o Perse do regime diferenciado	Acatada
549	Senador Cid Gomes (PDT/CE)	Determina que a tributação sobre a receita de operações de crédito não seja reduzida	Acatada
550	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Inclui serviços de transporte de cargas na alíquota reduzida	Rejeitada
551	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Inclui serviços, atividades, eventos e bens artísticos, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas na alíquota reduzida	Rejeitada
552	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Determina que as leis instituidoras do IBS e da CBS instituam mecanismos que preservem o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados pela Administração Pública	Acatada
553	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Prever que o tratamento diferenciado do Prouni deverá ser estendido para os serviços de educação básica	Rejeitada
554	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Altera a redação da imunidade do IPVA para plataformas e estende para embarcações cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas	Rejeitada
555	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Determina que o IS não incida sobre bens, produtos e serviços essenciais, bem como sobre energia elétrica e telecomunicações.	Acatada
556	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Cria regime de aproveitamento dos créditos acumulados de PIS, Cofins e IPI.	Rejeitada
557	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Permite a aplicação das regras dos regimes aduaneiros especiais e das ZPEs para o IS e	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		que seja permitida a desoneração desses regimes.	
558	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Concede aos juízes federais a competência para julgar as causas que envolvam CBS e IBS; prevê o princípio da simplicidade, que privilegiará a unificação das obrigações acessórias; que CBS e IBS terão as mesmas obrigações acessórias, bem como que os contribuintes ficarão sujeitos a uma única autoridade fiscal em seu domicílio.	Rejeitada
559	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que o Senado fixe as margens das alíquotas próprias dos entes federados e que a carga tributária da CBS e do IBS não poderá ultrapassar a carga tributária total em relação ao PIB na data da promulgação da EC.	Acatada
560	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Determina que o IS incida apenas em uma única fase da cadeia e nem sobre bens e serviços essenciais	Acatada
561	Senador Marcos Rogério (PL/RO)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
562	Senador Irajá (PSD/TO)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico e determina que sejam adotadas medidas para evitar o aumento da carga tributária em relação à existente na data da promulgação da Emenda Constitucional.	Acatada
563	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Determina que Ministério da Fazenda, TCU e Conselho Federativo auxiliem o Senado, inclusive com compartilhamento de dados e informações, preservado o sigilo fiscal, para deliberação acerca da alíquota de referência	Rejeitada
564	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Altera a redação do inciso V e do IX do § 1º do art. 9º para determinar que serão beneficiados os serviços de transporte coletivo público de passageiros e os bens e serviços relacionados a segurança pública e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética, quando destinados a órgãos da administração pública.	Rejeitada
565	Senador Alessandro Vieira (MDB/SE)	Reduz o período de transição para a distribuição do produto da arrecadação.	Rejeitada
566	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Inclui operações com energia elétrica no rol de regimes específicos, garantindo: uniformidade de alíquota, tratamento favorecido a consumidor de baixa renda, monofasia e base de cálculo de acordo com o	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		consumo regular e com a preservação do meio ambiente.	
567	Senador Alan Rick (UNIÃO/AC)	Propõe que o IS não incida sobre instalações de energia elétrica	Rejeitada
568	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Determina que o IS e a CBS incidirão sobre industrialização e a comercialização de bens e a prestação de serviços	Rejeitada
569	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Prevê que a contribuição previdenciária patronal gere créditos para serem compensados com a CBS.	Rejeitada
570	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Altera a redação da regra da não cumulatividade do IBS e da CBS para que compreenda bens de uso ou consumo pessoal, além de bens destinados ao ativo fixo.	Rejeitada
571	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Cria regime específico para advogados e escritórios de advocacia	Acatada
572	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Determina a repartição do produto da arrecadação da CBS com Estados, DF e com Municípios	Rejeitada
573	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Determina que a opção de recolhimento do IBS e da CBS em separado, feita pelo optante pelo Simples, possa ser feita a cada nota fiscal.	Rejeitada
574	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Define que operações com bens imóveis incluem locação e arrendamento de ativos de infraestrutura. Propõe isenção do IBS sobre importação e aquisição de bens de capital pelo contribuinte.	Rejeitada
575	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Determina que o imposto seletivo não incidirá sobre energia elétrica.	Rejeitada
576	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Insere a energia elétrica no rol daqueles setores que serão submetidos a regime específico de tributação.	Rejeitada
577	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Propõe travas para a tributação, de forma a, no agregado, garantir que os novos tributos criados gerem a mesma receita como proporção do PIB que os tributos que foram extintos. Para os bens e serviços submetidos ao IS, a alíquota não poderá ser superior à respectiva alíquota do IPI. A alíquota de referência do IBS estadual irá considerar as receitas destinadas a fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023 vinculadas à fruição de incentivos e benefícios fiscais, regimes especiais ou	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		outros tratamentos diferenciados relativos ao ICMS.	
578	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Veda a incidência do imposto seletivo em etapas intermediárias da cadeia de produção, requere que seja monofásico e explicita seu caráter extrafiscal. Também veda a incidência do imposto seletivo sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.	Acatada
579	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Substitui a expressão "hortícolas" por "horticultura" e exclui o requisito de, além desses produtos, as frutas e os ovos estejam nos termos da Lei nº 14.148, de 2021, para fazerem jus à alíquota de 0% do IBS e da CBS.	Acatada
580	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Amplia o seguro receita, de que trata o art. 132 do ADCT, de 3% para 5%.	Acatada
581	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Insere no rol de bens e serviços que contarão com desconto de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS, os alimentos especiais e fórmulas nutricionais destinados a pessoas com erros inatos do metabolismo; bem como alimentos parenterais e enterais, com o desconto podendo chegar a 100%.	Rejeitada
582	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Requer que para aprovar as deliberações do Conselho Federativo sejam necessários 3/5 dos votos dos estados e do Distrito Federal e 3/5 dos votos dos municípios e do Distrito Federal.	Rejeitada
583	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Insere, no texto constitucional, previsão expressa de que a manutenção dos créditos acumulados do IBS decorrentes de operações de exportação serão suportados conjuntamente pelos entes federados, por intermédio do Conselho Federativo, sem que se atribua a cada Estado o ônus de suportar, individualmente, o ressarcimento dos créditos acumulados pelos exportadores situados em seu respectivo território.	Rejeitada
584	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Requer que para aprovar as deliberações do Conselho Federativo será necessário 50% dos votos dos estados e do Distrito Federal de cada região do País.	Rejeitada
585	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Prevê que o seguro receita do IBS será repartido de forma a ser distribuído 50% para os estados e Distrito Federal e 50% para os municípios e Distrito Federal.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

586	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Estabelece que os benefícios fiscais previstos para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio também serão aplicados para os estados situados nas áreas da Sudam e Sudene. Cria a possibilidade de os Estados reduzirem em até quatro pontos percentuais a alíquota do IBS para incentivar diversas atividades, podendo, inclusive, reduzir a contribuição em relação ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante – AFRMM.	Rejeitada
587	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Conteúdo similar ao da Emenda 587, mas, neste caso, não vincula os benefícios àqueles concedidos à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.	Rejeitada
588	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Prevê que os saldos credores do ICMS serão atualizados pela taxa Selic.	Rejeitada
589	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Estabelece que a lei complementar que regulamentará o aproveitamento dos créditos do ICMS deverá dispor sobre a forma como seus titulares poderão transferir para terceiros do mesmo grupo econômico. A PEC prevê somente sobre a forma como poderá feita a transferência dos créditos para terceiros.	Rejeitada
590	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Dispõe sobre o aproveitamento dos créditos do PIS/Cofins e Cofins-importação.	Acatada
591	Senador Carlos Portinho (PL/RJ)	Veda o aproveitamento do crédito do IBS ao efetivo recolhimento do imposto. Limita em 30 dias o prazo para ressarcimento dos créditos acumulados. Insere vários bens e serviços entre aqueles que se submeterão a regime específico de tributação, sendo que esses bens e serviços farão jus a um desconto de pelo menos 50% da alíquota padrão do IBS e da CBS.	Rejeitada
592	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Assegura a imediata compensação do IBS devido com o valor cobrado e dispõe sobre a forma como o crédito poderá ser condicionado ao efetivo pagamento do tributo.	Rejeitada
593	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Em vez de contribuição sobre bens primários e semielaborados, os estados poderão manter os atuais fundos instituídos como condição para concessão de benefícios fiscais do ICMS, sem poder alterar a base de incidência, aumentar alíquotas ou criar novas contribuições.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

594	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Requer que a tributação do IBS, da CBS e do IS não resultem em carga tributária mais elevada do que a observada em 2023, como proporção do PIB.	Acatada
595	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Aumenta de 60% para 75% a população representada pelos estados e Distrito Federal como condição para aprovação das deliberações do Conselho Federativo.	Rejeitada
596	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Requer que o imposto seletivo seja regulamentado por lei complementar, seja não cumulativo, incida uma única vez, não integre a própria base de cálculo e de outros tributos e seja avaliado a cada três anos.	Acatada
597	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Requer que o IBS tenha o seu valor informado no documento fiscal. Altera a redação para explicitar que a CBS incidirá sobre bens, direitos e serviços. A PEC menciona apenas bens e direitos.	Rejeitada
598	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Veda a incidência do imposto seletivo sobre operações relativas a serviços de telecomunicação, energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.	Acatada
599	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Prevê que o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverão atuar de forma a unificar – e não harmonizar, como prevê a PEC – normas e procedimentos. Prevê também que a União poderá ter assento no Conselho em situações excepcionais.	Rejeitada
600	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Retira a menção a tributos como instrumentos para manter a competitividade da Zona Franca de Manaus.	Acatada
601	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Insere a cooperação entre os princípios que devem ser observados pelo Sistema Tributário Nacional.	Rejeitada
602	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Estabelece que lei complementar deverá tratar da definição de tratamento simplificado para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias.	Rejeitada
603	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Prevê que os saldos credores do ICMS serão atualizados pelo mesmo índice que a administração tributária local utilizar para atualizar seus créditos.	Rejeitada
604	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Estabelece regras para o aproveitamento de crédito dos tributos federais que serão extintos (PIS/Cofins, Cofins-importação e IPI).	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

605	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Acrescenta o transporte de cargas ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% da alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
606	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Estabelece que o IBS e a CBS não incidirão sobre a venda de bens móveis integrantes do ativo imobilizado.	Rejeitada
607	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Exige o cumprimento da noventena quando da fixação das alíquotas de referência.	Rejeitada
608	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Dá ao STJ competência para processar e julgar conflitos entre entes federativos ou entre esses e o Conselho Federativo do IBS, relacionados ao IBS e à CBS. O texto da PEC prevê competência para julgar conflitos somente relacionados ao IBS.	Acatada
609	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Proporciona a possibilidade de que uma lei complementar delimite balizas comuns ao processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias de todos os entes da federação.	Rejeitada
610	Senador Magno Malta (PL/ES)	Acrescenta o transporte de cargas ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% da alíquota do IBS e da CBS.	Rejeitada
611	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Acrescenta os serviços de telecomunicações ao rol de bens e serviços que usufruirão de desconto de 60% da alíquota do IBS e da CBS	Rejeitada
612	Senador Carlos Viana (PODEMOS/MG)	Substitui a expressão “hortícolas” por “horticultura” e exclui o requisito de, além desses produtos, as frutas e os ovos estejam nos termos da Lei nº 14.148, de 2021, para fazerem jus à alíquota de 0% do IBS e da CBS.	Acatada
613	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Estabelece que a instituição, majoração ou redução de tributos deverá ser antecedida da avaliação do impacto da medida na promoção da igualdade entre homens e mulheres.	Rejeitada
614	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Dispõe que a distribuição dos recursos do FNDR também deverá atender à demanda por cuidados da população, prioritariamente de crianças na primeira infância, pessoas com deficiência e pessoas idosas dependentes e deverá observar mecanismos para diminuição da desigualdade entre homens e mulheres.	Rejeitada
615	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Retira bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética do regime diferenciado com alíquotas reduzidas	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

		e autoriza a incidência do imposto seletivo sobre armas e munições.	
616	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Dispõe que os insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal passíveis de integrar o regime diferenciado com alíquotas reduzidas poderão ser selecionados pela lei complementar.	Acatada
617	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Estabelece que os bens e serviços sobre os quais incida o imposto seletivo não poderão gozar de benefícios tributários de qualquer natureza.	Rejeitada
618	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Prevê redução de 100% do IBS e da CBS para produtos da sociobiodiversidade brasileira.	Rejeitada
619	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Estabelece que a Cesta Básica Nacional de Alimentos deve considerar a diversidade regional e cultural da alimentação do país e garantir a alimentação saudável e nutricionalmente adequada.	Acatada
620	Senadora Eliziane Gama (PSD/MA)	Altera a redação proposta ao inciso VIII do § 1º do art. 225 da CF para garantir regime fiscal favorecido para empreendimentos de geração de energia elétrica, tecnologias sinérgicas e bens de capital associados, com base em fontes renováveis, destinados à produção de Hidrogênio Renovável e derivados.	Rejeitada
621	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Insere dispositivo para definir alimento para fins da aplicação do regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Acatada
622	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Trata da uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do IBS, por meio de orientações e respostas a consultas que serão vinculantes para todos os entes que integram o Conselho Federativo. Reforça a representação paritária no órgão.	Rejeitada
623	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Altera o art. 134 do ADCT para assegurar a possibilidade de ressarcimento de saldo credor de ICMS mesmo após o prazo fixado no art. 134, § 3º, II, do ADCT.	Rejeitada
624	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Busca dar tratamento ao IBS e a CBS na mesma lei, garantindo que terão as mesmas obrigações acessórias, unificação da fiscalização, do processo administrativo tributário; prevê o compartilhamento de informações, normas, interpretações e procedimento uniformes.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

625	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)/ Senadora Margareth Buzetti (PSD/MT)	Inclui as empresas reformadoras de pneumáticos e os serviços de reforma de pneumáticos usados no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Rejeitada
626	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)/ Senadora Margareth Buzetti (PSD/MT)	Reduz em 30% a alíquota do IBS e da CBS nas operações com serviços de qualquer natureza.	Acatada
627	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)/ Senador Jayme Campos (UNIÃO/MT)	Inclui os bens e serviços relacionados às infraestruturas de embarque de transporte coletivo de passageiros no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Rejeitada
628	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Inclui os serviços oferecidos por sociedades simples de profissionais liberais que exerçam atividade regulamentada ou não, de natureza intelectual, técnica, científica ou literária no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Acatada
629	Senador Efraim Filho (UNIÃO/PB)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico de tributação do IBS e limita a respectiva carga tributária.	Acatada
630	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico de tributação do IBS.	Rejeitada
631	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Inclui serviços turísticos no regime específico de tributação do IBS.	Rejeitada
632	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Inclui serviços que tenham a mão de obra como seu principal insumo no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Rejeitada
633	Senador Laércio Oliveira (PP/SE)	Prevê a inclusão dos serviços que tenham a mão de obra como seu principal insumo em regime específico.	Rejeitada
634	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Prevê a inclusão das operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações em regime específico.	Acatada
635	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Altera a regra de transição para redução dos benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos ao ICMS e ao ISS.	Rejeitada
636	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Pretende explicitar que, sempre que possível, os impostos serão graduados de forma progressiva segundo a capacidade econômica do contribuinte.	Rejeitada
637	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Fixa critérios para a distribuição dos recursos do FNDR.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

638	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Retira a competência do Conselho Federativo para iniciar o processo legislativo referente ao IBS.	Acatada
639	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Retirar a competência do Conselho Federativo para coordenar a atuação integrada dos entes no tocante à representação judicial do IBS.	Rejeitada
640	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Amplia o seguro receita, de que trata o art. 132 do ADCT, de 3% para 5%.	Acatada
641	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Atribui à lei complementar regular a instituição de padrão unificado de obrigações acessórias em âmbito nacional.	Rejeitada
642	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Limita a substituição tributária no IBS apenas aos casos de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, vedando sua adoção relativamente às pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil.	Rejeitada
643	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Aumenta o valor dos recursos disponibilizados pelo FNDR para R$ 75 bilhões ao ano a partir de 2033.	Acatada
644	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Afasta a incidência do IPVA sobre veículos de transporte ferroviário de passageiros e cargas.	Rejeitada
645	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Prevê a instituição de mecanismos que preservem o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados pela Administração Pública frente a nova tributação.	Acatada
646	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Inclui serviços turísticos e de eventos no regime específico de tributação do IBS e limita a respectiva carga tributária.	Acatada
647	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Define prestadores de serviços turísticos e os inclui no regime específico de tributação do IBS.	Acatada
648	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Prevê a redução em 100% das alíquotas do IBS e da CBS sobre serviços de educação, mediante programa de contrapartida ou de oferta de bolsas; estende o benefício do PROUNI à educação básica.	Rejeitada
649	Senador Zequinha Marinho (PODEMOS/PA)	Veda a instituição de impostos sobre o PROUNI.	Rejeitada
650	Senadora Augusta Brito (PT/CE)	Inclui atividades funerárias, como cemitérios, crematórios, serviços e planos funerários no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Rejeitada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

651	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Prevê que o imposto seletivo não incidirá sobre operações com energia elétrica de fontes renováveis ou biocombustíveis, combustíveis sustentáveis e renováveis; que 10% do produto da arrecadação do imposto sobre produtos prejudiciais ao meio ambiente será destina a Fundos Públicos para transição energética e contenção aos efeitos da mudança do clima.	Acatada
652	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Garante a redução do impacto do IBS sobre a aquisição e importação de bens e serviços destinados ao ativo imobilizado, e fixa prazo para compensação ou ressarcimento; estabelece que serão previstas hipóteses de suspensão do IBS (e não diferimento) aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais, às zonas de processamento de exportação e aos projetos que atendam a política pública instituída para descarbonização da matriz energética.	Rejeitada
653	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Altera a redação proposta ao inciso VIII do § 1º do art. 225 da CF para garantir regime fiscal favorecido para os biocombustíveis renováveis, combustíveis sustentáveis, incluindo o hidrogênio renovável e de baixo carbono, bem como energia elétrica de fonte renovável, destinadas aos projetos que atendam a política pública instituída para descarbonização da matriz energética.	Rejeitada
654	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui operações com energia elétrica majoritariamente produzida a partir de fontes renováveis no regime diferenciado com alíquotas reduzidas.	Rejeitada
655	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Inclui projetos vinculados à transição energética em regime específico do IBS.	Rejeitada
656	Senador Omar Aziz (PSD/AM)	Inclui operações com obras de arte, incluindo serviços, atividades, feiras, eventos, bens e produções realizadas por entidades culturais, museus e galerias de arte no regime diferenciado com alíquotas reduzidas e isenção.	Rejeitada
657	Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES)	Inclui no art. 159-A os critérios básicos que nortearão a distribuição dos recursos do FNDR; garante que pelo menos 15% dos recursos do FNDR sejam destinados a investimentos em infraestrutura nos Estados de origem dos produtos primários e semielaborados destinados à exportação. Propõe a ampliação do montante dos recursos destinados ao FNDR para R$ 75 bilhões a partir de 2033.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23826.00044-03

658	Senador Esperidião Amin (PP/SC)	Mantém as alíquotas do ICMS, do ISS e os respectivos benefícios, incentivos fiscais ou financeiros até 31 de dezembro de 2032.	Rejeitada
659	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Acrescenta a expressão "e seus respectivos tratamentos tributários" no inciso IX do § 5º do art. 156-A da CF, para complementar a referência a regimes aduaneiros especiais.	Rejeitada
660	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prevê prazo máximo para restituição dos saldos credores não compensados nas operações do mês.	Rejeitada
661	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Estabelece regras e critérios para a compensação, pelo FCBF, das pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS.	Rejeitada
662	Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR)	Prorroga em um ano a fase teste da CBS, com alíquota de 1%. Posterga em não menos de um ano a implementação da CBS e a extinção da PIS/Cofins. Adia para pelo menos 2033 a extinção do IPI e do ICMS. Retira o gradualismo da transição do ICMS para o IBS, de forma que ocorra em somente um ano.	Rejeitada
663	Senador Renan Calheiros (MDB/AL)	Veda a edição de normas infralegais em matéria tributária sem a devida avaliação do seu impacto e divulgação de estudos e pareceres que a embasaram.	Rejeitada
664	Senador Renan Calheiros (MDB/AL)	Estipula que, sempre que aplicável ao tributo específico, é vedado ao ordenamento normativo gerar efeito regressivo.	Rejeitada
665	Senador Renan Calheiros (MDB/AL)	Requer que o projeto de lei que exigir ou aumentar tributo deverá conter avaliação e demonstração do seu impacto econômico-financeiro.	Rejeitada
666	Senador Magno Malta (PL/ES)	Limita em 25% a soma das alíquotas do IBS e da CBS.	Acatada
667	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Inclui operações com energia elétrica oriunda de fontes renováveis na lista de bens e serviços que terão direito a desconto de 60% na alíquota padrão do IBS e da CBS.	Rejeitada
668	Senadora Mara Gabrilli (PSD/SP)	Propõe redução de 100% na alíquota do IBS e da CBS para veículos adquiridos por taxistas e pessoas com deficiência.	Rejeitada
669	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Os benefícios fiscais previstos na Lei Complementar nº 160, de 2017, terão a mesmo ritmo de redução daquele previsto no *caput* do art. 128 do ADCT.	Acatada

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

158

SF/23826.00044-03

670	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Insere o setor de turismo entre aqueles que se submeterão ao regime diferenciado e estabelece, para alguns setores que estarão sujeitos a esse regime, a garantia de manutenção da carga tributária.	Acatada

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/2583970700

SF/23179.22752-80

COMPLEMENTO DE VOTO

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que *altera o Sistema Tributário Nacional*; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*.

Relator: Senador **EDUARDO BRAGA**

I – RELATÓRIO

No dia 25 de outubro, tivemos a oportunidade de apresentar nosso relatório sobre as Propostas de Emenda à Constituição nº 45 e 110, de 2019, e nº 46, de 2022, as quais propõem alterações no Sistema Tributário Nacional, com ênfase nos tributos sobre o consumo.

Nosso relatório analisou as três propostas, tanto em relação aos aspectos formais e constitucionais, quanto em relação ao mérito. Concluímos pela aprovação da PEC nº 45, de 2022, com a consequente prejudicialidade das demais. Todavia, para contemplar ao máximo as contribuições dos diversos palestrantes que aqui estiveram, nas nove audiências públicas, e, principalmente, as então 670 emendas das Senadoras e dos Senadores, oferecemos substitutivo à consideração deste colegiado. No substitutivo, conforme exposto no relatório, buscamos ajustar a proposta original em nove eixos principais, mas sem desnaturar o hercúleo trabalho feito pela Câmara dos Deputados.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Esse relatório ficou disponível para análise da Casa durante duas semanas, quando toda a sociedade pôde constatar nossa intenção de produzir um texto equilibrado e que alcançasse o consenso em torno dos objetivos centrais desta Reforma, quais sejam: simplificação, justiça tributária e limitação ao aumento da carga sobre os contribuintes.

No entanto, ainda que consideremos cumpridos esses objetivos, ainda há, na condição de relator, um longo caminho de debates, discussão e negociação até o momento da votação.

A prova disso foi a apresentação de quase cem emendas até o momento, o que nos obriga a apresentar esta complementação de voto. Aproveito esta complementação para proceder a ajustes pontuais no substitutivo, seja para acolher total ou parcialmente alguma das emendas, seja para fazer correções técnicas no texto já apresentado.

Todos os ajustes serão devidamente explicitados.

II – ANÁLISE

O primeiro conjunto de correções propostas no voto proferido no dia 25 de outubro decorrem de observações feitas pelas assessorias dos partidos e lideranças em relação a erros de remissão e de numeração. Vamos nos abster de indicá-las individualmente, mas aproveitamos para agradecer a todos os que contribuíram para esses reparos.

Em relação às emendas, vamos nos concentrar nas que consideramos meritórias e que, por essa razão, terminaram sendo acolhidas, total ou parcialmente.

As emendas nºs 730 e 731, dos Senadores Veneziano Vital do Rego e Vanderlan Cardoso, recuperam a redação original do *caput* do § 6º do art. 156-A na parte que trata de regimes específicos (“disporá sobre” no lugar de “poderá estabelecer”). Acolhemos ambas as emendas, pois a redação original dá mais segurança aos setores atendidos pelos regimes específicos.

A emenda nº 752, do Senador Marcelo Castro, também retoma o texto da PEC nº 45, de 2019, aprovado na Câmara dos Deputados, especificamente em relação ao inciso IV do § 3º do art. 9º, que trata da

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

"redução de alíquota para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas". Convencemo-nos do mérito da referida isenção, que beneficiará os centros históricos de nossas cidades.

No art. 9º, § 1º, VII, inserimos o adjetivo "público" para caracterizar o serviço de transporte coletivo de passageiros, sanando qualquer eventual dúvida sobre o exato alcance da alíquota reduzida. Com isso, acatamos as emendas de nºs 408, do Senador Weverton, e 499 e 564, estas do Senador Alessandro Vieira.

Ainda no mesmo dispositivo:

(**i**) incorporamos a aquisição de medicamentos e dispositivos médicos adquiridos pela Administração Pública e por entidades de assistência social sem fins lucrativos na alíquota zero. Com isso, atendemos a emenda nº 745, do Senador Fabiano Contarato. Trata-se de medida importante para equiparar o tratamento tributário do revendedor nacional, hoje prejudicado pela importação direta por entidades imunes;

(**ii**) realocamos os serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos para a zerar a alíquota tanto da CBS quanto do IBS incidentes sobre eles. A importância dessas instituições na pesquisa e desenvolvimento tecnológico justificam a medida. Com isso, acatamos as emendas nº 749 e 753, do Senador Esperidião Amin e do Senador Izalci;

(**iii**) acolhemos a Emenda de nº 581, da Senadora Mara Gabrilli, e esclarecemos que as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo são considerados medicamentos para fins de concessão de tratamento diferenciado;

(**iv**) acolhemos a Emenda nº 668, da Senadora Mara Gabrilli, que preserva a atual isenção na compra de automóveis por pessoas com deficiência ou no espectro autista, bem como por taxistas. Não é razoável que um benefício já consolidado e de tamanha importância para esses dois grupos de beneficiários seja extinto pela mera mudança e fusão de tributos.

No art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), modificamos a redação do § 3º, também sem alterar o mérito. O

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

objetivo é deixar mais claro que o benefício fiscal, industrial ou não, tenha o formato ou desenho que tiver, será reduzido na **exata** proporção da redução do ICMS prevista no *caput* do art. 128. A alteração se fundamenta nas razões da emenda nº 760, do Senador Fabiano Contarato.

Acolhemos a emenda nº 694, do Senador Jorge Kajuru, que mantém as vinculações atualmente existentes para universidades e instituições educacionais. Não se pode correr o risco de, à falta de manifestação das assembleias estaduais, esses fundos fiquem sem o aporte necessário à manutenção de suas atividades.

Acolhemos também a emenda nº 758, do Senador Contarato, que pretende alterar o inciso VII do § 2º do art. 156-B, que trata do Comitê Gestor, para incluir de maneira expressa que a representação do órgão será feita por integrantes das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, evitando, assim, o risco de criação de novas carreiras e cargos dentro do próprio Comitê.

A emenda nº 747, também de autoria do Senador Fabiano Contarato, corrige inconsistência na redação do § 10 do art. 130 do ADCT relativamente à possibilidade de o Tribunal de Contas da União disciplinar matéria coberta pelo sigilo fiscal. Ao acolher a emenda, remetemos a questão para a lei complementar, conforme já determina a Constituição Federal.

Acolhemos, com ajuste de redação, a Emenda nº 344, do Senador Flávio Bolsonaro, para substituir, nos arts. 43 e 159-A, a expressão "preservação do meio ambiente" por "sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono". Concordamos que a expressão é mais atual e abrangente.

No tratamento das compras governamentais, também com o objetivo de reforçar a clareza, acrescentamos, na parte que trata das importações, a expressão "assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas". O sistema de compras governamentais, já constante na proposta oriunda da Câmara dos Deputados e por nós aprimorada, tem como premissa a neutralidade tributária, que deve evitar favorecimento entre os fornecedores brasileiros e, com mais razão ainda, em relação aos fornecedores externos. Esta preocupação, com a qual concordamos, consta da emenda nº 746, do Senador Fabiano Contarato.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Para garantir a segurança jurídica nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, explicitamos que se referem a operações sujeitas à imunidade. Com isso, acatamos, com redação ajustada, a Emenda nº 352, do Senador Laércio Oliveira.

Outro ajuste, que não tem impacto de mérito, apenas deixa claro que o Comitê Gestor, quando for o caso, também reterá a parcela a ser devolvida a título de *cashback*. Isso já estava implícito na descrição do próprio sistema, mas é importante que o Comitê Gestor seja expressamente incumbido dessa retenção. Esse alerta consta da Emenda nº 748 do Senador Fabiano Contarato, que ora acolhemos.

Outra emenda acolhida é a nº 95, do Senador Mecias de Jesus, a quem cumprimentamos pela iniciativa de buscar um tratamento favorecido ao gás de botijão adquirido pelas famílias de baixa renda. Comungando dessa mesma preocupação, propomos incluir, na mesma regra do *cashback* obrigatório da energia elétrica, o gás liquefeito de petróleo consumido pela população de baixa renda. Trata-se de um meio inteligente e eficiente de direcionar a redução tributária para quem mais precisa.

Também do mesmo Senador Mecias de Jesus, a Emenda nº 430 aperfeiçoa o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais. Apesar de a legislação admitir benefícios fruídos por pessoas físicas, o fundo somente previa compensação a pessoas jurídicas. Atendidos os requisitos de compensação já existentes, não há porque excluir pessoas físicas do âmbito do alcance do fundo.

Provocados pela Emenda nº 724, do Senador Zequinha Marinho, procedemos a um ajuste pontual no art. 21, que trata das regras de transição para contratos assinados antes da promulgação da emenda oriunda da PEC 45, apenas para indicar que a lei complementar poderá trazer regras para lidar com essas relações jurídicas impactadas pela incidência do sistema tributário nascidas até a efetiva criação da CBS e do IBS. Entre a promulgação da emenda constitucional e a aprovação das leis complementares, haverá certamente novos contratos públicos e privados que demandarão correções e renegociações que podem se beneficiar dessas regras de transição.

Também acolhemos a emenda nº 766, do Senador Fabiano Contarato e a de nº 767, do Senador Carlos Viana. Elas alteram o art. 19 do

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Substitutivo, para permitir que os benefícios fiscais ao setor automotivo sejam estendidos a projetos relacionados à produção de veículos movidos a álcool, isoladamente ou em conjunto com gasolina, nos termos de lei complementar. Esses benefícios somente serão concedidos para pessoas jurídicas já habilitadas no âmbito das Leis nºs 9.440, de 1997, e 9.826, de 1999, e serão condicionados, em qualquer caso, a compromissos de investimento e volume de produção mínimo, nos termos do ato concessório do benefício. Com essas alterações, estendemos o escopo dos benefícios à indústria automobilística de forma a viabilizar a expansão dessa importante atividade, impulsionando a economia nas regiões mais carentes do País.

Alteramos a transição para incorporar um mecanismo que premia os entes que forem mais eficientes em seus sistemas de arrecadação, conforme propôs a Emenda no 754, do Senador Fabiano Contarato, que altera os arts. 131 e 132 do ADCT. Entendemos que, em uma fase inicial, reter 90% da arrecadação do IBS dos Estados e Municípios, para posterior redistribuição conforme o que se arrecadava antes desta Reforma, é fundamental para evitar flutuações significativas nas receitas dos entes. Mas é necessário reconhecer que esse sistema desincentiva os Fiscos estaduais e municipais a investirem, pois, independentemente do que arrecadarem, terão a maior parte redistribuída. O mecanismo proposto cria um fator de ajuste, de forma que os entes que aumentarem sua arrecadação ao longo do tempo, comparativamente aos demais, receberão uma parcela maior do montante a ser redistribuído. Ainda sobre a transição, também alteramos o montante do IBS a ser retido entre 2029 e 2032, de 90% para 80%.

Acatamos também as alterações nos fundos estaduais que a Emenda nº 769, do Senador Fabiano Contarato, propõe. O Substitutivo apresentado na CCJ previa que os Estados poderiam manter, até 2032, os fundos financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS. Neste complemento de voto, retomamos a proposta de instituir uma contribuição em substituição a tais fundos. Essa contribuição será extinta no final de 2043 e não poderá ampliar nem a alíquota e nem o campo de incidência daquelas que se verificam atualmente para os respectivos fundos. Como os Estados poderão manter as receitas, alteramos o art. 131 do ADCT para excluir tais receitas do cômputo das alíquotas de referência do IBS estadual.

Adequamos a imunidade de IPVA para plataformas de forma a abranger "aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal", nos termos da emenda nº 554, do Senador Carlos Portinho.

Incorporamos ao texto a redação proposta pela emenda nº 555, também do Senador Carlos Portinho, para evitar conflito com a regra própria disposta no inciso I do § 6º do art. 153 da Constituição, que veda a incidência do IS sobre operações com energia elétrica e telecomunicações.

Acatamos a emenda nº 601, do Senador Efraim Filho, que insere o princípio da cooperação no art. 145, § 3º. Consideramos oportuna e conveniente a menção a esse princípio.

Também do mesmo Senador Efraim Filho, acatamos em parte as emendas nºs 597 e 602, para esclarecer a possibilidade de o imposto vir destacado na nota fiscal. Achamos meritória, mas incluiremos a expressão "sempre que possível" para não prejudicar regimes específicos que podem ser incompatíveis com esse procedimento. A outra emenda busca estabelecer, como princípio, que as obrigações acessórias devem ser fixadas mediante critérios que visem à sua simplificação. Nesse caso, concordamos com o princípio, mas manteremos sua aplicação restrita à CBS e ao IBS, que são os tributos centrais desta reforma.

Em relação às Emendas nºs 663, 664 e 665, todas do Senador Renan Calheiros, comungamos das mesmas preocupações manifestadas por Sua Excelência, tanto em relação à regressividade do sistema tributário, que deve ser evitada a todo custo, quanto em relação à necessidade de que cada alteração na legislação tributária tenha de vir acompanhada de estudos de impacto regulatório. É importante que criemos mecanismos para, efetivamente, impedir o retorno ao manicômio tributário que pretendemos abandonar com a reforma ora apresentada.

A Emenda nº 719, do Senador Laércio Oliveira, estende a destinação da Contribuição de Iluminação Pública para a aquisição de sistemas de monitoramento de vias e logradouros públicos. Parece-nos que se trata de atividade afim ao próprio serviço de iluminação pública, razão pela qual acatamos, com ajustes de redação.

Em relação ao regime específico das instituições financeiras, sensibilizamo-nos em relação a um aspecto da emenda nº 751, do Senador

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Fabiano Contarato. Ele nos alerta que, ao fixar piso para a carga tributária do setor financeiro, podemos prejudicar as operações com fundos garantidores, especialmente o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Entendemos, pois, ser necessário alterar a redação do inciso II para prever a manutenção, em caráter geral, da carga tributária das operações financeiras, e, em específico, das realizadas no âmbito do FGTS e dos demais fundos garantidores. Com isso, preservamos, além do FGTS, o Fundo de Arrendamento Residencial (FAR) e o Fundo Garantidor de Habitação Popular (FGHab), ambos do Programa Minha Casa Minha Vida, além do Fundo de Desenvolvimento Social (FDS), entre outros fundos garantidores e de execução de políticas públicas. Parece-nos, pois, um bom equilíbrio alcançado pela emenda.

Consideramos, ainda, pertinente a emenda nº 740, do Senador Carlos Portinho. Sua intenção é preservar, no novo sistema, o recolhimento unificado dos tributos aplicáveis às Sociedades Anônimas do Futebol. Esse instituto jurídico vem mostrando sua importância e efetividade na recuperação desse esporte nacional, razão pela qual estamos acatando a sugestão.

Finalmente, expomos as mudanças que implementamos no substitutivo a partir das emendas apresentadas ou de sugestões vindas de setores da sociedade civil e que representam, em nosso sentir, melhorias ao texto original e ao substitutivo.

Emendas para serem acatadas

A Emenda nº 613, da Senadora Eliziane Gama, estabelece que a instituição, majoração ou redução de tributos deverá ser antecedida da avaliação do impacto da medida na promoção da igualdade entre homens e mulheres. Acatamos a emenda, mas com adaptações, estabelecendo que a avaliação quinquenal dos regimes diferenciados de que trata o art. 9º deverá considerar o impacto na promoção da igualdade entre homens e mulheres.

A Emenda nº 615, da Senadora Eliziane Gama, prevê, entre outros temas, determina a incidência do imposto seletivo sobre armas e munições. Acatamos essa proposta, substituindo a expressão "poderá incidir" por "incidirá" no inciso II do § 6º do art. 153 da Constituição.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

As Emendas de nº 688 e 784, do Senador Efraim Filho, preveem que os entes da Federação não poderão cobrar impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos Correios. Também submetem os Correios a regime específico de tributação. Entendemos que, por se tratar de empresa pública que presta serviço público, não faz sentido a cobrança de impostos pelos entes da Federação, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal. Por isso acatamos esta parte da emenda. Quanto ao regime específico de tributação, decidimos não acatar por entender não ser necessário.

A Emenda nº 713, do Senador Mecias de Jesus, estende para as Áreas de Livre Comércio (ALCs) os instrumentos tributários para garantir competitividade da produção industrial na Zona Franca de Manaus. Originariamente havia rejeitado a emenda por entender que, nas ALCs, não havia indústria a ser incentivada. Após melhor reflexão, contudo, entendi que seria possível utilizar os mesmos instrumentos tributários para estimular a atividade econômica naquelas áreas e, portanto, acato a emenda.

Emenda nº 773, do Senador Jacques Wagner, que trata da prorrogação dos fundos estaduais. Acatada. Conteúdo similar ao da Emenda nº 769, que foi tratada no relatório da Complementação de Voto.

Emenda nº 774, do Senador Efraim Filho, que prevê que lei complementar definirá tratamento simplificado para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Já havia sido acatada (art. 156-A, § 5º, IX).

Emenda nº 775, do Senador Efraim Filho, que prevê que o valor do IBS e da CBS será informado no documento fiscal. Já havia sido acatada (art. 156-A, § 1º, XIII).

A Emenda nº 778, do Senador Rogério Carvalho, propõe que os saldos financeiros dos recursos transferidos para o Fundo Nacional de Saúde e para o Fundo Nacional de Assistência Social, para enfrentamento da pandemia da Covid-19 no período de 2020 a 2022, sejam aplicados para o custeio de ações e serviços públicos de saúde, e de assistência social. A Emenda Constitucional

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

nº 126/2022 (conhecida como "PEC da Transição") autorizou que os recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde para o enfrentamento da pandemia sejam executados pelos entes federativos até 31 de dezembro de 2023. Como estamos próximos desse prazo final e do necessário reforço dos recursos disponíveis para a saúde pública, acatamos esta emenda, contudo fixando prazo para execução até 31/12/2024, mediante o acréscimo no texto correspondente na parte final do art. 122 do ADCT.

A Emenda nº 793, do Senador Alessandro Vieira e a Emenda nº 722, do Senador Laércio Oliveira, reduzem os prazos para apresentação de projetos de lei após a promulgação da Emenda Constitucional, previstos no art. 18 da PEC. Assim, o projeto de lei que reforma a tributação sobre a renda deverá ser encaminhado em até 90 dias, em vez de 180 dias, como previsto no Substitutivo. Os projetos referidos nesta Emenda terão o prazo de apresentação reduzido de 240 para 180 dias. Acrescenta também prazo de 90 dias para apresentação de projeto de lei que reforma a tributação sobre a folha de salários. Entendo que a redução dos prazos é meritória e, portanto, acato a emenda.

A Emenda nº 795, da Senadora Augusta Brito, propõe manter regime fiscal favorecido para empreendimentos que se destinem à produção de hidrogênio verde e fertilizante derivado do processo produtivo. Acatamos parcialmente esta emenda, para prever regime fiscal favorecido para hidrogênio verde no art. 225, § 1º, VIII.

III – VOTO

Em face do exposto, opinamos pela constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, e, no mérito, por sua aprovação, com acolhimento total ou parcial das emendas nºs 1, 2, 9, 15, 17, 22, 23, 32, 38, 40, 41, 44, 45, 48, 53, 64, 65, 67, 73, 78, 79, 80, 89, 95, 97, 98, 100, 106, 107, 109, 114, 119, 120, 125, 126, 130, 133, 135, 138, 150, 151, 154, 155, 158, 159, 162, 165, 166, 170, 171, 173, 174, 181, 187, 191, 193, 197, 198, 200, 202, 204, 205, 208, 209, 210, 214, 218, 220, 223, 227, 231, 232, 233, 236, 239, 240, 241, 253, 256, 259, 266, 267, 269, 275, 276, 277, 285, 288, 292, 293, 294, 296, 297, 301, 302, 307, 308, 310, 314, 316, 317, 319, 322, 327, 329, 330, 332, 333, 334, 337, 339, 344, 345, 346, 347, 348,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

352, 366, 375, 377, 378, 381, 387, 392, 395, 402, 405, 408, 409, 415, 420, 421, 422, 430, 433, 436, 437, 439, 443, 445, 446, 448, 451, 454, 457, 459, 463, 464, 469, 474, 478, 481, 483, 484, 485, 486, 492, 493, 497, 499, 504, 505, 511, 512, 513, 514, 523, 524, 526, 527, 528, 531, 533, 537, 540, 546, 548, 549, 554, 555, 557, 559, 560, 561, 562, 564, 571, 577, 578, 579, 580, 581, 590, 593, 594, 596, 597, 598, 600, 601, 602, 604, 608, 612, 613, 615, 616, 619, 620, 621, 624, 626, 628, 629, 630, 631, 634, 637, 638, 640, 643, 645, 646, 647, 651, 653, 657, 659, 663, 664, 665, 666, 668, 669, 670, 688, 694, 713, 719, 722, 724, 730, 731, 740, 741, 745, 746, 747, 748, 749, 751, 752, 753, 754, 758, 760, 766, 767, 769, 773, 774, 775, 778, 784, 793, e 795, tudo na forma do seguinte substitutivo, restando prejudicadas as Propostas de Emenda à Constituição nºs 110, de 2019 e 46, de 2022, e as demais emendas apresentadas:

EMENDA Nº 803 – CCJ (SUBSTITUTIVO)

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 43.** .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono." (NR)

"**Art. 50.** A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado, quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República ou o Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para prestarem, pessoalmente,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificação adequada.

....." (NR)

"**Art. 105.** .....

I – .....

.....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

....." (NR)

"**Art. 145.** .....

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos." (NR)

"**Art. 146.** .....

.....

III – .....

.....

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único." (NR)

"**Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

....." (NR)

"**Art. 149-B.** Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão regras comuns em relação a:

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – imunidades;

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

§ 1º Os tributos de que trata o *caput* observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

§ 2º O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 3º As operações de que trata o § 2º poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 4º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º.

§ 5º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma dos §§ 2º e 3º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

VI - .....

.....

b) entidades religiosas, templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

.....

VII – editar normas infralegais sobre matéria tributária sem dar ampla publicidade aos estudos e pareceres que as embasaram.

.....

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 8º Os estudos e pareceres divulgados na forma do inciso VII deverão conter avaliação do seu impacto sobre o grau de complexidade e a capacidade arrecadatória do sistema tributário nacional.

§ 9º O projeto de lei que exigir ou aumentar tributo, na forma do inciso I, deverá conter avaliação e demonstração do seu impacto econômico-financeiro." (NR)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

"**Art. 153.** .....

.....

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII terá finalidade extrafiscal e:

I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II – incidirá sobre armas e munições, exceto quando destinadas à administração pública;

III – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

IV – não integrará sua própria base de cálculo;

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

VI – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos.

VII – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*.

VIII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto." (NR)

"**Art. 155.** .....

.....

§ 1º .....

.....

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....

VI – será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação; e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal; e

d) tratores e máquinas agrícolas.” (NR)

“**Art. 156.** .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 1º .....

.....

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

....." (NR)

SEÇÃO V-A

DO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA COMPARTILHADA ENTRE ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS

"**Art. 156-A.** Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

VIII –será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, IV, VIII, 155, II, 156, III, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; e

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo.

XIII – sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:

I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII; e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:

a) crédito integral e imediato do imposto;

b) diferimento; ou

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

VI – as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;

VII – o processo administrativo fiscal do imposto; e

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

IX - critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando sua simplificação.

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I – combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas estabelecidas por resolução do Senado Federal, conforme os critérios e limites da lei complementar;

b) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

c) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda; e

d) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "c" e no § 1º, VIII;

II – serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII; e

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita, o faturamento ou o valor total agregado do sujeito passivo, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII;

III – sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; e

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

IV – serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; e

V – operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;

VI – serviços de saneamento e de concessão de rodovias, que preverá:

a) a desoneração do imposto na aquisição de bens de capital; e

b) hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

VII – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; e

VIII – operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações, que preverá hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

§ 7º A isenção e a imunidade:

I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

II – acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b".

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações com fornecimento de energia elétrica e com gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

"**Art. 156-B.** Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III – decidir o contencioso administrativo.

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I – os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor;

II – será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III – o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV – o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio de órgão colegiado composto pelos tribunais de contas dos Estados e do Distrito Federal e dos tribunais e conselhos de contas dos Municípios, na forma de lei complementar;

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa ou judicial do imposto serão realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências,

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os referidos entes federativos;

VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras; e

VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor observará a seguinte composição:

I – 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II – 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária, e será nomeado após aprovada a indicação pela maioria absoluta do Senado Federal.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V."

"**Art. 158**. .....

.....

III – 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios ou, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – 25% (vinte e cinco por cento):

a) do produto da arrecadação 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) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 80% (oitenta por cento) na proporção da população;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

II – 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;

III – 5% (cinco por cento), com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; e

IV – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observadas as destinações a que se referem as alíneas "c" e "d" do inciso II do referido parágrafo.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

....." (NR)

"**Art. 159-A.** Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o *caput*.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o *caput*, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o *caput*.

§ 4º Os recursos de que trata o *caput* serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

I – população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II – coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o *caput* do § 4º."

"**Art. 161.** .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"**Art. 167.** .....

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d", "e" e "f"

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

.....” (NR)

“**Art. 177.** .....

§ 4º .....

.....

II – .....

.....

d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros.” (NR)

“**Art. 195.** .....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

.....

§ 15. A contribuição prevista no inciso V será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A e poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI, VIII e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III, e 156-A, 195, I, “b”, IV e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º.” (NR)

“**Art. 198.** .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, "a", e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, "b" e § 3º.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) 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 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"**Art. 225.** .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio verde, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

.....” (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 76-A.** São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

.....” (NR)

“**Art. 76-B.** São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

.....” (NR)

“**Art. 92-B.** As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A, e às Áreas de Livre Comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no *caput*, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros e, subsidiariamente, observado o disposto no art. 149 da Constituição Federal, contribuição de intervenção do domínio econômico sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus ou nas áreas de livre comércio referidas no *caput*, garantido tratamento favorecido às operações na referida área.

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I – estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; e

II – preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.

§ 5º O produto da arrecadação da contribuição de que trata o § 1º será destinado:

I – à subvenção da industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus; ou

II – ao fundo previsto no § 2º.

§ 6º Não se aplica aos mecanismos previstos no *caput* o disposto nos incisos III e IV do art. 149-B da Constituição Federal.

§ 7º A vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais na Zona Franca de Manaus fica restrita a armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes, se destinados exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico."

"**Art. 104.** .....

.....

IV – os Estados e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

"**Art. 124.** A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"**Art. 125.** Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do *caput* será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no *caput* deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Comitê Gestor, nos termos do art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

§ 4º Durante o período de que trata o *caput*, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no *caput* poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar."

"**Art. 126.** A partir de 2027:

I – serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

c) a contribuição prevista no § 1º do art. 92-B;

II – serão extintos:

a) as contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea "a" do inciso I;

b) o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição de que trata a alínea "c" do inciso I.

Parágrafo único. Na hipótese de o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal não ser extinto em razão do descumprimento da condição prevista na alínea "b" do inciso II do *caput*:

I – suas alíquotas ficam reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

II – fica vedada sua incidência cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal."

"**Art. 127.** Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Parágrafo único. No período referido no *caput*, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1% (um décimo por cento)."

"**Art. 128.** De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no *caput* deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no *caput*."

"**Art. 129.** Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal."

"**Art. 130.** Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

I – de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

II – de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, seja equivalente à redução:

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

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, "c", da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão.

§ 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por:

I – Teto de Referência da União, a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do Produto Interno Bruto, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

II – Teto de Referência Total, a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do Produto Interno Bruto, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

III – Receita Base da União, a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do Produto Interno Bruto - PIB;

IV – Receita Base dos Entes Subnacionais, a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do *caput*, apurada como proporção do Produto Interno Bruto - PIB;

V – Receita Base Total, a soma da Receita Base da União com a Receita Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última:

a) multiplicada por 10 (dez) em 2029;

b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030;

c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031;

d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032;

e) multiplicada por 1 (um) em 2033.

§ 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030, caso a média da Receita Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União.

§ 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035, caso a média da Receita Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

§ 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão:

I – definidas de forma a que a Receita Base seja igual ao respectivo Teto de Referência;

II – no caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

§ 7º A revisão das alíquotas de referência em função do disposto nos parágrafos anteriores não implicará cobrança ou restituição de tributo relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 8º Os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

informações necessárias para o cálculo a que se referem os §§ 1º, 4º e 5º.

§ 9º Nos cálculos das alíquotas de que trata o *caput*, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha sido iniciada antes dos períodos de que tratam os incisos I, II e III do *caput*.

§ 10. O cálculo das alíquotas a que se refere este artigo será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que deverão fornecer ao Tribunal de Contas da União todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, nos termos de lei complementar."

"**Art. 131.** De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a estes conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos arts. 149-B, § 2º e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', todos da Constituição Federal:

I – de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);

II – em 2033, 90% (noventa por cento);

III – de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

§ 2º Para fins do disposto no § 3º, entende-se por Fator de Transição de cada Estado, Distrito Federal e Município:

I – de 2029 a 2033 o valor de 1 (um); e

II – de 2034 em diante, o fator resultante da divisão entre:

a) a média da razão entre o produto da arrecadação do imposto do ente e o produto da arrecadação do conjunto dos Estados, Distrito Federal e Municípios, apurados na forma do § 1º, nos quatro anos anteriores;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

b) a média da razão entre o produto da arrecadação do imposto do ente e o produto da arrecadação do conjunto dos Estados, Distrito Federal e Municípios, apurados na forma do § 1º, entre 2029 e 2032.

§ 3º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo entre 2024 e 2028, ajustada anualmente com base no respectivo Fator de Transição de que trata o § 2º, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, 'a', todos da Constituição Federal, multiplicada pelo respectivo Fator de Transição do ano; e

b) as receitas destinadas aos fundos estaduais de que trata o art. 130, II, 'b' deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso do Distrito Federal:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, multiplicada pelo respectivo Fator de Transição do ano; e

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, multiplicada pelo respectivo Fator de Transição do ano;

III – no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, multiplicada pelo respectivo Fator de Transição do ano; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, 'a', da Constituição Federal, multiplicada pelo Fator de Transição do ano do respectivo Estado.

§ 4º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, 'b', da Constituição Federal aos recursos distribuídos na forma do § 3º, I, deste artigo.

§ 5º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 132

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 6º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I – constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos dos §§ 3º, I, "a", e 5º, e a soma dos valores distribuídos nos termos dos §§ 3º, I e 5º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 3º, II, 'a', e do § 5º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 3º, II, e do § 5º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 5º; e

c) para os Municípios, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 3º, III, 'b', e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 3º, III;

II – constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 216, § 6º, todos da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 3º, I, "b";

III – poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 7º Durante o período de que trata o caput deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º deste art. e o art. 132.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Art. 132. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o **art. 130** deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o **art. 131**, § 1º, será retido montante correspondente a 5% (cinco por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I – o valor apurado nos termos dos arts. 149-B, § 2º e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', todos da Constituição Federal; e

II – a respectiva receita média entre 2024 e 2028, apurada nos termos do art. 131, § 3º, I, II e III, sem a multiplicação pelos respectivos Fatores de Transição, todos deste Ato das Disposições constitucionais Transitórias, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera federativa.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o caput, de maneira a que, ao final da distribuição, para todos os entes que receberem recursos, seja observada a mesma a razão entre:

I – a soma do valor apurado nos termos do inciso I do caput com o valor recebido nos termos deste artigo; e

II – a receita média apurada na forma do inciso II do caput.

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. **131, § 6º**.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre **2078 e 2097**, do percentual de que trata o caput, até a sua extinção."

..... (NR)

"**Art. 133.** Os tributos de que tratam os arts. 153, IV, 155, II, 156, III, 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal."

"**Art. 134.** Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo e nos termos de lei complementar.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar a que se refere no *caput*;

II – na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também aos créditos reconhecidos após o prazo previsto no *caput*.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A, da Constituição Federal:

I – pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II – em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto no art. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II – a forma mediante a qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III – a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º."

"**Art. 135.** Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do imposto de que trata o art. 153, IV, e das contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social do art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas aos créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive com a contribuição prevista no inciso V do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro."

"**Art. 136**. Os Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que:

I – a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

II – a instituição de contribuição nos termos deste artigo implica a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023;

III – a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

IV – a contribuição instituída nos termos do caput será extinta em 31 de dezembro de 2043.

Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto no art. 130, II, "b" e 131, § 2º, II, "b", ambos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"**Art. 137**. Os saldos financeiros dos recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde e pelo Fundo Nacional de Assistência Social, para enfrentamento da pandemia da Covid-19 no período de 2020 a 2022, aos fundos de saúde e assistência social estaduais, municipais e do Distrito Federal poderão ser aplicados, até 31 de dezembro de 2024, para o custeio de ações e serviços públicos de saúde, e de assistência social, observadas, respectivamente, as diretrizes emanadas do Sistema Único de Saúde e do Sistema Único de Assistência Social."

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 37.** .....

.....

§ 17. Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII." (NR)

"**Art. 146.** .....

.....

III – .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

“**Art. 153.** .....

.....

V - operações de crédito e câmbio, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

.....” (NR)

“**Art. 156-A.** .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III e 195, V;

.....” (NR)

“**Art. 195.** .....

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea “c” do inciso I do *caput*.

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, 155, II, 156, III e 156-A.

.....

§ 19. A devolução de que trata o § 18:

I – não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

II – não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239.” (NR)

“**Art. 225.** .....

§1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio verde, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

.....” (NR)

“**Art. 239.** A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de 1 (um) salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 146.** .....

.....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

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. 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"**Art. 150.** .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, V, e 154, II, e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

....." (NR)

"**Art. 153.** .....

.....

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, e V.

.....

§ 6º .....

.....

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; e

....." (NR)

"**Art. 156-A.** .....

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

....." (NR)

"**Art. 159.** .....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

....." (NR)

"**Art. 195.** .....

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

....." (NR)

"**Art. 212-A.** .....

.....

II – .....

.....

c) dos recursos a que se referem os incisos I 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, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

.....” (NR)

“**Art. 225**. .....

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio verde, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A.

.....” (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 82.** Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal e dos recursos distribuídos nos termos dos arts. 131 e 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal.” (NR)

“**Art. 104.** .....

.....

IV – o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

.....”

(NR)

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, obedecido o § 2º do referido artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação a que se refere a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III – a entrega dos recursos do imposto de que trata art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos arts. 131 e 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

§ 1º As vinculações de receita dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, estabelecidas em legislação de Estados, Distrito Federal e Municípios até a data da promulgação desta Emenda Constitucional serão aplicadas, em mesmo percentual, sobre a receita do imposto previsto no art. 156-A do ente federativo competente.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º deste artigo enquanto não houver alteração na legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios que trata das referidas vinculações."

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o *caput*:

I – terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada:

a) até 2027 na forma da lei complementar;

b) a partir de 2028, pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, apurada com base na alíquota de referência de que trata o art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

II – observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o *caput* o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, *caput* e § 1º, e 212-A, II, todos da Constituição Federal.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

§ 1º Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 2º Adicionalmente ao disposto no § 1º, fica criada a Cesta Básica estendida a outros alimentos, em relação aos quais será aplicado o disposto no § 1º do art. 9º, no inciso VIII do § 5º do art. 156-A e no § 18 do art. 195 da Constituição Federal.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos;

IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;

V – medicamentos;

VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

VIII – alimentos destinados ao consumo humano;

IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

XI – insumos agropecuários e aquícolas;

XII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o *caput* preverá hipóteses de:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para:

a) bens de que trata o § 1º, III a VI; e

b) produtos hortícolas, frutas e ovos;

c) aquisição de medicamentos e dispositivos médicos pela administração direta, autarquias e fundações públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como pelas entidades de assistência social de que trata o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, utilizados em suas finalidades essenciais;

d) os serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.

e) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi).

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

IV – isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, e o produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no *caput* deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I – serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

II – resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, II, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º.

§ 10. Os regimes diferenciados de que tratam este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o *caput* deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.

§ 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

§ 13. Para fins deste artigo, incluem-se:

I - entre os medicamentos de que trata o inciso V do § 1º, as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo; e

II - entre os alimentos de que trata o inciso VIII do § 1º, os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.

Art. 10. Para fins do disposto no art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, consideram-se:

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

I – serviços financeiros:

a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos; e

b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais, e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

II – operações com bens imóveis:

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;

c) locação e arrendamento de bem imóvel; e

d) administração e intermediação de bem imóvel.

§ 1º Em relação às instituições financeiras bancárias:

I – não se aplica o regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal aos serviços remunerados por tarifas e comissões, observado o disposto nas normas expedidas pelas entidades reguladoras; e

II – os demais serviços financeiros sujeitam-se ao regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, devendo as alíquotas e as bases de cálculo serem definidas de modo a manter, em caráter geral, até o final do quinto ano da entrada em vigor do regime, a carga tributária decorrente dos tributos extintos por esta Emenda Constitucional incidente sobre as operações de crédito na data de sua promulgação, inclusive, em caráter específico, sobre as operações relacionadas ao fundo de garantia por tempo de serviço, podendo, neste caso, definir alíquota e base de cálculo diferenciadas e

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

abranger os serviços de que trata o inciso I, não observado o prazo previsto neste inciso.

§ 2º O disposto na parte final do § 1º, II, poderá, nos termos da lei complementar, ser estendido para outros fundos garantidores ou executores de políticas públicas previstos em lei.

§ 3º Em relação aos serviços de transporte aéreo, os regimes específicos de que tratam os incisos IV e VII do § 6º do art. 156-A deverão assegurar que as alíquotas sejam definidas de modo a conceder tratamento menos oneroso à aviação regional.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, "b", não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, "a", ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2025, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2026, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2027, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2028, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

V – em 2029, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI – em 2030, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

VII – em 2031, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

VIII – em 2032, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o *caput* serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas físicas ou jurídicas em razão da substituição, na forma do § 1º do art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, do referido imposto por aquele previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I – se aplica aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo estabelecido no *caput* e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício, bem como aos titulares de projetos abrangidos pelos benefícios a que se refere o art. 19 desta Emenda Constitucional;

II – não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

§ 5º A pessoa física ou jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, sem redução ou compensação dos valores consignados no art. 13.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2029, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV - em 2032, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

V – em 2033, a R$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais);

VI – em 2034, a R$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais);

VII – em 2035, a R$ 44.000.000.000,00 (quarenta e quatro bilhões de reais);

VIII – em 2036, a R$ 46.000.000.000,00 (quarenta e seis bilhões de reais);

IX – em 2037, a R$ 48.000.000.000,00 (quarenta e oito bilhões de reais);

X – em 2038, a R$ 50.000.000.000,00 (cinquenta bilhões de reais);

XI – em 2039, a R$ 52.000.000.000,00 (cinquenta e dois bilhões de reais);

XII – em 2040, a R$ 54.000.000.000,00 (cinquenta e quatro bilhões de reais);

XIII – em 2041, a R$ 56.000.000.000,00 (cinquenta e seis bilhões de reais);

XIV – em 2042, a R$ 58.000.000.000,00 (cinquenta e oito bilhões de reais);

XV – a partir de 2043, a R$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal, as despesas necessárias para sua instalação.

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que trata o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;

II – em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

III – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, farão jus, até 31 de dezembro de 2032, a crédito presumido da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 1º O crédito presumido de que trata este artigo:

I - incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo;

II – incentivará a produção de partes de peças destinadas aos veículos mencionados no inciso I;

III - será concedido exclusivamente:

a) a projetos aprovados até 31 de dezembro de 2024 de pessoas jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, na data de promulgação desta Emenda Constitucional;

b) a novos projetos, aprovados até 31 de dezembro de 2025, que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos habilitados à fruição dos benefícios de que trata a alínea “a”;

IV – poderá ter sua manutenção condicionada à realização de investimentos produtivos e em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica;

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

V – equivalerá ao nível de benefício estabelecido, para o ano de 2025, pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999; e

VI - será reduzido à razão de 20% (vinte por cento) ao ano entre 2029 e 2032.

§ 2º Os créditos apurados em decorrência dos benefícios de que trata o *caput* poderão ser compensados com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei, e não poderão ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, devendo ser utilizados somente pelo estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada.

§ 3º O benefício de que trata esse artigo será estendido a projetos de pessoas jurídicas de que trata o § 1º, III, *a*, relacionados à produção de veículos tracionados por motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou cumulativamente com combustíveis derivados de petróleo, desde que a pessoa jurídica habilitada:

I - no caso de montadoras de veículos, inicie a produção de veículos que atendam ao disposto no § 1º, I, até 1º de janeiro de 2028; e

II – assuma, nos termos do ato concessório do benefício compromissos relativos:

a. ao volume mínimo de investimentos;
b. ao volume mínimo de produção; e
c. à manutenção da produção por prazo mínimo, inclusive após o encerramento do benefício.

§ 4º O disposto § 3º aplica-se também à produção de partes e peças destinadas aos veículos nele mencionados.

§ 5º A lei complementar estabelecerá as penalidades aplicáveis em razão do descumprimento das condições exigidas para fruição do crédito presumido de que trata este artigo.” (NR)”

Art. 20. Até que lei disponha sobre a matéria, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, de que trata o art. 239 da Constituição Federal permanecerá sendo cobrada na forma do art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e dos demais dispositivos legais a ele referentes em vigor na data de publicação desta Emenda Constitucional.

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

SF/23179.22752-80

Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que trata o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas.

Art. 22. Ficam revogados:

I – em 2027, os arts. 153, IV e § 3º, 195, I, "b", IV e § 12, da Constituição Federal;

II – em 2033:

a) os arts. 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 23. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;

II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e

III – na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

Assinado eletronicamente, por Sen. Eduardo Braga

Para verificar as assinaturas, acesse https://legis.senado.gov.br/autenticadoc-legis/4086583646

Relatório de Registro de Presença

CCJ, 07/11/2023 às 09h - 46ª, Extraordinária

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)			
TITULARES		**SUPLENTES**	
DAVI ALCOLUMBRE	PRESENTE	1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO	PRESENTE
SERGIO MORO	PRESENTE	2. MARCIO BITTAR	
EFRAIM FILHO	PRESENTE	3. PROFESSORA DORINHA SEABRA	PRESENTE
EDUARDO BRAGA	PRESENTE	4. GIORDANO	PRESENTE
RENAN CALHEIROS	PRESENTE	5. ALAN RICK	PRESENTE
JADER BARBALHO	PRESENTE	6. IZALCI LUCAS	PRESENTE
ORIOVISTO GUIMARÃES	PRESENTE	7. MARCELO CASTRO	PRESENTE
MARCOS DO VAL	PRESENTE	8. CID GOMES	PRESENTE
WEVERTON	PRESENTE	9. CARLOS VIANA	PRESENTE
PLÍNIO VALÉRIO	PRESENTE	10. ZEQUINHA MARINHO	PRESENTE
ALESSANDRO VIEIRA	PRESENTE	11. JAQUES WAGNER	PRESENTE

Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)			
TITULARES		**SUPLENTES**	
OMAR AZIZ	PRESENTE	1. ZENAIDE MAIA	PRESENTE
ANGELO CORONEL	PRESENTE	2. IRAJÁ	
OTTO ALENCAR	PRESENTE	3. VANDERLAN CARDOSO	PRESENTE
ELIZIANE GAMA	PRESENTE	4. MARA GABRILLI	
LUCAS BARRETO	PRESENTE	5. DANIELLA RIBEIRO	
FABIANO CONTARATO	PRESENTE	6. PAULO PAIM	PRESENTE
ROGÉRIO CARVALHO	PRESENTE	7. HUMBERTO COSTA	PRESENTE
AUGUSTA BRITO	PRESENTE	8. TERESA LEITÃO	PRESENTE
ANA PAULA LOBATO	PRESENTE	9. JORGE KAJURU	PRESENTE

Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)			
TITULARES		**SUPLENTES**	
FLÁVIO BOLSONARO	PRESENTE	1. ROGERIO MARINHO	PRESENTE
CARLOS PORTINHO	PRESENTE	2. EDUARDO GIRÃO	PRESENTE
MAGNO MALTA		3. JORGE SEIF	PRESENTE
MARCOS ROGÉRIO		4. EDUARDO GOMES	PRESENTE

Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)			
TITULARES		**SUPLENTES**	
CIRO NOGUEIRA	PRESENTE	1. LAÉRCIO OLIVEIRA	PRESENTE
ESPERIDIÃO AMIN	PRESENTE	2. DR. HIRAN	PRESENTE
MECIAS DE JESUS	PRESENTE	3. HAMILTON MOURÃO	PRESENTE

Não Membros Presentes

NELSINHO TRAD

SORAYA THRONICKE

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Relatório à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO	X		
SERGIO MORO		X		2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO	X			3. PROFESSORA DORINHA SEABRA			
EDUARDO BRAGA	X			4. GIORDANO			
RENAN CALHEIROS	X			5. ALAN RICK			
JADER BARBALHO	X			6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES		X		7. MARCELO CASTRO			
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON	X			9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO	X			10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA	X			11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ	X			1. ZENAIDE MAIA			
ANGELO CORONEL	X			2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR	X			3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA	X			4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO	X			5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO	X			6. PAULO PAIM			
ROGÉRIO CARVALHO	X			7. HUMBERTO COSTA			
AUGUSTA BRITO	X			8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO	X			9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO		X		1. ROGERIO MARINHO		X	
CARLOS PORTINHO		X		2. EDUARDO GIRÃO		X	
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES			
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA	X			1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN	X			2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS	X			3. HAMILTON MOURÃO			

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 20 NÃO 6 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Emenda nº 105 à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO			
SERGIO MORO	X			2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO	X			3. PROFESSORA DORINHA SEABRA			
EDUARDO BRAGA		X		4. GIORDANO			
RENAN CALHEIROS		X		5. ALAN RICK	X		
JADER BARBALHO		X		6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES		X		7. MARCELO CASTRO		X	
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON		X		9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO				10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA		X		11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ		X		1. ZENAIDE MAIA			
ANGELO CORONEL		X		2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR		X		3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA		X		4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO		X		5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO		X		6. PAULO PAIM			
ROGÉRIO CARVALHO		X		7. HUMBERTO COSTA			
AUGUSTA BRITO		X		8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO		X		9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO	X			1. ROGERIO MARINHO	X		
CARLOS PORTINHO	X			2. EDUARDO GIRÃO	X		
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES			
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA	X			1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN	X			2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS		X		3. HAMILTON MOURÃO			

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 9 NÃO 17 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Emenda nº 702 à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO		X	
SERGIO MORO	X			2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO	X			3. PROFESSORA DORINHA SEABRA	X		
EDUARDO BRAGA		X		4. GIORDANO			
RENAN CALHEIROS		X		5. ALAN RICK			
JADER BARBALHO		X		6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES	X			7. MARCELO CASTRO			
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON		X		9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO				10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA		X		11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ		X		1. ZENAIDE MAIA			
ANGELO CORONEL		X		2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR		X		3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA		X		4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO		X		5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO		X		6. PAULO PAIM			
ROGÉRIO CARVALHO		X		7. HUMBERTO COSTA			
AUGUSTA BRITO		X		8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO		X		9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO	X			1. ROGERIO MARINHO	X		
CARLOS PORTINHO	X			2. EDUARDO GIRÃO			
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES	X		
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA		X		1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN	X			2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS	X			3. HAMILTON MOURÃO			

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 10 NÃO 16 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Emenda nº 714 à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO			
SERGIO MORO		X		2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO		X		3. PROFESSORA DORINHA SEABRA			
EDUARDO BRAGA		X		4. GIORDANO			
RENAN CALHEIROS		X		5. ALAN RICK			
JADER BARBALHO		X		6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES		X		7. MARCELO CASTRO		X	
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON		X		9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO	X			10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA		X		11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ		X		1. ZENAIDE MAIA		X	
ANGELO CORONEL				2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR		X		3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA		X		4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO				5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO		X		6. PAULO PAIM		X	
ROGÉRIO CARVALHO				7. HUMBERTO COSTA		X	
AUGUSTA BRITO		X		8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO		X		9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO	X			1. ROGERIO MARINHO	X		
CARLOS PORTINHO	X			2. EDUARDO GIRÃO			
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES	X		
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA	X			1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN		X		2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS	X			3. HAMILTON MOURÃO			

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 7 NÃO 19 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Emenda nº 736 à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO		X	
SERGIO MORO				2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO		X		3. PROFESSORA DORINHA SEABRA			
EDUARDO BRAGA		X		4. GIORDANO	X		
RENAN CALHEIROS		X		5. ALAN RICK			
JADER BARBALHO		X		6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES	X			7. MARCELO CASTRO			
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON		X		9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO	X			10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA		X		11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ		X		1. ZENAIDE MAIA			
ANGELO CORONEL		X		2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR		X		3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA		X		4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO		X		5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO		X		6. PAULO PAIM			
ROGÉRIO CARVALHO		X		7. HUMBERTO COSTA			
AUGUSTA BRITO		X		8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO		X		9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO	X			1. ROGERIO MARINHO			
CARLOS PORTINHO	X			2. EDUARDO GIRÃO	X		
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES	X		
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA				1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN	X			2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS	X			3. HAMILTON MOURÃO	X		

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 10 NÃO 16 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

Senado Federal - Lista de Votação Nominal - Emenda 783 à PEC 45/2019

Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - Senadores

TITULARES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO	SUPLENTES - Bloco Parlamentar Democracia (UNIÃO, MDB, PODEMOS, PDT, PSDB)	SIM	NÃO	ABSTENÇÃO
DAVI ALCOLUMBRE				1. VENEZIANO VITAL DO RÊGO		X	
SERGIO MORO	X			2. MARCIO BITTAR			
EFRAIM FILHO		X		3. PROFESSORA DORINHA SEABRA			
EDUARDO BRAGA		X		4. GIORDANO			
RENAN CALHEIROS		X		5. ALAN RICK			
JADER BARBALHO		X		6. IZALCI LUCAS			
ORIOVISTO GUIMARÃES	X			7. MARCELO CASTRO			
MARCOS DO VAL				8. CID GOMES			
WEVERTON		X		9. CARLOS VIANA			
PLÍNIO VALÉRIO	X			10. ZEQUINHA MARINHO			
ALESSANDRO VIEIRA		X		11. JAQUES WAGNER			
TITULARES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar da Resistência Democrática (REDE, PT, PSB, PSD)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
OMAR AZIZ		X		1. ZENAIDE MAIA			
ANGELO CORONEL		X		2. IRAJÁ			
OTTO ALENCAR		X		3. VANDERLAN CARDOSO			
ELIZIANE GAMA		X		4. MARA GABRILLI			
LUCAS BARRETO		X		5. DANIELLA RIBEIRO			
FABIANO CONTARATO		X		6. PAULO PAIM		X	
ROGÉRIO CARVALHO		X		7. HUMBERTO COSTA			
AUGUSTA BRITO		X		8. TERESA LEITÃO			
ANA PAULA LOBATO				9. JORGE KAJURU			
TITULARES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Vanguarda (PL, NOVO)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
FLÁVIO BOLSONARO	X			1. ROGERIO MARINHO		X	
CARLOS PORTINHO	X			2. EDUARDO GIRÃO	X		
MAGNO MALTA				3. JORGE SEIF			
MARCOS ROGÉRIO				4. EDUARDO GOMES			
TITULARES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**	**SUPLENTES - Bloco Parlamentar Aliança (PP, REPUBLICANOS)**	**SIM**	**NÃO**	**ABSTENÇÃO**
CIRO NOGUEIRA		X		1. LAÉRCIO OLIVEIRA			
ESPERIDIÃO AMIN	X			2. DR. HIRAN			
MECIAS DE JESUS		X		3. HAMILTON MOURÃO			

Quórum: TOTAL 27

Votação: TOTAL ____ SIM 7 NÃO 19 ABSTENÇÃO 0

*** Presidente não votou**

Senador Davi Alcolumbre
Presidente

ANEXO II, ALA SENADOR ALEXANDRE COSTA, PLENÁRIO Nº 3, EM 07/11/2023

OBS: COMPETE AO PRESIDENTE DESEMPATAR AS VOTAÇÕES QUANDO OSTENSIVAS (RISF, art. 89, XI)

DECISÃO DA COMISSÃO

(PEC 45/2019)

NA 46ª REUNIÃO EXTRAORDINÁRIA, REALIZADA NESTA DATA, A COMISSÃO APROVA O RELATÓRIO DO SENADOR EDUARDO BRAGA, QUE PASSA A CONSTITUIR O PARECER DA CCJ, FAVORÁVEL À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019, COM ACOLHIMENTO TOTAL OU PARCIAL DAS EMENDAS NºS 1, 2, 9, 15, 17, 22, 23, 32, 38, 40, 41, 44, 45, 48, 53, 64, 65, 67, 73, 78, 79, 80, 89, 95, 97, 98, 100, 106, 107, 109, 114, 119, 120, 125, 126, 130, 133, 135, 138, 150, 151, 154, 155, 158, 159, 162, 165, 166, 170, 171, 173, 174, 181, 187, 191, 193, 197, 198, 200, 202, 204, 205, 208, 209, 210, 214, 218, 220, 223, 227, 231, 232, 233, 236, 239, 240, 241, 253, 256, 259, 266, 267, 269, 275, 276, 277, 285, 288, 292, 293, 294, 296, 297, 301, 302, 307, 308, 310, 314, 316, 317, 319, 322, 327, 329, 330, 332, 333, 334, 337, 339, 344, 345, 346, 347, 348, 352, 366, 375, 377, 378, 381, 387, 392, 395, 402, 405, 408, 409, 415, 420, 421, 422, 430, 433, 436, 437, 439, 443, 445, 446, 448, 451, 454, 457, 459, 463, 464, 469, 474, 478, 481, 483, 484, 485, 486, 492, 493, 497, 499, 504, 505, 511, 512, 513, 514, 523, 524, 526, 527, 528, 531, 533, 537, 540, 546, 548, 549, 554, 555, 557, 559, 560, 561, 562, 564, 571, 577, 578, 579, 580, 581, 590, 593, 594, 596, 597, 598, 600, 601, 602, 604, 608, 612, 613, 615, 616, 619, 620, 621, 624, 626, 628, 629, 630, 631, 634, 637, 638, 640, 643, 645, 646, 647, 651, 653, 657, 659, 663, 664, 665, 666, 668, 669, 670, 688, 694, 713, 719, 722, 724, 730, 731, 740, 741, 745, 746, 747, 748, 749, 751, 752, 753, 754, 758, 760, 766, 767, 769, 773, 774, 775, 778, 784, 793 E 795, NOS TERMOS DA EMENDA Nº 803-CCJ (SUBSTITUTIVO).

FICAM PREJUDICADAS AS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO NºS 110, DE 2019, E 46, DE 2022, E AS DEMAIS

EMENDAS APRESENTADAS.

07 de novembro de 2023

Senador DAVI ALCOLUMBRE

Presidente da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

PARTE III · DOCUMENTO 9

Parecer (SF) nº 173, de 2023, de Plenário, sobre as emendas à PEC 45/2019

◆

Responsável: Sen. Eduardo Braga, relator
Data: 8 de novembro de 2023
Contribuição central: Exame das emendas de Plenário no Senado.
Fonte oficial: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503067

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

SF/23235.68666-18

PARECER Nº 173, DE 2023-PLEN/SF

De PLENÁRIO, sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que *altera o Sistema Tributário Nacional*.

Relator: Senador **EDUARDO BRAGA**

I – RELATÓRIO

A emenda nº 804 – PLEN, do Senador Dr. Hiran, à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, altera o art. 92-B a ser incluído no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) na forma conferida pelo art. 2º da PEC nº 45, de 2019, a fim de estender o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica, previsto para atender o estado do Amazonas, de modo a abranger os demais estados da Amazônia Ocidental e para o Amapá. Para isso, altera a redação do § 2º, do inciso II do § 3º e do § 4º do art. 92-B e acrescenta § 8º para estabelecer que, para fins do disposto no art. 92-B do ADCT, a Amazônia Ocidental compreende os estados do Acre, do Amazonas, de Rondônia e de Roraima. Com isso, o fundo proposto alcançaria esses estados, além do Amapá.

A emenda nº 805 – PLEN, do Senador Rogerio Marinho, insere limite de 20% (vinte por cento) para a soma das alíquotas de IBS e CBS, dividido em 6% (seis por cento) para a União, 14% (catorze por cento) para o Distrito Federal, 12% (doze por cento) para os Estados e 2% (dois por cento) para os Municípios. Além disso, submete a referendo popular todo aumento de alíquotas superior aos limites citados.

A emenda nº 806 – PLEN, do Senador Ciro Nogueira, por sua vez, altera o caput e o § 3º do art. 130 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para inserir os mesmos limites da emenda nº 805, porém aplicados às alíquotas de referência.

A emenda nº 807 – PLEN, do Senador Plínio Valério, argumenta que a instituição de novo formato ao sistema constitucional tributário, no qual as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passam a exercer suas atividades de forma integrada, reforça a

SF/23235.68666-18

natureza nacional de tais atividades, justificando a seus servidores o mesmo tratamento constitucional, de modo que possam ter seus subsídios fixados até o limite aplicável aos servidores da União.

A emenda nº 808 – PLEN, do Senador Oriovisto Guimarães, propõe Substitutivo à PEC nº 45, de 2019, no intuito de solucionar três problemas existentes no texto aprovado na Câmara dos Deputados: (i) aumento de carga tributária do setor de serviços; (ii) risco do colapso dos serviços públicos nas médias e grandes cidades; e (iii) potencial ferimento ao Pacto Federativo com a excessiva concentração de poder no Conselho Federativo. Para tanto, mantém vários dos pontos do texto aprovado pela Câmara dos Deputados, mas com as seguintes alterações fundamentais: (i) separar o IBS em dois, um de competência estadual e outro, municipal, o que evitaria aumento de carga tributária do setor de serviços e apontado colapso das finanças municipais das médias e grandes cidades; (ii) desmembrar o Conselho Federativo no Comitê Gestor do IBS Estadual e no Comitê Gestor do IBS Municipal.

A emenda nº 809 – PLEN, do Senador Alessandro Vieira, propõe alteração no § 1º do art. 9º para modificar de 60% para 50% a redução de alíquota dos regimes diferenciados de tributação, argumentando que levaria à redução da alíquota base, por provocar menor "desconto" aos regimes diferenciados.

As emendas nºs 810 e 821 – PLEN, dos Senadores Zequinha Marinho e Hamilton Mourão, propõem alteração na redação do art. 8º e inserem § 10 no art. 9º de forma a positivar que as alíquotas de CBS e IBS sobre produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos serão reduzidas a zero **de forma objetiva desde a produção até o consumidor final**.

As emendas nºs 811 e 820 – PLEN, dos Senadores Zequinha Marinho e Hamilton Mourão, propõem aumento do limite de receita do produtor rural pessoa física ou jurídica que fica desobrigado de se tornar contribuinte do IBS e da CBS de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

A emenda nº 812 – PLEN, do Senador Efraim Filho, submete ao regime específico de tributação dos bens e serviços que promovam a circularidade da economia e a sustentabilidade no uso de recursos naturais.

SF/23235.68666-18

A emenda nº 813 – PLEN, do Senador Sergio Moro, propõe novos critérios de distribuição do FNDR, aumentando de 30% para 50% o peso da população, reduzindo de 70% para 40% o peso do FPE, e inserindo, com peso de 10%, um critério de qualidade de gestão fiscal.

A emenda nº 814 – PLEN, do Senador Flávio Bolsonaro, propõe alteração no § 1º do art. 20 da Constituição Federal para determinar a distribuição de pelo menos 50% (cinquenta por cento) das receitas geradas pela exploração de recursos naturais para os Estados produtores ou confrontantes e seus Municípios.

A emenda nº 815 – PLEN, do Senador Vanderlan Cardoso, amplia a elegibilidade para se beneficiar do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros Fiscais (FCBF) para incluir os titulares de benefícios que tenham migrado para outros programas ou benefícios.

A emenda nº 816 – PLEN, do Senador Alan Rick, tem por objetivo garantir a permanência e a competitividade das empresas que possuem como o seu principal insumo a mão de obra, por meio da redução do IBS e da CBS a serem recolhidos pela empresa, na medida em que esta tenha custos previdenciários elevados.

A emenda nº 817 – PLEN, do Senador Hamilton Mourão, prevê a possibilidade de atribuição, por meio de lei complementar, de regime tributário específico para operações contratadas pela administração pública direta, parcerias público privadas, serviços concedidos, delegados e permitidos pelo Poder Público, cujo aumento de alíquota poderá gerar impacto direto de oneração ao usuário final.

As emendas nºs 818 e 822 – PLEN, dos Senadores Zequinha Marinho e Hamilton Mourão, alteram o art. 9º do Substitutivo em três aspectos. Em primeiro lugar, aumentam de 60% para 80% o desconto sobre as alíquotas do IBS e da CBS para os bens e serviços especificados no § 1º daquele artigo. Em segundo lugar, prevê que será concedido crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese do IBS e da CBS. A redação atual somente autoriza a concessão do crédito, nos termos de lei complementar, sem, portanto, garanti-la. A terceira alteração suprime dispositivo que previa revisão anual do valor do crédito presumido concedido, nos termos de lei complementar.

SF/23235.68666-18

A emenda nº 819 – PLEN, do Senador Hamilton Mourão, suprime os §§ 3º a 4º do art. 19 do Substitutivo, de forma a não autorizar o regime automotivo especial para a produção de veículos não tracionados à eletricidade.

A emenda nº 823 – PLEN, do Senador Jaime Bagattoli, altera a redação de dispositivos que tratam do imposto seletivo, de forma a vedar a sua incidência sobre insumos da cadeia produtiva e sobre extração, além de retirar a referência a esse tributo no art. 155, § 3º, da CF para evitar a sua eventual incidência sobre derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

A emenda nº 824 – PLEN, do Senador Veneziano Vital do Rêgo, altera a alínea "b" do inciso I do § 6º do art. 156-A, que trata do regime específico para combustíveis e lubrificantes, para excluir a expressão "podendo ser", de modo que as alíquotas serão, necessariamente, específicas por unidade de medida.

A emenda nº 825 – PLEN, da Senadora Daniella Ribeiro, insere o setor de produção de eventos no rol de bens e serviços que terão direito a desconto de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS.

A emenda nº 826 – PLEN, também da Senadora Daniella Ribeiro, submete a regime específico de tributação as operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica, inclusive, o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE). O regime poderá prever alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, bem como as hipóteses em que o imposto será calculado com base na receita ou no faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional.

A emenda nº 827 – PLEN, do Senador Astronauta Marcos Pontes, pretende incluir os insumos utilizados para pesquisa científica no regime de alíquotas reduzidas da CBS e do IBS.

A emenda nº 828 – PLEN, do Senador Astronauta Marcos Pontes, na mesma linha, inclui a energia elétrica gerada a partir de fontes limpas e renováveis no regime de alíquotas reduzidas.

A emenda nº 829 – PLEN,, do Senador Jaime Bagattoli, altera o § 10 do art. 9º do Substitutivo para reduzir, de cinco para quatro anos, a periodicidade da avaliação dos regimes diferenciados de que o artigo trata.

SF/23235.68666-18

Além disso, a emenda prevê que haverá redução ou eliminação dos percentuais de redução das alíquotas caso sua soma supere 25%.

A emenda nº 830 – PLEN,, do Senador Eduardo Gomes, inclui os serviços de telecomunicações ao consumidor de baixa renda entre as operações que terão *cashback*.

A emenda nº 831 – PLEN,, do Senador Eduardo Gomes, retira a atividade de extração das hipóteses de incidência do imposto seletivo.

A emenda nº 832 – PLEN, cujo primeiro signatário é o Senador Astronauta Marcos Pontes, inclui os serviços de internet e cibersegurança no rol de bens e serviços que serão beneficiados com desconto de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS.

A emenda nº 833 – PLEN, do Senador Romário, versa sobre os fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de benefícios fiscais do ICMS.

A emenda no 834 – PLEN, do Senador Vanderlan Cardoso, prevê que será concedido crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese do IBS e da CBS. A redação atual somente autoriza a concessão do crédito, nos termos de lei complementar, sem, portanto, garanti-la. Similarmente, garante a concessão de crédito – em vez de somente prever a possibilidade – ao contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular, bem como aos serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto. A emenda também suprime dispositivo que previa revisão anual do valor do crédito presumido concedido, nos termos de lei complementar. Por fim, a emenda prevê regime fiscal favorecido para as operações envolvendo resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, na forma de lei complementar, a fim de assegurar ao insumo reciclado tributação inferior à incidente sobre os insumos virgens extraídos da natureza.

A emenda nº 835 – PLEN, do Senador Astronauta Marcos Pontes, trata do regime automotivo previsto no art. 19 do Substitutivo, propondo a exclusão dos §§ 3º e 4º.

SF/23235.68666-18

A emenda nº 836 – PLEN, do Senador Esperidião Amin e outros, submete a regime tributário específico as operações contratadas pela administração pública direta, parcerias público-privadas, serviços concedidos, delegados e permitidos pelo Poder Público, cujo aumento da alíquota poderá gerar impacto direto de oneração ao usuário final. Possui, portanto, conteúdo similar ao da Emenda nº 817 – PLEN.

A emenda nº 837 – PLEN, do Senador Alan Rick, insere a determinação de cálculo e concessão integral e simultânea, do *cashback* sobre energia elétrica, gás liquefeito de petróleo e serviços de telecomunicações ao consumidor de baixa renda.

II – ANÁLISE

Em relação à emenda nº 804 – PLEN, consideramos legítimo que os Parlamentares da região Norte busquem manter o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus (ZFM) e às ALCs. Para isso, temos nos empenhado ao longo de todo o processo de tramitação da PEC nº 45, de 2019, e foi com esse propósito que se propôs a inserção do art. 92-B no ADCT da Constituição Federal (CF).

Foi também com base no princípio da redução das desigualdades regionais que se criou, na PEC nº 45, de 2019, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), cuja previsão de recursos conseguimos aumentar. Esse instrumento concorre para a redução das desigualdades regionais que marcam o país.

Ocorre que o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas foi proposto com um objetivo específico e diretamente ligado à ZFM (e não à ALCT). Criada em 1967, a ZFM concentra-se hoje no setor industrial, e o Polo Industrial de Manaus (PIM) alcançou, segundo a Suframa, um faturamento superior a R$ 196 bilhões em 2022. São cerca de 95 mil empregos concentrados em Manaus, cuja população é de pouco mais de dois milhões de pessoas. Esses dados fornecem uma ilustração da dimensão da ZFM e de sua relevância para a economia do Amazonas. É inegável que a complexidade econômica e social da ZFM é incomparável com qualquer outra zona econômica especial existente no país. Em reconhecimento à importância da ZFM para o desenvolvimento de toda a região Norte, o

SF/23235.68666-18

Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 83, de 2014, e prorrogou, até 2073, seu prazo de vigência.

Concentrado na produção de eletroeletrônicos, de bens de informática e de motocicletas, o PIM requer um processo de adaptação à reforma tributária muito mais complexo do que as ALCs (inclusive do que a ALCT). Essa é uma das razões pelas quais se institui um fundo que receberá recursos da União e terá o objetivo de diversificar as atividades econômicas do Amazonas. O estado do Amazonas é particularmente afetado pela reforma tributária, resultando em perda significativa de arrecadação. Nesse contexto, justifica-se que o estado receba alocação exclusiva dos recursos do fundo para ajudar a compensar essas perdas e apoiar o desenvolvimento econômico na região. Logo, o Amazonas necessitará diversificar a sua economia, diminuindo a dependência da Zona Franca de Manaus, para que em 2073 consiga se viabilizar social, econômica e ambientalmente.

Convém observar que as ALCs existentes na região Norte têm seus diferenciais competitivos absolutamente preservados pelo *caput* do art. 92-B, de modo que a preocupação em resguardar as condições já concedidas legalmente aos estados do Acre, Amapá, Rondônia e Roraima já estão atendidas. Não obstante, acolhemos a emenda nº 713, do Senador Mecias de Jesus, para estender a utilização da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) às ALCs. Entendemos que o uso dessa ferramenta afasta qualquer dúvida que poderia pairar sobre a manutenção do diferencial competitivo dessas áreas.

Por essas razões, não acolhemos a referida emenda.

Passemos à análise das emendas nºs 805 e 806 – PLEN, com objeto semelhante.

Temos a firme convicção de que o contribuinte, na condição de consumidor, não pode continuar a sustentar o peso de Estado. Diante disso, como já destacado em nosso parecer aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), adicionamos ao texto da PEC mecanismo de trava ao aumento da carga tributária, por meio da adoção de tetos de referência de arrecadação como a média dos percentuais do PIB representados pelos respectivos tributos em um intervalo de dez anos (2012 a 2021), em detrimento de um valor fixo de alíquota.

SF/23235.68666-18

A fixação de um teto com base em alíquota predeterminada é medida temerária, aleatória e carente de tecnicidade, que colocará em risco as finanças de todos os entes federados. Se o receio, com certeza legítimo, é de que a aprovação da PEC acarrete aumento da carga tributária, temos a convicção de que o modelo inserido no substitutivo que apresentamos garante que isso não ocorrerá, sem que a União, os Estados e os Municípios se vejam, em um futuro próximo, amarrados por uma alíquota fixa, determinada aleatoriamente, e que comprometerá gravemente a sua sustentabilidade fiscal.

Com relação à emenda nº 805 – PLEN, certos efeitos econômicos da experiência arrecadatória pós-reforma são imprevisíveis, pois a dinâmica econômica será totalmente distinta. Traçar nesse momento limites absolutos à carga tributária, além de limitar de forma demasiada a competência de definição de alíquotas dos entes, também provoca, como dito, sério risco de desequilíbrio federativo, dado que, se os valores absolutos propostos na emenda forem insuficientes para a manutenção da máquina, especialmente nos entes subnacionais, podemos provocar um "apagão" das administrações locais.

Quanto à emenda nº 806 – PLEN, ainda que os mesmos limites sejam impostos apenas às alíquotas de referência, há o risco de perdermos justamente o referencial de alíquota para a manutenção da carga tributária, que é o espírito do texto. A redação que proponho ao § 3º do art. 130 do ADCT resulta da nossa motivação em evitar valores que, por um lado, propiciem arrecadação abaixo do desejável para manter as atividades do Estado, ou, por outro, representem um percentual que aumente a carga como proporção do PIB, o que geraria um aumento do peso do estado sobre o cidadão, mesmo com a imposição dos limites.

Adicionalmente, lembramos que o art. 8º do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, de autoria do então Presidente Jair Bolsonaro, que tem por objetivo instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços, em substituição às contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, **fixava a alíquota do novo tributo em 12% (doze por certo) para a CBS, um tributo exclusivo da União**. Nesse sentido, resta claro que a proposta de que o teto da CBS seja fixado no patamar de 6% (seis por cento), contida nas emendas em análise, não tem qualquer fundamento técnico, razão pela qual são rejeitadas.

Relativamente à emenda nº 807 – PLEN, os membros das administrações tributárias dos entes subnacionais certamente exercem função de extrema relevância e merecem toda consideração. A modificação pretendida contempla antiga demanda das administrações tributárias dos Estados e dos

SF/23235.68666-18

Municípios e não gera, de imediato, qualquer impacto fiscal. Parece-nos ser o momento propício de contemplar a categoria com o acatamento da emenda.

Como visto, a emenda nº 808 – PLEN consubstancia um novo substitutivo. Temos a convicção de que o nosso texto, aprovado pela CCJ e fruto de ampla discussão e da frutífera contribuição de todos os nossos nobres colegas Senadores e Senadoras endereça de forma mais técnica e sistemática a matéria. Ademais, a proposta de desmembramento do IBS atinge de forma negativa um dos principais pilares da reforma tributária, que é a simplificação, além de manter a diferenciação das bases tributárias, entre bens e serviços, foco de inúmeras discussões judiciais e fonte de insegurança jurídica. Assim, resta rejeitada.

Com relação à emenda nº 809 - PLEN, a redução de alíquota nos patamares atuais foi fruto de intenso debate desde o trâmite do texto na Câmara dos Deputados. Os setores contemplados no artigo, em maioria, já possuem, no regime atual de tributação, isenções fiscais ou regimes de tributação diferenciados, de forma que a carga tributária a eles submetida já é inferior à média nacional. Uma redução de 60% pode ainda assim provocar aumento da carga tributária para alguns desses setores, e, por serem em maioria, produtores de bens e serviços essenciais para a população, queremos evitar ao máximo o aumento nos seus custos e o posterior repasse nos preços ao consumidor.

Entendemos que a redução dos descontos, nesse caso, aumentará o custo de setores essenciais, o que imporá fortes altas de preços em bens que a população não pode abrir mão, como saúde e educação, razão pela qual rejeitamos a emenda.

Quanto às emendas nºs 810 e 821 – PLEN, entendemos que, devido à não-cumulatividade plena instituída no âmbito desta PEC, não observamos cenário em que as alíquotas de IBS e CBS sejam reduzidas a zero, e, ao mesmo tempo, haja operações com tributação majorada relacionadas aos alimentos da Cesta Básica Nacional, razão pela qual rejeitamos a emenda.

Entendemos que as emendas nºs 811 e 820 – PLEN aumentam, demasiadamente, o teto previsto na PEC e, consequentemente, favorecerão produtores que não se enquadram no objetivo que pretendemos alcançar com esse tratamento diferenciado, isto é, beneficiar os pequenos produtores.

Em relação à emenda nº 812 – PLEN, optamos por acatá-la, porém com nova redação, que substituirá a expressão “bens e serviços que promovam

SF/23235.68666-18

a circularidade da economia e a sustentabilidade no uso de recursos naturais" por "bens e serviços que promovam a economia circular visando à sustentabilidade no uso de recursos naturais".

Sobre a emenda nº 813 – PLEN, avaliamos que o critério proposto no Substitutivo é mais adequado para promover o desenvolvimento regional. Sendo assim, não será acatada.

A emenda nº 814 – PLEN versa sobre matéria complexa e sem pertinência com a presente reforma, que demanda discussão em outra seara, razão pela qual é rejeitada.

A emenda nº 815 – PLEN é meritória e deve ser acatada. Trata-se de medida que garante a utilização do FCBF para empresas que tenham migrado de programa, mantidas todas as exigências já contidas na Lei Complementar nº 160, 2017. No entanto, modificaremos a redação para contemplar o acordo com o Ministério da Fazenda.

A discussão trazida pela emenda nº 816 é importante, mas deve ser realizada de forma aprofundada em outro momento, motivo pela qual a rejeitamos.

A matéria contida naS emendaS nºs 817 e 836 – PLEN já foi devidamente endereçada pelo Substitutivo aprovado pela CCJ. Efetivamente, destacamos a previsão de regime específico de tributação para serviços de saneamento, concessão de rodovias e transporte coletivo de passageiros. Além disso, o art. 21 prevê que lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à promulgação da emenda constitucional dos efeitos econômicos e financeiros decorrentes da instituição da CBS e do IBS, inclusive concessões públicas.

Sobre as emendas nºs 818 e 822 – PLEN, entendemos haver problemas de mérito que não recomendam acatá-las. Aumentar o desconto sobre as alíquotas do IBS e da CBS para os bens e serviços que constam do § 1º do art. 9º implica maior pressão sobre a alíquota geral, gerando mais distorções na economia e aumento da carga para os setores que não são favorecidos. Entendemos também que a concessão de crédito tributário para aquisições de produtores rurais não contribuintes não deve ser garantida em nível constitucional. Ademais, por se tratar de uma situação excepcional, com geração de crédito presumido por aquisições de não contribuintes, é importante

SF/23235.68666-18

avaliar com alguma frequência a eficácia do benefício para eventuais decisões futuras de ampliá-los ou reduzi-los.

A matéria contida nas emendas nºs 819 e 835 – PLEN já foi devidamente analisada quando discutimos a Emenda nº 788 – CCJ. A indústria automobilística tem transformado a região de Goiana, Pernambuco, gerando renda e emprego para uma localidade que, até antes da chegada da montadora, era uma região produtora de cana de açúcar decadente. Ademais, a manutenção dos benefícios fiscais no âmbito do regime automotivo será condicionada a metas e à produção de veículos tracionados à energia elétrica, o que contribuirá para a transição energética no País. Por esses motivos, as emendas devem ser rejeitadas.

O imposto seletivo, objeto da emenda nº 823 – PLEN, causou polêmicas tanto na Câmara dos Deputados como nesta Casa. Em nosso Substitutivo aprovado pela CCJ conseguimos, com a ajuda de nossos nobres pares, melhorar a estrutura desse novo tributo, inclusive proibindo a sua incidência sobre operações com energia elétrica e telecomunicações. Dessa forma, rejeitamos a emenda.

A preocupação manifestada ne emenda nº 824 – PLEN é compreensível. Tal qual já previso atualmente na Lei Complementer nº 192, de 2022, é relevante manter a incidência de alíquota *ad rem* aplicável aos combustíveis no regime específico previsto na PEC.

Sobre a emenda nº 825, entendemos que devemos acatá-la. Assim como o setor de turismo, o setor de eventos é responsável pela movimentação de bilhões de reais e importante gerador de empregos. Ademais, não faz sentido tratamento desigual entre as atividades de turismo e de promoção de eventos, mesmo porque, uma depende fortemente da outra.

Acataremos a emenda nº 826 porque reconhecemos a importância de se desenvolver e incentivar a Geração Distribuída e o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE). Ambos se apoiam em princípios constitucionais como a sustentabilidade; o desenvolvimento urbano, econômico, social e cultural, garantindo a liberdade do cidadão poder gerar sua própria energia, com a redução de custos para empresas e famílias e maior segurança energética.

Sobre a emenda nº 827, já consideramos que o setor foi suficientemente contemplado pelas emendas acatadas.

SF/23235.68666-18

A emenda nº 828 – PLEN, ao reduzir a tributação sobre energia elétrica gerada por fontes limpas e renováveis, terá como consequência a elevação da alíquota padrão e prejuízos fiscais aos entes federativos, não podendo ser acatada. Ademais, já incluímos a obrigatoriedade do *cashback* nas operações de fornecimento de energia elétrica ao consumidor de baixa renda.

Em relação à emenda nº 829 – PLEN, entendemos ser desnecessário reduzir de cinco para quatro anos o interstício entre avaliações de custo-benefício dos regimes diferenciados. Ademais, o Substitutivo já contém trava para evitar o aumento da carga tributária.

Os serviços de telecomunicações são, de fato, relevantes, como bem colocado pela emenda nº 830 – PLEN. Não por outro motivo acolhemos emendas referentes ao setor, merecendo destaque a vedação da incidência do imposto seletivo e o regime específico para operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações. A inclusão no *cashback* pode ser feita na lei complementar, quando poderão ser avaliados o impacto e operacionalização. Quanto à emenda nº 837 – PLEN, a inserção da obrigatoriedade de devolução integral e simultânea à cobrança, apesar de desejável, pode inviabilizar os primeiros passos do sistema de cashback, dado o caráter inovador da proposta. Diante disso, rejeitamos as emendas.

A emenda nº 831 – PLEN, que retira a atividade de extração da hipótese de incidência do imposto seletivo é rejeitada, uma vez que referida operação tem potencial de gerar graves danos ao meio ambiente.

A emenda nº 832 – PLEN, que prevê alíquotas mais baixas para as atividades de internet e cibersegurança deve ser rejeitada porque entendemos que eventuais benefícios que as atividades aufiram com o desconto não são suficientemente grandes para compensar a perda para a sociedade de ter de arcar com alíquotas mais altas dos tributos em questão.

Quanto ao tratamento dos fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de benefícios fiscais relativos ao ICMS, objeto da emenda nº 833 – PLEN, o Substitutivo aprovado na CCJ, amplamente discutido, já contempla de forma adequada a questão, razão pela qual rejeitamos a emenda.

Sobre a emenda nº 834 – PLEN, entendemos ser importante manter em lei complementar a forma como serão definidos os créditos para

SF/23235.68666-18

aquisições de produtos e serviços de produtores rurais não contribuintes e de produtos produzidos a partir de tecnologias que utilizam reciclagem, reuso e afins. Quanto à instituição de regime fiscal favorecido para as operações envolvendo resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, a possibilidade de geração de crédito presumido prevista no § 6º do art. 9º já contempla parte importante do pleito, não havendo motivo para conceder benefícios adicionais ao setor.

III – VOTO

Diante do exposto, o voto é pela aprovação das emendas nºs 807, 824, 825 e 826, e das emendas nºs 812 e 815 – PLEN, estas duas últimas nos termos das subemendas abaixo, e pela rejeição de todas as demais emendas apresentadas em Plenário à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.

SUBEMENDA À EMENDA Nº 803 – CCJ

Inclua-se o seguinte inciso IX ao § 6º do art. 156-A da Constituição Federal, na forma do art. 1º do Substitutivo da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019:

"**Art. 156-A.** .....

.....

§ 6º .....

.....

IX - bens e serviços que promovam a economia circular visando à sustentabilidade no uso de recursos naturais.

....."

SUBEMENDA À EMENDA Nº 803 – CCJ

Inclua-se o seguinte § 10 ao art. 12, na forma do Substitutivo da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019:

"**Art. 12.** .....

.....

§ 10. O disposto no § 4º, I, se aplica também aos titulares de benefícios onerosos que, por força de mudanças na legislação estadual,

SF/23235.68666-18

tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação desta Emenda Constitucional, ou estejam em processo de migração na data de promulgação desta Emenda Constitucional."

Sala das Sessões,

, Presidente

, Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

SENADO FEDERAL SF - 1
SECRETARIA-GERAL DA MESA
Secretaria de Registro e Redação Parlamentar – SERERP
Coordenação de Pronunciamentos, Redação e Montagem – COPREM

8/11/2023

TRECHO DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS DA SESSÃO DELIBERATIVA ORDINÁRIA – SEMIPRESENCIAL, REALIZADA EM 08/11/2023, REFERENTE A PARECER, DO SENADOR EDUARDO BRAGA, RELATOR DE PLENÁRIO DA PEC Nº 45/2019, EM RELAÇÃO À EMENDA Nº 804-PLEN, DESTACADA, OBJETO DE ACORDO

.....

O SR. EDUARDO BRAGA (Bloco Parlamentar Democracia/MDB - AM. Como Relator.) – Sr. Presidente, Senador Mecias de Jesus, Senador Hiran, demais Senadores, Chico Rodrigues, do Estado do Acre, Senador Alan Rick, Senador Marcio Bittar, Senador Petecão, Senador Davi Alcolumbre, Senador Randolfe Rodrigues, Senador Lucas Barreto, Senador Confúcio Moura, Senador Jaime, Senadores, portanto, dos estados da Amazônia Ocidental, na maior demonstração de que este, Sr. Presidente, é um projeto de Estado, olhando exatamente para o futuro do Brasil, o futuro que queremos construir para o nosso país, nós construímos uma proposta, Sr. Presidente, para a criação de um fundo específico para atendimento das áreas de livre comércio.

A proposta seria introduzir, Sr. Presidente, o §8º, com o seguinte texto:

> §8º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com os recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das suas atividades econômicas.
> §9º O fundo de que trata o §8º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio e de que trata o *caput* e observará, no que couber, o disposto nos §3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos estados, e §4º.

Caso haja entendimento, Sr. Presidente, com esse texto, nós estaríamos criando esse fundo, que seria um fundo específico para o atendimento das áreas de livre comércio e o fomento da economia desses estados da Amazônia Ocidental que possuem área de livre comércio, incluindo o Estado do Amapá, que não faz parte da Amazônia Ocidental, mas que tem área de livre comércio, e, assim, portanto, atendendo à demanda pretendida no destaque e na emenda apresentada pelos eminentes Senadores.

Eu pergunto aos autores do destaque se, dessa forma, o destaque estaria atendido. Eu pergunto ao Senador Hiran, ao Senador Mecias e aos demais Senadores desses estados se, dessa forma, estaria atendido o pleito pretendido pelos estados aqui mencionados.

.....

PARTE III · DOCUMENTO 10

Parecer de Plenário na Câmara sobre o retorno do Senado (MAN 1/2023)

◆

Responsável: Dep. Aguinaldo Ribeiro, relator
Data: 15 de dezembro de 2023
Contribuição central: Preservação do texto comum e supressão de acréscimos sem consenso. Texto promulgado como EC 132, em 20 de dezembro de 2023.
Fonte oficial: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2377578

Reprodução integral do documento oficial.

Texto da 1ª Edição em construção — sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

1

PARECER DE PLENÁRIO À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019, APENSADA À PEC Nº 293, DE 2004.

Autor: Poder Executivo

Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro

I - RELATÓRIO

I.1 PEC nº 45, de 2019

Após a apreciação do Senado Federal, encerrada em 8 de novembro de 2023, em virtude das modificações apresentadas naquela Casa, a PEC nº 45-A, de 2019, retorna para a análise da Câmara dos Deputados, onde fora aprovada em 7 de julho de 2023. Por simplificação, denominaremos o primeiro substitutivo de “PEC da Câmara” e o segundo de “PEC do Senado”.

A PEC do Senado preservou a estrutura principal da reforma tributária aprovada na Câmara, mantendo a maioria dos artigos inalterados ou apresentando pequenas variações de redação. Manteve a extinção dos cinco principais tributos sobre o consumo – IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS – e a instituição de uma tributação geral sobre o consumo cobrada sobre o valor agregado, complementada por um imposto específico sobre determinados bens e serviços.

O tributo geral sobre o consumo tem a forma do que parte da doutrina tributária denomina de “IVA Moderno” − base ampla, cobrado “por fora” e no destino, com não-cumulatividade plena e poucas alíquotas e exceções − e é dual, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para a versão de competência da União, e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para a de competência partilhada entre estados, DF e municípios.

O tributo específico, denominado de Imposto Seletivo, é de competência federal, com arrecadação dividida com os demais entes federados, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

A proposição se divide em vinte e três artigos. O primeiro, o terceiro e o quarto alteram o texto da CF, e o segundo e o quinto modificam o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com a divisão se justificando pelas diferentes datas de vigência. Os arts. 6º a 21 trazem disposições de mérito, o art. 22, as cláusulas de revogação, e o art. 23, as cláusulas de vigência.

Apesar de o texto todo retornar para apreciação desta Casa, daremos mais ênfase, na descrição que se segue, às principais modificações realizadas pelo Senado Federal. O quadro do Anexo 2 compara o texto constitucional atual com as alterações trazidas pelas PECs da Câmara e do Senado, e deve ser consultado em conjunto com o conteúdo deste parecer para uma análise mais pormenorizada. As modificações na CF e no ADCT são apontadas sem referência aos artigos em que são modificados na PEC. Destacam-se, em preto, os artigos com vigência imediata; em azul, os que entram em vigor a partir de 2027; em verde, os que passam a vigorar em 2033; e em vermelho, para melhor visualização, as diferenças de texto trazidas pela PEC do Senado com relação àquela aprovada nesta Casa.

I.1.1 Regramento do IBS e da CBS

I.1.1.1 Regimes Diferenciados

Como regra geral, a PEC da Câmara propôs um IVA dual de alíquota única e vedou a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos à CBS e ao IBS. Contudo, autorizou um rol restrito de regimes diferenciados, seja por meio da redução das alíquotas aplicáveis a uma seleção de bens e serviços de determinados setores da economia, seja pela possibilidade de algumas pessoas físicas não aderirem à CBS e ao IBS, seja pela concessão de créditos presumidos.

A PEC do Senado trouxe algumas alterações com relação aos setores cujos bens ou serviços poderão, conforme lei complementar, ter as **alíquotas reduzidas em 60%**.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

O transporte público metroviário foi incluído na alíquota reduzida em conjunto com o transporte público coletivo de passageiros rodoviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano (art. 9º, § 1º, VII, da PEC). Por outro lado, o transporte público coletivo de passageiros ferroviário e hidroviário e o transporte rodoviário intermunicipal e interestadual deixaram de ter alíquota reduzida e passaram a constar do rol de serviços e produtos sujeitos a um regime específico (art. 156-A, § 6º, VII, da CF).

Além disso, a alíquota reduzida para os produtos de higiene pessoal e limpeza foi limitada apenas para aqueles majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda (art. 9º, § 1º, IX, da PEC).

Foi, ainda, estabelecida alíquota reduzida para serviços de produções de eventos e de comunicação institucional (art. 9º, § 1º, XII, da PEC).

Por fim, atribuiu-se à lei complementar a definição de quais produtos hortícolas, frutas e ovos serão beneficiados com alíquota reduzida em 100%, ou seja, alíquota zero, abandonando-se a referência à lista constante de leis ordinárias (art. 9º, § 3º, II, “b” da PEC).

O texto previu, também, a possibilidade de **alíquota zero** para: (i) aquisição de medicamentos e dispositivos médicos pela Administração Pública e por entidades de assistência social sem fins lucrativos; (ii) serviços prestados pelas entidades de inovação, ciência e tecnologia (ICT) sem fins lucrativos; e (iii) compra de automóveis por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista, bem como por taxistas (art. 9º, § 3º, II, “c”, “d” e “e” da PEC).

Além disso, excluiu da redução de 100% da alíquota da CBS até 28/12/2027 o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) (exclusão do art. 9º, § 3º, III, da PEC da Câmara).

Criou, ainda, **alíquota reduzida em 30%** para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que submetidos à fiscalização por conselho profissional (art. 9º, § 12, da PEC).

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Limitou ao transporte de carga a concessão de **crédito presumido** ao contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto (art. 9º, § 6º, I da PEC).

Incluiu, também, entre os medicamentos para fins de concessão de tratamento diferenciado, as **composições para nutrição** enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo. Por fim, acrescentou os **sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes** entre os alimentos destinados ao consumo humano com redução de alíquota de 60% (art. 9º, § 13, da PEC).

Todas as hipóteses de tratamento diferenciado foram submetidas à **avaliação quinquenal de custo-benefício**, que deverá considerar o impacto na promoção da igualdade entre homens e mulheres. Além disso, permitiu-se que a lei fixe regime de transição para que as alíquotas reduzidas sejam igualadas à alíquota padrão (art. 9º, §§ 10 e 11, da PEC).

Quanto à **Cesta Básica Nacional de Alimentos**, a PEC do Senado determinou que se considere a diversidade regional e cultural da alimentação do País e se garanta a alimentação saudável e nutricionalmente adequada. Criou, ainda, a **Cesta Básica estendida**, com alíquota reduzida em 60% e *cashback* obrigatório para a população de baixa renda (art. 8º da PEC).

I.1.1.2 Regimes Específicos

Também como exceção à regra geral de alíquota única da CBS e do IBS, a PEC da Câmara previu **regimes específicos** destinados a alguns serviços e produtos que possuem peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional de um IVA, a partir do confronto de débitos e créditos (não cumulatividade). Esse é o caso de serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, que necessitariam de sistemas de apuração próprios.

A PEC do Senado previu novos regimes específicos para:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

- agências de viagens e de turismo e atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol (art. 156-A, § 6º, IV, da CF);

- operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados (art. 156-A, § 6º, V, da CF);

- serviços de saneamento e de concessão de rodovias (art. 156-A, § 6º, VI, da CF);

- serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo (que anteriormente, à exceção do transporte aéreo, tinham direito à alíquota reduzida em 60%) (art. 156-A, § 6º, VII, da CF);

- operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações (art. 156-A, § 6º, VIII, da CF);

- bens e serviços que promovam a economia circular (art. 156-A, § 6º, IX, da CF);

- operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica (art. 156-A, § 6º, X, da CF).

Trouxe, também, algumas modificações aos regimes existentes. No regime específico de **combustíveis e lubrificantes**, atribuiu à resolução do Senado a fixação das alíquotas uniformes, o que anteriormente era da competência da lei complementar (art. 156-A, § 6º, I, “a”, da CF). No regime específico de **serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos**, incluiu o valor total agregado como possível base de cálculo (art. 156-A, § 6º, II, “b”, da CF). No regime dos serviços de **hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, bares e restaurantes e aviação regional**, além da inclusão das agências de viagens e de turismo e da atividade esportiva desenvolvida por Sociedade

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Anônima do Futebol, permitiu a alteração nas bases de cálculo para todas as hipóteses desse regime (art. 156-A, § 6º, IV, da CF).

Especificamente para o regime específico de **serviços financeiros**, foi invertida a previsão sobre a carga tributária das operações de crédito. A PEC da Câmara previa que o custo tributário não fosse elevado em relação à tributação atual. A PEC do Senado fixou que a tributação não pode ser reduzida, por 5 anos, em relação à carga atual. Especificamente sobre as operações relacionadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), foram autorizadas a definição de alíquota e base de cálculo diferenciadas e a inclusão de serviços remunerados por tarifas e comissões nessa modalidade de regime específico. Permitiu, ainda, a extensão do tratamento especial concedido às operações relacionadas ao FGTS a outros fundos garantidores ou executores de políticas públicas (art. 10, § 1º, II, da PEC).

Quanto às regras sobre **compras governamentais**, na PEC da Câmara eram consideradas como um regime específico em que se autorizavam i) a não incidência dos tributos, com possibilidade de manutenção dos créditos; e ii) a majoração da alíquota do ente contratante e redução a zero das alíquotas dos demais entes (destinação integral da arrecadação ao contratante). A PEC do Senado, por sua vez, eliminou a possibilidade 'i', sob o argumento de que a permissão para não incidência do IBS e da CBS associada à manutenção dos créditos prejudicaria a indústria nacional, fixando-se, como regra padrão para compras governamentais, a alternativa 'ii', com destinação integral do produto da arrecadação ao ente contratante, prevendo o mesmo tratamento também para as importações. Permitiu, ainda, a redução uniforme de alíquotas nessas operações e a criação de hipóteses em que a regra de distribuição não se aplique. Em razão de o Senado considerar tratar-se de norma reguladora da repartição do produto da arrecadação, e não mais um regime específico, as regras foram realocadas para o art. 149-B, §§ 2º a 5º, da CF.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I.1.1.3 Regimes Favorecidos

Quanto ao **regime favorecido da ZFM e das Áreas de Livre Comércio (ALC)**, a PEC do Senado deixou expresso que os benefícios concedidos à ZFM e às ALC podem ou não exigir contrapartidas (art. 92-B, *caput*, do ADCT); previu a participação do Estado do Amazonas na definição das políticas do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (art. 92-B, § 2º, do ADCT); exigiu antecedência mínima de 3 anos para iniciar a redução de benefícios concedidos à ZFM, como contrapartida a aportes da União ao Fundo de Sustentabilidade (art. 92-B, § 4º, do ADCT); e autorizou que lei complementar crie o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas na região (art. 92-B, §§ 8º e 9º, do ADCT).

Também substituiu o Imposto Seletivo por uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) para a diferenciação da tributação dos produtos industrializados na ZFM e na ALC, cuja arrecadação será destinada à subvenção da industrialização nas regiões ou ao Fundo de Sustentabilidade; e determinou que a CIDE consistirá em um instrumento subsidiário a outros instrumentos de benefícios fiscais ou financeiros (art. 92-B, § 1º, do ADCT).

Permitiu, ainda, que a CBS e o IBS tenham regimes e benefícios distintos na região, o que é uma exceção à regra geral de que os dois tributos devem ter os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e regras de não cumulatividade e de creditamento (art. 92-B, § 6º, do ADCT).

Por fim, delimitou os produtos que não podem usufruir de benefícios na ZFM: (i) armas e munições; (ii) bebidas alcoólicas; (iii) automóveis de passageiros; e (iv) produtos de perfumaria ou de toucador, salvo se destinados ao consumo interno da ZFM ou se produzidos com matérias-primas da fauna e da flora regionais (art. 92-B, § 7º, do ADCT).

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I.1.1.4 Demais mudanças na CBS e no IBS

A PEC do Senado alterou a partilha da **cota-parte** do IBS estadual pertencente aos municípios, reduzindo de 85% para 80% o critério baseado na proporção da população, e criando uma cota de 5% com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual (art. 158, § 2º, da CF).

Previu, também, as formas pelas quais a **desoneração de bens de capital** deverá ocorrer: a) crédito integral e imediato do imposto; b) diferimento; ou c) redução em 100% das alíquotas do imposto (art. 156-A, § 5º, V, da CF);

Quanto a **normas gerais da CBS e do IBS**, determinou que, sempre que possível, esses tributos terão seus valores informados, de forma específica, na nota fiscal (art. 156-A, § 1º, XIII, da CF); estabeleceu, como princípio, que as obrigações acessórias devem ser fixadas mediante critérios que visem à sua simplificação fiscal (art. 156-A, § 5º, IX, da CF); obrigou o *cashback* para operações com fornecimento de energia elétrica e com gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda (art. 156-A, § 13, da CF); e explicitou a possibilidade de manutenção dos créditos das operações anteriores relativas ao serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 156-A, § 7º, II, da CF);

Por fim, a PEC do Senado alterou a redação, com a intenção de preservar o conteúdo, da harmonização das regras da CBS e do IBS, estabelecendo que observarão regras comuns em relação a: fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento (art. 149-B, *caput*, da CF); e definiu que esses tributos serão informados pelo princípio da neutralidade (anteriormente esse princípio somente estava associados à não cumulatividade desses tributos) (art. 156-A, § 1º, da CF).

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I.1.2 Imposto Seletivo

Quanto ao Imposto Seletivo (art. 153, VIII e § 6º, da CF), a PEC do Senado determinou sua instituição por lei complementar, mas autorizou a modificação de alíquota por lei ordinária, e por medida provisória, por conseguinte. Previu que terá natureza extrafiscal, será obrigatoriamente monofásico, não incidirá sobre si mesmo (cobrança por fora) e poderá ter alíquotas específicas ou *ad valorem*.

Também incluiu a atividade de extração como fato gerador do Imposto Seletivo, determinando que, nesse caso, a alíquota será, no máximo, de 1% do valor de mercado e o imposto será cobrado independentemente da destinação do produto.

Proibiu, ainda a incidência do tributo sobre operações com energia elétrica e com telecomunicações, e obrigou a incidência sobre armas e munições.

I.1.3 Alíquotas de referência e trava de carga tributária

A PEC do Senado instituiu um teto de carga tributária correspondente à média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do produto interno bruto (PIB), com base em duas travas (art. 130, §3º, do ADTC).

Na primeira trava, a alíquota de referência da União será reduzida em 2030 se a média da receita com a CBS e com o Imposto Seletivo como proporção do PIB em 2027 e 2028 superar o teto de carga tributária da União, de forma a igualar os dois valores – a alíquota de referência da União e a média da receita.

Na segunda trava, as alíquotas de referência de todos os entes serão reduzidas em 2035 se a média da receita com a CBS, o IBS e o Imposto Seletivo como proporção do PIB entre 2029 e 2033 (considerados ajustes da

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

transição dos tributos) superar o teto de carga tributária, de forma a igualar os dois valores – a alíquota de referência dos entes e a média da receita.

I.1.4 Comitê Gestor do IBS (antigo Conselho Federativo)

A PEC do Senado trouxe mudanças no funcionamento do órgão que exercerá o controle nacional do IBS, iniciando pela alteração do nome de Conselho Federativo para Comitê Gestor (art. 156-B, *caput*, da CF).

Previu a possibilidade de convocação do presidente do Comitê Gestor pelo Congresso Nacional para prestar esclarecimentos (art. 50 da CF), o qual deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária e será nomeado após aprovada a indicação pela maioria absoluta do Senado Federal (art. 156-B, § 5º, da CF).

Quanto às competências do Comitê Gestor, retirou a de propor projetos de lei complementar relativos ao IBS (supressão da alteração do art. 61, §3º, da CF, antes prevista na PEC da CD); ampliou a competência para decidir o contencioso, em vez de apenas dirimir questões relativas ao IBS (art. 156-B, III, da CF); passou para as próprias administrações tributárias e procuradorias dos entes subnacionais a competência para delegação ou compartilhamento de competências (art. 156-B, § 2º, V, da CF); e esclareceu que o órgão, quando for o caso, também reterá a parcela a ser devolvida a título de *cashback* (art. 156-A, § 4º, I, da CF).

Quanto à forma de controle externo do Comitê (art. 156-B, § 2º, IV, da CF), enquanto na PEC da Câmara o controle era feito pelas câmaras e assembleias legislativas, com auxílio dos tribunais de contas, na PEC do Senado, passou a ser feito por órgão colegiado composto pelos tribunais de contas dos entes subnacionais.

Também alterou o quórum de aprovação das propostas no âmbito do Comitê Gestor. Pelo critério populacional, a votação mínima para aprovação

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

foi reduzida de 60% para 50% da população do conjunto dos Estados e do Distrito Federal (art. 156-B, § 4º, I, “b”, da CF).

Por fim, a PEC do Senado incluiu, de maneira expressa, que a representação do Comitê Gestor será feita por integrantes das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com o objetivo de eliminar o risco de criação de novas carreiras e cargos dentro do próprio Comitê (art. 156-B, § 2º, VI, da CF); determinou que o Comitê Gestor e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) também atuarão com vistas a harmonizar obrigações acessórias (art. 156-B, § 6º, da CF); e autorizou a implementação de soluções integradas para administração e cobrança da CBS e do IBS e a integração dos processos administrativos da CBS e do IBS (art. 156-B, § 8º, da CF).

I.1.5 Transição federativa

A PEC do Senado criou mecanismo que premia os entes que forem mais eficientes em seus sistemas de arrecadação, a partir de um fator de ajuste, de forma que aqueles que aumentarem sua arrecadação ao longo do tempo, comparativamente aos demais, aumentarão sua participação no montante a ser redistribuído (art. 131, § 2º, do ADCT); e reduziu o montante do IBS a ser retido entre 2029 e 2032, de 90% para 80% (art. 131, § 1º, I, do ADCT).

Quanto ao **seguro receita**, a PEC da Câmara estabeleceu mecanismo de compensação para os entes com maior redução relativa de receitas, a partir da retenção de 3% dos recursos não retidos especificamente para a transição, o chamado “seguro receita”. A PEC do Senado aumentou essa retenção para 5% (art. 132, *caput*, do ADCT).

Quanto à **redução de benefícios fiscais do ICMS na transição**, a PEC do Senado estabeleceu que os benefícios e os incentivos fiscais do ICMS, convalidados conforme a Lei Complementar nº 160, de 2017, serão reduzidos em 10% ao ano entre 2029 e 2032 (a referida Lei previa redução em 20% ao ano para algumas modalidades de benefícios) (art. 128, §§ 3º e 4º, do ADCT).

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Por fim , quanto ao **mecanismo de compensação caso o Imposto Seletivo não recomponha a receita do IPI**, a PEC da Câmara determinou que eventuais perdas existentes para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE), decorrentes da extinção do IPI e da criação do Imposto Seletivo, seriam compensadas pela União a partir de 2027, tendo como referência a média de recursos transferidos do IPI aos fundos entre 2022 a 2026, atualizada por critério definido em lei complementar. Já a PEC do Senado estabeleceu que a média será atualizada por critério definido em lei complementar até 2027, e, a partir daí, pela variação da arrecadação da CBS (art. 7º, § 1º, da PEC).

I.1.6 Fundos

A PEC do Senado aumentou os recursos do **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)** de R$ 40 para R$ 60 bilhões, sendo os R$ 20 bilhões adicionais distribuídos ao longo de 10 anos a partir de 2034. Estabeleceu, ainda, a distribuição dos recursos com base no FPE (70%) e na população do Estado ou do DF (30%) (arts. 159-A, § 4º, da CF e 13 da PEC).

Quanto ao **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS (FCBF)**, a PEC do Senado (art. 12) determinou que o fundo irá começar a distribuir recursos somente a partir de 1º de janeiro de 2029; incluiu a possibilidade de compensação à pessoa física; e deixou claro que a transferência ao FNDR de eventual saldo financeiro do FCBF existente em 31 de dezembro de 2032 não implicará redução ou compensação dos valores já previstos para serem transferidos ao FNDR.

Estabeleceu, também, que terão direito aos recursos do FCBF os titulares de benefícios onerosos concedidos até 31 de maio de 2023, incluindo ulteriores prorrogações ou renovações. Garantiu, ainda, o mesmo tratamento para os titulares de benefícios onerosos que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação da Emenda Constitucional,

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

ou estejam em processo de migração na data de promulgação da Emenda Constitucional (art. 12, § 4º, da PEC).

A PEC da Câmara permitiu que os Estados e o Distrito Federal (DF) instituíssem, até o final de 2043, **contribuição sobre produtos primários e semielaborados**, produzidos nos respectivos territórios, para investimento em obras de infraestrutura e habitação, **em substituição a contribuição a fundos estaduais**, estabelecida como condição à aplicação de diferimento, de regime especial ou de outro tratamento diferenciado, relacionados com o ICMS, prevista na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023. Por sua vez, a PEC do Senado manteve essa possibilidade, mas exigiu que a contribuição sobre produtos primários e semielaborados não pode ser superior à das contribuições que substituir e terá a mesma destinação da receita (art. 136 do ADCT). Além disso, alternativamente, determinou que a alíquota de referência dos Estados e do DF deve também compensar a redução das contribuições aos fundos estaduais de infraestrutura decorrentes da extinção gradual do ICMS, exceto as mantidas nos termos do art. 136 do ADCT (art. 130, II, “b”, do ADCT) e incluiu a receitas dos fundos de infraestrutura no cálculo da participação dos Estados na transição federativa (art. 131, § 3º, I, “b”, do ADCT).

Por fim, a PEC do Senado estendeu o prazo previsto no art. 122 do ADCT em um ano, permitindo que os saldos financeiros dos recursos transferidos para o **Fundo Nacional de Saúde** e para o **Fundo Nacional de Assistência Social**, para enfrentamento da pandemia da Covid-19 no período de 2020 a 2022, sejam aplicados até 31 de dezembro de 2024, para o custeio de ações e serviços públicos de saúde, e de assistência social (art. 137 do ADCT).

I.1.7 Benefícios ao Setor Automotivo

A PEC do Senado prorrogou, até o final de 2032, benefícios fiscais concedidos às indústrias automobilísticas por meio da concessão de crédito presumido da CBS (art. 19 da PEC).

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Beneficiam-se a produção de veículos elétricos, ainda que associados a motor a combustão, bem como a produção de suas partes e peças, desde que decorram de (i) projeto aprovado até 31 de dezembro de 2024, em relação às pessoas jurídicas que estejam habilitadas aos benefícios concedidos ao setor pelas Leis nºs 9.440, de 1997, e 9.826, de 1999, na data de promulgação da Emenda Constitucional; ou (ii) novo projeto aprovado até 31 de dezembro de 2025, que amplie ou reinicie a produção em planta industrial anterior que estava habilitada aos benefícios das referidas Leis.

As pessoas jurídicas já habilitadas aos benefícios concedidos ao setor pelas Leis nºs 9.440, de 1997, e 9.826, de 1999, na data de promulgação da Emenda Constitucional, podem obter os mesmos benefícios na produção de veículos com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis, ainda que associados a combustíveis fósseis, bem como na produção de suas partes e peças, desde que, se montadora de veículos, inicie a produção até dia 1º de janeiro de 2028 e assuma compromissos relativos a nível de investimento e de produção.

Os benefícios prorrogados podem ter sua manutenção condicionada à realização de investimentos produtivos e em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Além disso, devem ser mantidos os níveis atuais dos benefícios do setor para o ano de 2025, os quais devem ser reduzidos em 20% por ano, de 2029 a 2032.

I.1.8 Outros Tributos

A PEC do Senado trouxe nova destinação para a **CIDE-Combustíveis**: pagamento de subsídios a tarifas de transporte público de passageiros (art. 177, § 4º, II, “d”, da CF).

Alterou a redação, com o objetivo de conferir maior clareza ao texto, definindo que a progressividade do **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação** (ITCMD) na herança seja calculada em função do valor do quinhão ou do legado, e não do valor da transmissão (art. 155, § 1º, VI, da CF).

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Excluiu, ainda, a incidência do **Imposto sobre Operações Financeiras** (IOF) sobre operações de seguros, a partir de 2027 (art. 153, V, da CF).

Quanto ao **IPVA**, determinou que a imunidade das plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios abrange "aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva" e estendeu essa imunidade às embarcações que tenham essa mesma finalidade principal (art. 155, § 6º, III, "c", da CF).

Por fim, quanto à **Contribuição de Iluminação Pública**, incluiu a aquisição de sistemas de monitoramento de vias e logradouros públicos entre suas destinações (art. 149-A, *caput*, da CF). Recorde-se que a PEC da Câmara já havia incluído a destinação para o custeio da expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública.

I.1.9 Princípios Tributários

Quanto à **tributação ambiental**, a PEC do Senado substituiu a expressão "preservação do meio ambiente" por "sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono" nos arts. 43, § 4º, e 159-A § 2º, ambos da CF; e estabeleceu regime fiscal favorecido para o hidrogênio verde (art. 225, § 1º, VIII, da CF).

Quanto aos **princípios gerais do Sistema Tributário Nacional**, a PEC do Senado suprimiu o princípio do equilíbrio do meio ambiente, incluído na PEC da Câmara, mantendo apenas o da defesa do meio ambiente, e inseriu o princípio da cooperação (art. 145, § 3º, da CF). Também vedou que a União, os Estados, o DF e os Municípios editem normas infralegais sobre matéria tributária sem dar ampla publicidade aos estudos e aos pareceres que as embasaram (art. 150, VII, da CF), os quais devem conter avaliação do impacto sobre o grau de complexidade e a capacidade arrecadatória do sistema tributário nacional (art. 150, § 8º, da CF). Ainda determinou que projeto de lei que exigir ou aumentar tributo contenha avaliação e demonstração do seu

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

impacto econômico-financeiro (art. 150, § 9º, da CF) e que as alterações na legislação tributária devem atenuar efeitos regressivos (art. 145, § 4º, da CF).

Por fim, acrescentou, no dispositivo que trata da imunidade recíproca, que os entes federados não poderão cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços da empresa pública prestadora de serviço postal (art. 150, § 2º, da CF).

I.1.10 Outros temas

A PEC do Senado aplicou o **limite remuneratório** dos servidores federais aos servidores das administrações tributárias dos Estados, do DF e dos Municípios (art. 37, § 18, da CF).

Quanto aos **prazos para apresentação de projetos de lei**, a PEC do Senado (art. 18 da PEC) reduziu para 90 dias a data para o envio de projeto de lei que reforma a tributação sobre a renda; criou prazo de 180 dias para o envio dos projetos de lei referidos na Emenda Constitucional; e estabeleceu limite de 90 dias para o envio de projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

Autorizou, ainda, que lei complementar estabeleça instrumentos de **ajustes nos contratos existentes** antes da entrada em vigor das leis instituidoras da CBS e do IBS, relativos a mudanças dos tributos antigos para os novos (art. 21 da PEC).

Também aplicou as **vinculações de ICMS e ISS previstas nas legislações estaduais e municipais** existentes até a data da promulgação da Emenda Constitucional, em mesmo percentual, sobre a receita do IBS, até os Estados e Municípios alterarem a legislação que trata dessas vinculações. O objetivo alegado para a medida foi que, à falta de manifestação das assembleias estaduais, os fundos para universidades e instituições educacionais ficariam sem o aporte necessário à manutenção de suas atividades (art. 6º, §§ 1º e 2º, da PEC).

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Por fim, determinou que lei complementar discipline a utilização de **saldos credores de IPI, PIS e Cofins** não utilizados até a extinção desses tributos (art. 135, do ADCT).

I.2 PEC nº 293, de 2004

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 293, de 2004, de autoria do Poder Executivo, tem o objetivo de alterar o Sistema Tributário Nacional.

O art. 1º da proposição altera os arts. 146, 150, 153, 158, 203 e 216 da Constituição Federal (CF) e acresce o art. 171-A ao texto constitucional.

O art. 146 delega à lei complementar poder para estabelecer limites e mecanismos de controle da carga tributária nacional.

O art. 150 estabelece imunidade de impostos sobre a importação de obras de arte de artistas brasileiros e de artistas estrangeiros que versem sobre temas brasileiros.

O art. 153 estabelece imunidade do Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre florestas e outras vegetações naturais de preservação permanente, florestas nativas, primitivas ou regeneradas, áreas comprovadamente imprestáveis para exploração econômica e áreas sobre restrição ambiental.

O art. 158 delega à lei complementar a fixação dos critérios de distribuição de três quartos da cota-parte, parcela de 25% do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) destinada aos Municípios.

O art. 171-A atribui à lei a competência de definir práticas de comércio exterior danosas à economia nacional e autorizar a cobrança de direitos compensatórios e a imposição de limitações e sanções que visem a neutralizá-las ou coibi-las.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

O art. 203 determina que a União institua programa de renda mínima para assegurar a subsistência das pessoas e famílias.

Por fim, o art. 216 determina que lei estabeleça incentivos para produção e conhecimento de bens e valores culturais, bem como importação de obras de arte de artistas estrangeiros.

O art. 2º da PEC prevê que, enquanto não editada a lei complementar para estabelecer os novos critérios de destinação de ICMS para os municípios, permanecem aplicáveis os vigentes antes da aprovação do novo texto constitucional. Estabelece, ainda, um prazo de transição mínimo de seis anos em que nenhum município sofra perda de receitas.

O art. 3º da PEC determina que o Senado Federal proponha revisão do Sistema Tributário Nacional, com vistas à simplificação e à racionalização do ICMS, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da contribuição para financiamento do Salário-Educação, das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e das contribuições para o “Sistema S” (contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical). Indica, também, a transformação desses impostos e contribuições em tributos, sempre que possível, incidentes sobre o valor adicionado, e a reformulação do sistema de partilha federativa, considerando, ainda, a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Por fim, o art. 4º da PEC determina que o Senado Federal encaminhe ao Congresso Nacional projeto de lei complementar, sob regime de urgência constitucional, a fim de estabelecer política de desenvolvimento industrial para reduzir desigualdades regionais.

À proposição principal foram apensadas duas outras: a PEC nº 140, de 2012, e a PEC nº 283, de 2013. A primeira, de autoria do Deputado Assis Carvalho, altera o inciso III do art. 155 da CF para determinar que o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) incida sobre veículos

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

automotores terrestres, aéreos e aquáticos. A segunda, de autoria do Deputado Vicente Cândido, também determina a incidência do IPVA sobre veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos, mas dela exclui aqueles de uso comercial, destinados à pesca e ao transporte de passageiros e de cargas.

Em 29 de maio de 2018, foi criada Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 293-A, de 2004, do Poder Executivo, atribuindo-se a relatoria ao Deputado Luiz Carlos Hauly. O substitutivo apresentado pelo relator, aprovado na Comissão Especial no dia 11 de dezembro de 2018, realiza ampla revisão do sistema tributário nacional.

São criados um imposto sobre valor agregado (IVA) de base ampla, denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), de competência estadual, mas regulado por legislação única nacional, que incide sobre o consumo, em conjunto com um Imposto Seletivo, de competência federal, que incide sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, determinados serviços de telecomunicações, bebidas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. O IBS adota base ampla, não-cumulatividade plena, cobrança “por fora” (sem incidência de imposto sobre imposto), com adoção do princípio de destino (destinação do imposto arrecadado para o Estado onde a mercadoria é consumida ou o serviço é prestado), e sem onerar bens do ativo fixo nem produtos exportados.

O período de transição proposto é longo e gradual, de 15 anos, sem incremento da carga fiscal atual e também sem perda de arrecadação ou redistribuição de recursos entre os entes políticos.

I.2.1 Emendas

A PEC nº 293-A, de 2004, resulta de sucessivos desmembramentos da PEC nº 41, de 2003. Parte desta proposição, de autoria do Poder Executivo, foi aprovada no Senado e promulgada na Emenda Constitucional nº 42, de 2003, com o restante do texto retornando à Câmara dos Deputados na forma

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

da PEC nº 228, de 2004. Esta, por sua vez, foi parcialmente aprovada e promulgada na Emenda Constitucional nº 44, de 2004, com a parte remanescente transformada na PEC nº 255, de 2004. Essa última foi desmembrada na PEC nº 285, de 2004, e na PEC nº 293, de 2004.

Quarenta e nove das emendas apresentadas à PEC nº 228, de 2004, foram transladadas para a PEC n° 255 e posteriormente para a PEC nº 293, ambas de 2004, por sua proximidade temática. Na Comissão Especial da PEC nº 293, de 2004, mais sete emendas foram oferecidas.

O Anexo 1 traz duas tabelas que resumem o conteúdo das emendas tempestivamente apresentadas em cada uma das PECs, classificadas em ordem numérica crescente e com a atribuição aos respectivos Autores que as encabeçaram.

II - VOTO DO RELATOR

Coube a este relator a honrosa missão, após designação do Exmo. Presidente da Câmara dos Deputados, de emitir parecer sobre o mérito da proposição principal e apensada, bem como sobre o mérito das emendas que lhes foram apresentadas, cabendo oferecimento de Substitutivo, nos termos do § 4º do art. 202 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD), observados os mesmos pressupostos de admissibilidade que condicionam as proposições principal e apensada.

Por oportuno, destaque-se não ser necessária nova análise da admissibilidade das proposições em apreciação. A PEC nº 293, de 2004, teve sua admissibilidade apreciada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), em 4 de fevereiro de 2004, a partir de parecer exarado pelo Deputado Osmar Serraglio para a PEC nº 228, de 2004, da qual foi desmembrada. As emendas a ela apresentadas tiveram sua admissibilidade apreciadas, ou na CCJC ou pela Comissão Especial da PEC nº 293, de 2004, sob relatoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, cujo parecer foi aprovado em 11 de dezembro de 2018. Já a PEC nº 45, de 2019, passou, na Câmara dos

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Deputados, pelo crivo da admissibilidade pela CCJC em 22 de maio de 2019, a partir de parecer de lavra do Deputado João Roma, e, no Senado Federal, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) daquela Casa, em 7 de novembro de 2023, nos termos do parecer de autoria do Senador Eduardo Braga.

II.1 Análise do mérito da PEC nº 293, de 2019 e de suas emendas

O desfecho do longo processo da reforma tributária se dá a partir da PEC nº 293, de 2004. É a oportunidade para homenagear o Deputado Luiz Carlos Hauly, relator dessa proposta outrora, na respectiva Comissão Especial. Incansável defensor da reforma tributária, é justo reconhecer e afirmar que seu trabalho árduo muito contribuiu para concluirmos o alinhamento de nosso sistema tributário de consumo ao modelo adotado no restante no mundo.

Em relação ao mérito da proposta, como se sabe, o texto do substitutivo à PEC nº 293, de 2004, aprovado em 11 de dezembro de 2018, foi apresentado pelo Senador Davi Alcolumbre na forma da PEC nº 110, de 2019. Esta PEC, juntamente a PEC nº 45, de 2019, tornaram-se a base da discussão da atual reforma tributária.

As quarenta e nove emendas apresentadas originalmente à PEC nº 228, de 2004, da qual deriva a PEC nº 293, de 2014, referem-se a um contexto diverso daquele em que se passa a discussão atual. Na época, ainda não se podia antever que as duas Casas Legislativas cerrariam fileiras em favor de um IVA dual, alinhado às melhores práticas internacionais, e acordariam pela extinção do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI. Assim, não há como alinhar as propostas ao estágio em que se encontra a discussão da tributação do consumo no País. Por essa razão, optamos por não acatá-las.

Já em relação às sete emendas apresentadas à Comissão Especial da PEC nº 293, de 2019, todas foram parcialmente acatadas no substitutivo aprovado naquela Comissão, e não trazem inovações que caibam ser incluídos no texto. Desse modo, optamos por rejeitar essas Emendas.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

II.2 Análise do mérito da PEC nº 45, de 2019

O retorno da PEC nº 45, de 03 de abril de 2019, para apreciação das modificações do Senado Federal ao texto aprovado por esta Casa em julho de 2023, marca a conclusão de um longo processo de diálogo institucional iniciado em 2019 com a apresentação da PEC nº 45, de 2019, na Câmara dos Deputados pelo Deputado Baleia Rossi, e da PEC nº 110, de 09 julho de 2019, no Senado Federal pelo Senador Davi Alcolumbre.

Devemos muito a esses dois Parlamentares, Deputado Baleia Rossi e Senador Davi Alcolumbre, pela coragem na iniciativa de trazer à pauta matéria tão importante para o País, mas que, por sua dificuldade de consenso, dela muitos já haviam desistido. Destaque-se que ambos não foram apenas autores das propostas, mas ferrenhos defensores da ideia durante toda a discussão da matéria.

O diálogo continuou com a criação da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, em 19 de fevereiro de 2020, com o objetivo de produzir uma proposta que unificasse os dois textos. Tendo sido designado relator da matéria, após amplo processo de estudo e discussão, apresentei ao colegiado, em 12 de maio de 2021, um substitutivo às duas PECs, que não chegou a ser apreciado pela extinção, por esgotamento do prazo regimental, da Comissão Especial da PEC nº 45, de 2019.

Esse substitutivo, apesar de não votado, continuou a ser discutido na análise, pela CCJ do Senado, da PEC nº 110, de 2019. Em 16 de março de 2022, seu relator, Senador Roberto Rocha, apresentou novo substitutivo, que também não foi apreciado por aquele órgão colegiado.

Em 2023, tendo a Reforma Tributária sido elencada como uma das prioridades nacionais, a Câmara dos Deputados instituiu, em 9 de fevereiro de 2023, Grupo de Trabalho (GT) para analisar e debater a PEC nº 45, de 2019. Sob a impecável presidência do Deputado Reginaldo Lopes, esse grupo, formado pela Deputada Tabata Amaral e pelos Deputados Adail Filho, Glaustin da Fokus, Ivan Valente, Jonas Donizette, Luiz Philippe de Orleans e Bragança,

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Mauro Benevides Filho, Newton Cardoso Jr, Saullo Vianna, Sidney Leite e Vitor Lippi contribuiu de forma relevante para o aprimoramento do texto apresentado.

Tomando por base todo o cabedal de conhecimento acumulado, o GT aprovou, em 6 de junho de 2023, relatório com diretrizes para a reforma tributária a ser levada à apreciação do Plenário da Câmara dos Deputados.

E foi com base nessas diretrizes que esta Casa aprovou, em 7 de julho de 2023, o substitutivo à PEC nº 45, de 2019, oferecendo ao país uma reforma tributária abrangente e coesa, representando o consenso possível de nossa sociedade, que propôs um sistema tributário alinhado às melhores práticas internacionais, capaz de impactar positivamente o crescimento da economia brasileira, reduzindo custos, eliminando litígios, e corrigindo distorções alocativas.

Enviado ao Senado Federal, aquela Casa passou quatro meses dedicada ao debate e estudo desse modelo tributário e, em 8 de novembro de 2023, aprovou novo substitutivo à PEC nº 45, de 2019.

Fazemos questão de ressaltar o trabalho de excelência realizado pelo Senador Eduardo Braga, relator da matéria, que teve a habilidade política, o espírito público e a compreensão técnica de manter o arcabouço da reforma tributária da Câmara e de promover ajustes e avanços que aperfeiçoaram o texto.

Como fruto desse trabalho, neste momento, já temos a estrutura da reforma tributária aprovada pelas duas Casas Legislativas.

Já houve a aprovação da extinção dos cinco principais tributos atuais sobre o consumo: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS; e a instituição de um IVA dual, formado pela CBS federal e o IBS estadual e municipal, e de um Imposto Seletivo, de competência federal com arrecadação dividida com os demais entes federados, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

As duas Casas concordaram que o IBS e a CBS terão base ampla e serão cobrados “por fora” e no destino, com não-cumulatividade plena e poucas alíquotas e exceções. Adotaram, também, os mesmos modelos de transição dos tributos atuais para os novos, e do sistema de arrecadação

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

vigente para aquele cobrado no destino. Aprovaram a criação dos mesmos fundos, seu modelo de financiamento e sua distribuição. Escolheram o mesmo sistema de administração e gestão compartilhada do IBS. Por fim, concordaram com as mesmas inovações no ITCMD, IPTU, IPVA e Contribuição de Iluminação Pública.

Em outras palavras, já existe uma reforma tributária aprovada em sua essência, de forma substancial, clara e coesa. De um modo que gerações anteriores duvidariam ser possível em nosso País.

Resta agora apreciar os aprimoramentos propostos pelo Senado Federal, que, de modo algum, alteraram a estrutura já construída. E já adiantamos que, em respeito a esse longo diálogo institucional em direção a um texto consensual e maduro, preservaremos a estrutura da PEC enviada pelo Senado, com alguns ajustes. O objetivo é o de manter um texto comum aprovado pelas duas Casas que permita a promulgação imediata.

Proponho a aceitação da grande maioria dos aprimoramentos incorporados pela Câmara Alta: ajustes no funcionamento do IBS e da CBS, no Imposto Seletivo, no Comitê Gestor do IBS, na transição federativa e nos fundos; inclusão do mecanismo de trava da carga tributária e dos benefícios do setor automotivo; e diversas alterações em dispositivos constitucionais enumeradas no relatório deste parecer.

Na discussão com as Lideranças da Casa, os governos federal, estaduais e municipais, e diversos setores da sociedade, contudo, não foi possível manter algumas das inovações incorporadas no Senado.

Destaque-se que a promulgação de parte de PEC, eliminando dela a matéria que não é consensual entre as duas Casas Legislativas, é prática assentada no processo legislativo brasileiro, já chancelada pelo Supremo Tribunal Federal. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2128, de 2002, decidiu-se ser possível suprimir parcela do texto de PEC, sem retorno para a outra Casa, desde que a parte tenha autonomia e não prejudique o sentido ou compreensão do remanescente.

Diante do exposto, proporemos, a seguir, algumas exclusões do texto em análise, correspondentes a emendas supressivas. Cuidou-se de

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

eliminar tópicos que correspondem a acréscimos de Senado que gozam de autonomia com relação ao restante do texto. Suas exclusões representam apenas a não concordância da Câmara dos Deputados com essas inovações, não prejudicando a estrutura da reforma tributária aprovada. A parte remanescente, constante do Substitutivo por nós apresentado compõe um texto coeso, sem lacunas e totalmente aplicável, sendo passível de promulgação imediata.

Um dos tópicos para o qual são necessários ajustes diz respeito aos **regimes diferenciados com direito a alíquotas reduzidas de IBS e de CBS**.

Não podemos perder de vista que a redução da alíquota para um bem ou serviço adquirido pelo consumidor final implicará o aumento da alíquota para o restante da economia, já que a manutenção da carga tributária é pressuposto da reforma. Tendo isso em mente, é recomendável que exceções à regra geral de tributação, em razão da concessão de benefícios ficais, privilegiem produtos e serviços de consumo relevante por famílias de baixa renda. A eleição de produtos consumidos por pessoas com melhores condições econômicas, por mais relevantes que sejam, implicará o financiamento do benefício pelo restante da sociedade, em especial de sua parcela mais humilde.

Por outro lado, caso o bem ou serviço beneficiado com alíquota reduzida seja consumido por pessoa jurídica, consistindo em insumo de alguma cadeia produtiva, será aproveitado pelo adquirente quando do pagamento do IBS/CBS devidos. Nesses casos, a inclusão do bem ou serviço na lista de reduções de alíquotas somente traz complexidades e ineficiências econômicas, sem nenhuma redução de carga tributária, já que o valor pago a menor será recolhido na etapa seguinte.

Seguindo esses parâmetros, optamos por realizar as seguintes exclusões.

Eliminamos a possibilidade de **redução em 100% da alíquota na aquisição de medicamentos e dispositivos médicos por entidades de assistência social sem fins lucrativos** (art. 9º, § 3º, II, “c”, da PEC), por seu difícil controle, e suprimimos o benefício nas aquisições pela Administração

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Pública por ser desnecessário, tendo em vista o regime diferenciado de compra governamentais.

A **Cesta Básica estendida** (art. 8º, § 2º, da PEC) seria aquela que contém produtos com alíquota reduzida em 60% e com *cashback* obrigatório. Contudo, a PEC já garante o mesmo tratamento para alimentos e produtos de higiene elencados na lei complementar, com possibilidade de *cashback*, não havendo sentido em obrigar o legislador complementar a decisões que seriam mais bem ponderadas de acordo com os recursos e limitações de cada época.

Quanto ao *cashback*, destaque-se que a PEC em análise já garante a possibilidade de devolução do IBS e da CBS a pessoas físicas com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (arts. 156-A, § 5º, VIII, e 195, § 16, ambos da CF). Essa escolha foi transferida ao legislador complementar, porque somente depois de implantado o sistema será possível calibrar o modelo de devolução, definindo sua forma e limites.

Foram necessários ajustes em alguns dos setores incluídos no âmbito dos **regimes específicos**.

É importante compreender que esses regimes preveem exceções ao regime geral do IBS/CBS, podendo alterar alíquotas e bases de cálculo, e até impor limitações ao creditamento geral e irrestrito. Não representam, por si só, tratamento mais benéfico. Como exceções, somente devem ser previstos para serviços e produtos que possuam peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional a partir do confronto de débitos e créditos, como é o caso de serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos.

A inclusão de setores que, por sua natureza, podem se sujeitar ao regime normal de apuração, causará complexidades e ineficiências, podendo causar novos litígios, justamente o que se pretende evitar com o novo sistema. Pode ainda resultar, *a contrario sensu*, em tratamento mais gravoso que as regras normais caso seja mal calibrado.

Nesse contexto, propomos a exclusão dos seguintes setores incluídos na PEC do Senado:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

(i) serviços de saneamento e de concessão de rodovias (art. 156-A, §6º, inciso VI, da CF);

(ii) serviços de transporte aéreo (art. 156-A, §6º, inciso VII, da CF);

(iii) operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações (art. 156-A, §6º, inciso VIII, da CF);

(iv) bens e serviços que promovam a economia circular (art. 156-A, §6º, inciso IX, da CF);

(v) operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica (art. 156-A, §6º, inciso X, da CF).

Outra exclusão que fizemos diz respeito ao **regime específico de combustíveis de lubrificantes**, com relação ao dispositivo que atribuiu à resolução do Senado a fixação das alíquotas uniformes, que anteriormente era da competência da lei complementar (art. 156-A, §6º, inciso I, alínea "a", da CF). Entendemos que, em razão da importância do produto tratado, essa discussão deva ser mais ampla, com a participação dos entes federativos e de todo o Parlamento, por intermédio da apresentação, tramitação e aprovação de projeto de lei sobre o tema.

Quanto ao **regime favorecido de IBS/CBS da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio**, realizamos duas exclusões.

Diante da forte rejeição à ideia de tributar as demais unidades da federação com uma CIDE, com o objetivo de aumentar a competitividade da região amazônica, e ainda direcionar os recursos desse tributo para a mesma região, chegou-se ao consenso de se alterar o modelo de benefício da ZFM, mantendo a vantagem competitiva da região com o uso do IPI e não da CIDE.

Nesse sentido, eliminamos a menção à CIDE no § 1º do art. 92-B do ADCT e excluímos o § 5º do mesmo artigo, que tratava de sua destinação. Como decorrência dessa mudança, excluímos a alínea "b" do inciso II do art. 126 do ADCT, que extinguia o IPI quando a CIDE fosse instituída, e mudamos

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

a redação do parágrafo único do mesmo artigo determinando que o IPI terá, em 2027, suas alíquotas zeradas em relação aos produtos não que tenham industrialização incentivada na ZFM.

A segunda foi excluir o § 7º do art. 92-B, do ADCT, que listava os setores que não poderiam se beneficiar dos incentivos do regime favorecido, mas nele não listando petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, que atualmente constam das vedações do art. 3º, § 1º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Destaque-se que essa vedação foi incluída no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 1.034, de 1º de março de 2021, para eliminar vantagem tributária indevida de empresas que, por meio de medidas liminares, importavam combustíveis na ZFM sem o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Não podemos admitir que se busque recriar tal vantagem, agora em sede constitucional.

Quanto ao **Comitê Gestor do IBS** (antigo Conselho Federativo), não houve consenso quanto, em relação ao seu Presidente, à possibilidade de sabatina e aprovação pelo Senado Federal. Essa alteração equipara o Presidente do Comitê Gestor a autoridades federais diretamente subordinadas à Presidência da República, muitas inclusive com foro privilegiado para julgamento de crimes de responsabilidade (art. 156-B, § 5º, da CF). Tendo em vista que o Comitê Gestor não é um órgão federal e seu controle externo é realizado pelos entes subnacionais, não possuindo qualquer vínculo com a União, procedemos à retirada do dispositivo.

Não houve aceitação, também, sobre a transferência da competência do controle externo do Comitê das assembleias e câmaras legislativas, que o fariam com auxílio dos tribunais de contas, para os próprios tribunais de contas, que o farão por meio de órgão colegiado, pelo que propomos a exclusão da parte final do inciso IV do § 2º do art. 156-B da CF.

Quanto à **transição federativa**, realizamos a exclusão do mecanismo que premia os entes que forem mais eficientes em seus sistemas de arrecadação (art. 131 §§ 2º e 3º, e art. 132, inciso II, do ADCT), a partir de um fator de transição, por julgarmos que o mecanismo previsto traz

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

insegurança em relação aos seus reflexos na participação na arrecadação, durante 50 anos, de todos os entes federativos subnacionais.

Não houve concordância, também, com algumas alterações trazidas em outros tributos.

A última supressão proposta é a do § 18 do art. 37 da CF, que aplica o **limite remuneratório dos servidores federais aos servidores das administrações tributárias dos Estados, do DF e dos Municípios**. Diversos entes federados solicitaram a exclusão por temer uma forte pressão dos salários dos fiscos estaduais e municipais, cujos funcionários poderiam receber mais que os próprios governadores e prefeitos.

Alguns acréscimos trazidos no texto do Senado se mostraram importantes, mas a redação proposta trouxe preocupações que recomendaram aprimoramentos.

Por sua vez, as **alterações nos princípios tributários** que (i) vedam que a União, os estados, o DF e os municípios editem normas infralegais sobre matéria tributária sem dar ampla publicidade aos estudos e pareceres que as embasaram, que deverão conter avaliação do seu impacto sobre o grau de complexidade e a capacidade arrecadatória do Sistema Tributário Nacional; e (ii) determinam que projeto de lei que exija ou aumente tributo contenha avaliação e demonstração do seu impacto econômico-financeiro.

O inciso VII e os §§ 8º e 9º do art. 150 da CF tornam demasiadamente rígido e burocrático o processo de alteração das normas infralegais tributárias. Além de dificultar sobremaneira as iniciativas dos governos federal, estaduais e municipais, já que nem toda alteração é precedida de estudo ou parecer, esses dispositivos praticamente eliminam a possibilidade de os parlamentos apresentarem projetos de lei em matéria tributária, pela dificuldade de obterem dados e, muitas vezes, de possuírem corpo técnico especializado para a elaboração desses pareceres e estudos.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Para os serviços financeiros, alteramos a redação do inciso II do § 1º e do § 2º do art. 10 da PEC, para deixar mais claro o seu texto, sem modificação de conteúdo.

Por fim, efetuamos correções de redação, de erros materiais e de referências de alguns poucos dispositivos, sem qualquer repercussão no mérito.

VOTO

Pelas razões expostas, submeto aos ilustres pares o resultado de um amplo trabalho de conciliação entre a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. Voto pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, consequentemente pela rejeição da PEC nº 293, de 2004, e das duas Propostas apensadas, a PEC nº 140, de 2012, e a PEC nº 283, de 2013, bem como das emendas apresentadas, nos termos consignados a seguir:

Sala da Comissão, em de de 2023.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a correção, revisão e retoques

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional.

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 as seguintes alterações:

"Art. 43. .....

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono." (NR)

"Art. 50. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado, quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República ou o Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificação adequada.

....." (NR)

"Art. 105. .....

I – .....

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

.....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

....." (NR)

"Art. 145. .....

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos." (NR)

"Art. 146. .....

.....

III – .....

.....

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

.....

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único." (NR)

"Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

....." (NR)

"Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – imunidades;

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o *caput* observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas."

"Art. 150. .....

.....

VI – .....

.....

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

.....

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

....." (NR)

"Art. 153. .....

.....

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II – incidirá sobre armas e munições, exceto quando destinadas à administração pública;

III – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

IV – não integrará sua própria base de cálculo;

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

VI – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VII – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*;

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

VIII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.” (NR)

“Art. 155. .....

.....

§ 1º .....

.....

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....

VI – será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

VII – não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º .....

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;

d) tratores e máquinas agrícolas.” (NR)

“Art. 156. .....

.....

§ 1º .....

.....

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

.....” (NR)

“**Seção V-A**

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de

Texto da Justificação em consonância com a Emenda aprovada no Plenário

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;

XIII – sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:

I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII;

II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do

Texto da Emenda em fase de coleta de assinaturas, ainda não apto a ser recebido e registrado.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:

a) crédito integral e imediato do imposto;

b) diferimento; ou

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto;

VI – as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;

VII – o processo administrativo fiscal do imposto;

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

IX – critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I – combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "b" e no § 1º, VIII;

II – serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII;

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII;

III – sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

IV – serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

V – operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;

VI – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII.

§ 7º A isenção e a imunidade:

I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II – acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I.

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b".

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III – decidir o contencioso administrativo.

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I – os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor;

II – será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III – o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV – o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras;

VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo ao regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor observará a seguinte composição:

I – 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

II – 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária.

§ 6º O Comitê Gestor, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V."

"Art. 158. .....

.....

III – 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – 25% (vinte e cinco por cento):

a) do produto da arrecadação 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) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 80% (oitenta por cento) na proporção da população;

II – 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

III – 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual;

IV – 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

“Art. 159. .....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observadas as destinações a que se referem as alíneas “c” e “d” do inciso II do referido parágrafo.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

.....” (NR)

“Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o *caput*.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o *caput*, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o *caput*.

§ 4º Os recursos de que trata o *caput* serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

I – população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II – coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o *caput* do § 4º."

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

"Art. 161. .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

....." (NR)

"Art. 167. .....

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d", "e" e "f" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

....." (NR)

"Art. 177. .....

.....

§ 4º .....

.....

II – .....

.....

d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros." (NR)

"Art. 195. .....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

.....

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do *caput* o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do *caput* não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do *caput* a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º." (NR)

"Art. 198. .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, "a", e II, 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 referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, "b", e § 3º.

....." (NR)

"Art. 212-A. .....

.....

Texto do 1º Substitutivo apresentado na Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 45, de 2019, e apensadas, que "Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências".

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

II – os fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) 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 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"Art. 225. .....

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

....." (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas já

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

....." (NR)

"Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

....." (NR)

"Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A, e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no *caput*, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I – estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

II – preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.

§ 5º Não se aplica aos mecanismos previstos no *caput* o disposto nos incisos III e IV do art. 149-B da Constituição Federal.

§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas.

§ 7º fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata o *caput* e observará, no que couber, o disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos Estados, e no § 4º."

"Art. 104. .....

.....

IV – os Estados e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

....." (NR)

"Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal."

"Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do *caput* será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no *caput* deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Comitê Gestor, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 4º Durante o período de que trata o *caput*, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no *caput* poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar."

"Art. 126. A partir de 2027:

I – serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

II – serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea "a" do inciso I;

III – o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal."

"Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Parágrafo único. No período referido no *caput*, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual."

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

"Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031;

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no *caput* deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no *caput*."

"Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal."

"Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I – de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

II – de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução:

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

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, "c", da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão.

§ 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por:

I – Teto de Referência da União: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

II – Teto de Referência Total: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b" e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

III – Receita Base da União: a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB;

IV – Receita Base dos Entes Subnacionais: a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do *caput*, apurada como proporção do PIB;

V – Receita Base Total: a soma da Receita Base da União com a Receita Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última:

a) multiplicada por 10 (dez) em 2029;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030;

c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031;

d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032;

e) multiplicada por 1 (um) em 2033.

§ 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030 caso a média da Receita Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União.

§ 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

§ 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão:

I – definidas de forma a que a Receita Base seja igual ao respectivo Teto de Referência;

II – no caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

§ 7º A revisão das alíquotas de referência em função do disposto nos parágrafos anteriores não implicará cobrança ou restituição de tributo relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 8º Os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se referem os §§ 1º, 4º e 5º.

§ 9º Nos cálculos das alíquotas de que trata o *caput*, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha sido iniciada antes dos períodos de que tratam os incisos I, II e III do *caput*.

§ 10. O cálculo das alíquotas a que se refere este artigo será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que deverão fornecer ao Tribunal de Contas da União todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, nos termos de lei complementar."

"Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a esses conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos arts. 149-C, e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, "b", todos da Constituição Federal:

I – de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);

II – em 2033, 90% (noventa por cento);

III – de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, "a", todos da Constituição Federal; e

b) as receitas destinadas aos fundos estaduais de que trata o art. 130, II, "b", deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso do Distrito Federal:

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

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal;

III – no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, "a", da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, "b", da Constituição Federal aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

I – constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do § 2º, I, "a", e do § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, I e do § 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, II, "a", e do § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, II, e do § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º;

c) para os Municípios, o percentual de que trata aquele inciso será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, "b", e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II – constituirão as bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212 e 216, § 6º, todos da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, "b";

III – poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165, § 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 6º Durante o período de que trata o *caput* deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º deste artigo e o art. 132."

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

"Art. 132. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 131, § 1º, será retido montante correspondente a 5% (cinco por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I – o valor apurado nos termos dos arts. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', todos da Constituição Federal; e

II – a respectiva receita média, apurada nos termos do art. 131, § 2º, I, II e III, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera federativa.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o *caput*, de maneira que, ao final da distribuição, para todos os entes que receberem recursos, seja observada a mesma a razão entre:

I – a soma do valor apurado nos termos do inciso I do *caput* com o valor recebido nos termos deste artigo; e

II – a receita média apurada na forma do inciso II do *caput*.

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. 131, § 5º.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2078 e 2097, do percentual de que trata o *caput*, até a sua extinção."

"Art. 133. Os tributos de que tratam os arts. 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal."

"Art. 134. Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo e nos termos de lei complementar.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar a que se refere no *caput*;

II – na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também aos créditos reconhecidos após o prazo previsto no *caput*.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal:

I – pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II – em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 4º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto nos arts. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II – a forma pela qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III – a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º."

"Art. 135. Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do imposto de que trata o art. 153, IV, e das contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas para os créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive com a contribuição prevista no inciso V do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro."

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

"Art. 136. Os Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que:

I – a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

II – a instituição de contribuição nos termos deste artigo implica a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023;

III – a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

IV – a contribuição instituída nos termos do *caput* será extinta em 31 de dezembro de 2043.

Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos arts. 130, II, "b" e 131, § 2º, I, "b", ambos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"Art. 137. Os saldos financeiros dos recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde e pelo Fundo Nacional de Assistência Social, para enfrentamento da pandemia de covid-19 no período de 2020 a 2022, aos fundos de saúde e assistência social estaduais, municipais e do Distrito Federal poderão ser aplicados, até 31 de dezembro de 2024, para o custeio de ações e serviços públicos de

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

saúde e de assistência social, observadas, respectivamente, as diretrizes emanadas do Sistema Único de Saúde e do Sistema Único de Assistência Social."

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 37. .....

.....

§ 17. Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII do *caput*." (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 dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"Art. 153. .....

.....

V – operações de crédito e câmbio ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

....." (NR)

"Art. 156-A. .....

§ 1º .....

Texto da 1ª Edição e Versão, sujeito a Revisão e registro

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

....." (NR)

"Art. 195. .....

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do *caput*.

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

.....

§ 19. A devolução de que trata o § 18:

I – não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º;

II – não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239." (NR)

"Art. 225. .....

§ 1º .....

.....

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

....." (NR)

"Art. 239. A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, 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.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público até 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal é assegurado o pagamento de 1 (um) salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data de promulgação desta Constituição.

....." (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 146. .....

.....

III – .....

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

.....

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. 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V.

....." (NR)

"Art. 150. .....

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

....." (NR)

"Art. 153. .....

.....

§ 6º .....

.....

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

....." (NR)

"Art. 156-A. .....

§ 1º .....

.....

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

....." (NR)

"Art. 159. .....

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º

....." (NR)

"Art. 195. .....

.....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 156-A.

....." (NR)

"Art. 212-A. .....

.....

II – .....

.....

c) dos recursos a que se referem os incisos I 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 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

"Art. 225. .....

§ 1º .....

.....

Texto da 1ª Emenda em construção sujeito a alteração e revisão de redação
CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A.

.....” (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal e dos recursos distribuídos nos termos dos arts. 131 e 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal.

§ 2º (Revogado).” (NR)

“Art. 104. .....

.....

IV – o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

....." (NR)

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, obedecido o § 2º do referido artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação a que se refere a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III – a entrega dos recursos do imposto de que trata o art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, "b", ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos arts. 131 e 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

§ 1º As vinculações de receita dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, estabelecidas em legislação de Estados, Distrito Federal ou Municípios

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

até a data de promulgação desta Emenda Constitucional serão aplicadas, em mesmo percentual, sobre a receita do imposto previsto no art. 156-A do ente federativo competente.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º deste artigo enquanto não houver alteração na legislação dos Estados, Distrito Federal ou Municípios que trata das referidas vinculações.

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o *caput*:

I – terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada:

a) até 2027, na forma da lei complementar;

b) a partir de 2028, pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, apurada com base na alíquota de referência de que trata o art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

II – observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o *caput* o disposto nos arts. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, *caput* e § 1º, e 212-A, II, todos da Constituição Federal.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos;

IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;

V – medicamentos;

VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

VIII – alimentos destinados ao consumo humano;

IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

XI – insumos agropecuários e aquícolas;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o *caput* preverá hipóteses de:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para:

a) bens de que trata o § 1º, III a VI;

b) produtos hortícolas, frutas e ovos;

c) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos;

d) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

IV – isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), e o produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o *caput*.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no *caput* deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I – serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

II – resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, III, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III, deste artigo.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º deste artigo.

§ 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o caput deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.

§ 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

§ 13. Para fins deste artigo, incluem-se:

I – entre os medicamentos de que trata o inciso V do § 1º, as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo; e

II – entre os alimentos de que trata o inciso VIII do § 1º, os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.

Art. 10. Para fins do disposto no art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, consideram-se:

I – serviços financeiros:

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos;

b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

II – operações com bens imóveis:

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;

c) locação e arrendamento de bem imóvel;

d) administração e intermediação de bem imóvel.

§ 1º Em relação às instituições financeiras bancárias:

I – não se aplica o regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal aos serviços remunerados por tarifas e comissões, observado o disposto nas normas expedidas pelas entidades reguladoras;

II – os demais serviços financeiros sujeitam-se ao regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, devendo as alíquotas e as bases de cálculo ser definidas de modo a manter, em caráter geral, até o final do quinto ano da entrada em vigor do regime, a carga tributária decorrente dos tributos extintos por esta Emenda Constitucional incidente sobre as operações de crédito na data de sua promulgação, e a manter, em caráter específico, aquela incidente sobre as operações relacionadas ao fundo de garantia por tempo de serviço, podendo, neste caso, definir alíquota e base de cálculo diferenciadas e abranger os serviços de que trata o inciso I, não se lhes aplicando o prazo previsto neste inciso.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

§ 2º O disposto não § 1º, II, em relação ao fundo de garantia do tempo de serviço, poderá, nos termos da lei complementar, ser estendido para outros fundos garantidores ou executores de políticas públicas previstos em lei.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, "b", não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, "a", ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2025, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2026, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2027, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2028, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2029, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI – em 2030, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

VII – em 2031, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

VIII – em 2032, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o *caput* serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, na forma do § 1º do art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, suportada pelas pessoas físicas ou jurídicas em razão da substituição do referido imposto por aquele previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I – aplica-se aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo estabelecido no *caput* e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício, bem como aos titulares de projetos abrangidos pelos benefícios a que se refere o art. 19 desta Emenda Constitucional;

II – não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 5º A pessoa física ou jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, sem redução ou compensação dos valores consignados no art. 13.

§ 10. O disposto no § 4º, I, aplica-se também aos titulares de benefícios onerosos que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação desta Emenda Constitucional, ou estejam em processo de migração na data de promulgação desta Emenda Constitucional.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2029, a R$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R$ 16.000.000.000,00 (dezesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2032, a R$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – em 2033, a R$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais);

VI – em 2034, a R$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais);

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

VII – em 2035, a R$ 44.000.000.000,00 (quarenta e quatro bilhões de reais);

VIII – em 2036, a R$ 46.000.000.000,00 (quarenta e seis bilhões de reais);

IX – em 2037, a R$ 48.000.000.000,00 (quarenta e oito bilhões de reais);

X – em 2038, a R$ 50.000.000.000,00 (cinquenta bilhões de reais);

XI – em 2039, a R$ 52.000.000.000,00 (cinquenta e dois bilhões de reais);

XII – em 2040, a R$ 54.000.000.000,00 (cinquenta e quatro bilhões de reais);

XIII – em 2041, a R$ 56.000.000.000,00 (cinquenta e seis bilhões de reais);

XIV – em 2042, a R$ 58.000.000.000,00 (cinquenta e oito bilhões de reais);

XV – a partir de 2043, a R$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal, as despesas necessárias para sua instalação.

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que trata o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;

II – em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional;

III – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I poderá ser considerada como

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, farão jus, até 31 de dezembro de 2032, a crédito presumido da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 1º O crédito presumido de que trata este artigo:

I – incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo;

II – incentivará a produção de partes de peças destinadas aos veículos mencionados no inciso I;

III – será concedido exclusivamente:

a) a projetos aprovados até 31 de dezembro de 2024 de pessoas jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, na data de promulgação desta Emenda Constitucional;

b) a novos projetos, aprovados até 31 de dezembro de 2025, que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos habilitados à fruição dos benefícios de que trata a alínea "a";

IV – poderá ter sua manutenção condicionada à realização de investimentos produtivos e em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica;

V – equivalerá ao nível de benefício estabelecido, para o ano de 2025, pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999; e

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

VI – será reduzido à razão de 20% (vinte por cento) ao ano entre 2029 e 2032.

§ 2º Os créditos apurados em decorrência dos benefícios de que trata o *caput* poderão ser compensados com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei, e não poderão ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, devendo ser utilizados somente pelo estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada.

§ 3º O benefício de que trata este artigo será estendido a projetos de pessoas jurídicas de que trata o § 1º, III, "a", relacionados à produção de veículos tracionados por motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou cumulativamente com combustíveis derivados de petróleo, desde que a pessoa jurídica habilitada:

I – no caso de montadoras de veículos, inicie a produção de veículos que atendam ao disposto no § 1º, I, até 1º de janeiro de 2028; e

II – assuma, nos termos do ato concessório do benefício, compromissos relativos:

a) ao volume mínimo de investimentos;

b) ao volume mínimo de produção; e

c) à manutenção da produção por prazo mínimo, inclusive após o encerramento do benefício.

§ 4º O disposto no § 3º aplica-se também à produção de partes e peças destinadas aos veículos nele mencionados.

§ 5º A lei complementar estabelecerá as penalidades aplicáveis em razão do descumprimento das condições exigidas para fruição do crédito presumido de que trata este artigo.

Art. 20. Até que lei disponha sobre a matéria, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, de que trata o art. 239 da Constituição Federal, permanecerá sendo cobrada na forma do art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e dos demais dispositivos legais a ele referentes em vigor na data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas.

Art. 22. Revogam-se:

I – em 2027, o art. 195, I, "b", IV e § 12, da Constituição Federal;

II – em 2033:

a) os arts. 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 23. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;

II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e

III – na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes, revisão e polimento

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

ANEXO I

Emendas apresentadas originalmente à PEC 228/04

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
1/2004	Francisco Appio	PP/RS	Dispõe sobre gratuidade de serviço de transporte público coletivo de passageiros.
7/2004	Sandro Mabel	PL/GO	Desonera (ICMS) a produção agropecuária (insumos agropecuários, máquinas e implementos agrícolas ou bens de capital adquiridos, etc).
9/2004	Luiz Carreira	PFL/BA	Preserva incentivos fiscais do ICMS concedidos à indústria de empresa siderúrgica, refinaria de petróleo, petroquímica e montadora automobilística, nos termos dos atos concessórios.
12/2004	Luiz Carreira	PFL/BA	Veda cobrança de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive das Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo poder público.
13/2004	Luiz Carreira	PFL/BA	Assegura a correção anual das tabelas progressivas, mensal e anual, do IRPF e deduções legais.
14/2004	Philemon Rodrigues	PTB/PB	Limita a alíquota de ISSQN incidente sobre serviço de transporte público coletivo urbano de passageiro.
16/2004	Renato Casagrande	PSB/ES	Suprime o artigo 171-A e seu parágrafo único da PEC 228-A de 2004, que trata das práticas de comércio exterior danosas à economia nacional e autoriza a cobrança de direitos compensatórios e a imposição de sanções.
18/2004	Renato Casagrande	PSB/ES	Dispõe sobre a alíquota mínima da CSLL aplicável às instituições financeiras.
19/2004	Renato Casagrande	PSB/ES	Determina a progressividade do ITCMD, mediante lei complementar, e estabelece exclusões da base de cálculo do imposto.
22/2004	Luiz Carreira	PFL/BA	Exclui o direito ao ressarcimento, na substituição tributária progressiva, nas hipóteses de venda a menor ou a maior.
25/2004	Francisco Dornelles	PP/RJ	Suprime a modificação proposta pela PEC 228-A/2004 na forma de rateio do ICMS com os municípios.
27/2004	Custódio Mattos	PSDB/MG	Altera o percentual da despesa obrigatória com educação.
33/2004	José Múcio Monteiro	PTB/PE	Determina que lei complementar disponha sobre adequado tratamento tributário ao serviço público de transporte coletivo de passageiros urbano.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
36/2004	Eduardo Sciarra	PFL/PR	Confere a imunidade à importação de serviços que impliquem em transferência de tecnologia e de pagamentos de comissões por exportações.
37/2004	Eduardo Sciarra	PFL/PR	Limita a alíquota do adicional de para financiamento dos fundos de combate à pobreza (art. 82 do ADCT).
39/2004	Eduardo Sciarra	PFL/PR	Estabelece diferimento no ICMS devido nas operações interestaduais destinadas a estabelecimentos atacadistas.
41/2004	Eduardo Sciarra	PFL/PR	Prevê lei para assegurar que, nos casos de incidência cumulativa de PIS e Cofins, sejam reduzidos seus efeitos sobre insumos e matéria-prima, etc (art. 195. §12).
42/2004	Ricardo Barros	PP/PR	Altera a PEC 228/2004, com o objetivo de assegurar a manutenção dos créditos de ICMS para os insumos usados na fabricação de papéis imunes.
43/2004	Max Rosenmann	PMDB/PR	Suprime a alteração promovida pela PEC 228/2004 na partilha de ICMS com Municípios.
48/2004	Miguel de Souza	PL/RO	Suprime o art. 4º da Emenda Constitucional n. 42/2003, que trata do prazo de vigência do adicional de ICMS destinados aos fundos de combate à pobreza.
49/2004	Miguel de Souza	PL/RO	Autoriza a compensação dos valores recolhidos a título de CPMF com outros tributos federais do mesmo titular.
50/2004	Miguel de Souza	PL/RO	Determina redução progressiva da alíquota da CPMF e até sua extinção em 2008.
52/2004	Miguel de Souza	PL/RO	Veda o uso de medidas provisórias para exigir ou aumentar tributo.
53/2004	Miguel de Souza	PL/RO	Amplia o alcance do princípio da anterioridade nonagesimal do art. 150.
59/2004	Armando Monteiro	PTB/PE	Autoriza a transferência a terceiros ou uso para pagamento de tributos federais do saldo credor de ICMS acumulado nas operações de exportação.
61/2004	Armando Monteiro	PTB/PE	Autoriza que os créditos de ICMS acumulados pelos exportadores sejam utilizados no pagamento de qualquer tributo da unidade da federação em que estejam localizados os seus titulares.
62/2004	Armando Monteiro	PTB/PE	Veda a exigência de qualquer pré-condição para a apresentação de defesa ou recurso administrativo tributário.
63/2004	Armando Monteiro	PTB/PE	Autoriza o substituto tributário a compensar o valor do tributo substituído recolhido, nos casos em que não recebeu do substituído o valor da operação.

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
64/2004	Moraes Souza	PMDB/PI	Dispõe sobre o pagamento de precatórios.
65/2005	Moraes Souza	PMDB/PI	Autoriza associações, entidades de classe e sindicatos a solicitar informações acerca da arrecadação tributária, respeitado o sigilo fiscal.
69/2004	Nelson Proença	PPS/RS	Fixa o teto de 25% da renda do contribuinte como limite à tributação.
70/2004	Nelson Proença	PPS/RS	Proíbe que a carga tributária dos tributos que especifica ultrapasse 36% do PIB.
74/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Veda exigência de tributo em montante superior a 35% do PIB.
79/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Afasta a incidência de CPMF sobre movimentações destinadas ao pagamento de tributos.
80/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Veda a cobrança de tributos em operações em que não se tenha efetivado a entrega da mercadoria ao comprador por motivos alheios à vontade do contribuinte.
81/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Determina a compensação dos valores pagos a título de CPMF incidente sobre operações relacionadas à exportação.
82/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Determina a compensação dos valores pagos a título de CPMF incidente sobre movimentações destinadas a recolhimento de tributos a título de substituição.
83/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Assegura prazo de 30 dias para o substituto tributário para recolhimento da parcela relativa à substituição.
84/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Idêntico à Emenda 80/2004.
85/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Idêntico à Emenda 81/2004.
86/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Idêntico à Emenda 82/2004.
87/2004	Ronaldo Dimas	PSDB/TO	Idêntico à Emenda 83/2004.
90/2004	Pompeo de Mattos	PDT/RS	Obriga a partilha do produto da arrecadação de contribuições (art. 149) com Estados, DF e Municípios.
92/2004	Pompeo de Mattos	PDT/RS	Assegura a aplicação da anterioridade em relação ao exercício financeiro às contribuições do art. 195.
93/2004	Eduardo Cunha	PMDB/RJ	Inclui medidas preventivas como saneamento básico e vigilância sanitária na definição de ações e serviços de saúde para efeito do gasto mínimo previsto no art. 198.
95/2004	Pompeo de Mattos	PDT/RS	Suprime o parágrafo 2º, do art. 62, com intenção de proibir regulação de tributo por medida provisória.
96/2004	Pompeo de Mattos	PDT/RS	Altera a DRU para os anos de 2003 a 2007.
98/2004	Álvaro Dias	PDT/RN	Destina a arrecadação do IGF ao

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
			atendimento, em creche e pré-escola, e crianças de 0 a 6 anos de idade.
100/04	Eduardo Cunha	PMDB/RJ	Estabelece que os valores dos Fundos de Combate à Pobreza (art. 82 do ADCT) não serão submetidos pela União à dedução, desconto, prestação nem servirão como garantia.

Emendas apresentadas à PEC 293/04

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
1/2018	Valdir Colatto	MDB/SC	Assegura que tratamento tributário diferenciado para o ato cooperativo não resulte em tributação mais gravosa aos cooperados do que aquela decorrente das atividades ou operações por elas realizadas no mercado por conta própria sem a interveniência da cooperativa.
2/2018	Vicente Candido	PT/SP	Atribui à lei complementar a harmonização, padronização, uniformização e racionalização das obrigações acessórias, registros fiscais e procedimentos relativos aos tributos que especifica, em especial, os incidentes sobre o consumo. Institui comitê gestor e regulamentador destinado à harmonização das legislações relativas aos tributos que especifica, além de manter cadastro nacional único de contribuintes. Altera a competência tributária municipal. Cria duas novas contribuições, a do serviço de varrição e limpeza em geral de logradouros e espaços públicos e a do serviço de transporte público de bens e pessoas. Autoriza a instituição de ITBI progressivo em razão do valor do imóvel e determina a incidência de ISSQN, inclusive, sobre o fornecimento de bens intangíveis e locação de bens móveis. Confere autonomia administrativa, financeira e funcional às Administrações Tributárias, inclusive com iniciativa de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias. Permite a acumulação de dois cargos de auditor fiscal e determina que lei complementar federal organizará as Administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal. Considera integrantes das carreiras de Auditoria Fiscal Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os atuais servidores das Administrações Tributárias dos entes da Federação, cujos cargos efetivos, na data da posse, ou até a

Texto da 1ª Edição em construção e não revisado.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
			data da promulgação desta emenda que atendam aos requisitos indicados na emenda. Permite aos Municípios com população inferior a oitenta mil habitantes a delegação do exercício de suas atividades de administração tributária.
3/2018	Arnaldo Faria de Sá	PP/SP	Inclui nova Secção no capítulo do Sistema Tributário Nacional para conferir às Administrações Tributárias autonomia administrativa, financeira e funcional, inclusive com iniciativa de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias.
4/2018	André Figueiredo	PDT/CE	Propõe a unificação dos principais componentes da tributação indireta na cadeia produtiva – IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS – num único imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído por meio de lei complementar, com alíquota única e uniforme em todo território nacional. Confere à União competência para instituir imposto sobre cigarros e outros produtos do fumo e bebidas alcoólicas e altera a partilha de receitas tributárias previstas nos arts. 158 e 159 da Constituição Federal. Estabelece ainda regras de transição específicas para a Zona Franca de Manaus e regime de transição, regulado por lei complementar, a ser concluído no décimo exercício após o início da vigência desta Emenda Constitucional. Findo esse prazo ficam revogadas as competências para instituição dos seguintes tributos: IPI, ICMS, ISSQN, COFINS e CSLL, bem como do art. 91 do ADCT.
5/2018	Arnaldo Faria de Sá	PP/SP	Institui o imposto sobre bens e serviços, de competência estadual, com base ampla, incidente sobre mercadorias, bens, serviços e locações, cobrado de forma não cumulativa e no destino, proibida a concessão de benefícios fiscais, exceto nas situações constitucionais previstas, que são: alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros; e bens do ativo imobilizado. Confere competência para regulamentação do imposto às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, na forma de lei complementar. Proíbe que as desonerações fiscais concedidas pela União incidam sobre as parcelas de arrecadação partilhadas com os demais entes e progressividade no imposto

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão.

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

EMENDA	AUTOR	PARTIDO / UF	DESCRIÇÃO
			sobre causa mortis e doação.
6/2018	Pauderney Avelino	DEM/AM	Assegura a manutenção da Zona Franca de Manaus e concede crédito presumido no IBS "no mesmo montante das desonerações aplicadas anteriormente às alterações tributárias previstas nesta emenda, de forma a garantir a neutralidade tributária" para pessoas jurídicas que promovam entrada de mercadorias na Zona Franca de Manaus.
7/2018	Antonio Carlos Mendes Thame	PV/SP	Propõe a substituição de cinco tributos atuais incidentes sobre o consumo por um único imposto, o imposto sobre bens e serviços (IBS). 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. Atribui à União competência para instituir impostos seletivos com finalidade extrafiscal sobre de determinados bens, serviços ou direitos. Propõe duas fórmulas de transição. A primeira, para substituição dos atuais tributos pelo IBS, com duração de dez anos, e a segunda, para distribuição das receitas do novo imposto entre os entes federados, de modo que não haja perda imediata de receitas pela aplicação do princípio do destino, com duração de cinquenta anos.

Texto da 1ª Edição em construção

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

ANEXO II

QUADRO COMPARATIVO DO TEXTO CONSTITUCIONAL ATUAL COM AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO SUBSTITUTIVO À PEC Nº 45, DE 03 DE ABRIL DE 2019, APROVADO EM 7 DE JULHO DE 2023 NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, E PELO SUBSTITUTIVO À PEC Nº 45, DE 2019, APROVADO EM 8 DE NOVEMBRO DE 2023 NO SENADO FEDERAL (REFORMA TRIBUTÁRIA).

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, pelo autor

CD238274230300

Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023

96

Texto em preto - Artigos com vigência imediata.
Texto em azul - Artigos (3º e 10º) que entram em vigor a partir de 2027, após a revogação do IPI (Senado), PIS e da Cofins.
Texto em verde - Artigos (4º e 5º) que entram em vigor em 2033, após a revogação do IPI (Câmara), ICMS e do ISS.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

CD238274230300
Para verificar a assinatura, acesse https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Aguinaldo Ribeiro

Apresentação: 15/12/2023 14:01:06.287 - PLEN
MAN n.1/2023
97

Legislação	Substitutivo da PEC 45/2019 Câmara	Substitutivo da PEC 45/2019 Senado
Constituição Federal	As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60, § 3º, da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:	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 as seguintes alterações:	Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:
	Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:	Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:
	Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:	Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:
Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: ..... XI - a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos; ..... administrações tributárias da União, dos Distrito Federal e dos Municípios, atividades ao funcionamento do Estado, exercidas por de carreiras específicas, terão recursos para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento	“Art. 37	“Art. 37 ....

Para verificar as assinaturas, acesse https://www.camara.leg.br/autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD238274230300
CD238274230300

TÍTULO VII

Do peito ao sistema: o colégio dos autores

Vinte capítulos, cada um aberto por Kafka: o espectador imparcial, os sistemas sociais, a teoria do direito e as instituições na transição do Sistema CBS/IBS

◆

Primeiro movimento: a base moral (Capítulos 1 a 3)
Segundo movimento: o sistema e a cognição (Capítulos 4 a 8)
Terceiro movimento: a teoria do direito (Capítulos 9 a 14)
Quarto movimento: as instituições e os mestres (Capítulos 15 a 20)

Texto da 1ª Edição em construção — sujeito a revisão, ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

RESUMO EXECUTIVO DO TÍTULO VII

Este resumo executivo reproduz o texto de referência "Função do Direito, dos Tribunais, das Entidades Empresariais e da Academia na transição do Sistema CBS/IBS" (novembro de 2026). Ele antecipa, em linguagem de aplicação, o percurso completo do Título: os atores da transição, os fundamentos teóricos, a estratégia contra a dependência de trajetória e a agenda de 2026 a 2033.

Apresentação: o título como programa

O título que orienta este Título é um programa de trabalho. Cada uma das suas partes responde a uma pergunta. Quem deve agir? O Direito, os tribunais, as entidades empresariais e a academia. Com que critério? O do espectador imparcial de Adam Smith. Para quê? Para concretizar a Emenda Constitucional da Cidadania e do Empreendedorismo. Contra o quê? Contra a dependência de trajetória, a força silenciosa do sistema velho. E com que resultado? Com as condições para que o investimento nacional e internacional encontre no Brasil a língua tributária que já fala nos países que adotam o imposto sobre valor agregado.

Este resumo executivo antecipa o percurso inteiro do Título VII. Os fundamentos teóricos são desenvolvidos nos capítulos que seguem; aqui eles aparecem a serviço de uma pergunta prática: qual é a função de cada instituição na transição de 2026 a 2033?

Chamo a EC 132 de Emenda da Cidadania e do Empreendedorismo por razões que a própria emenda oferece. Da cidadania, porque desloca o tributo para a vista do cidadão: o imposto por fora, destacado no documento fiscal, a alíquota própria fixada por lei de cada ente, a devolução a pessoas físicas e a Cesta Básica Nacional. Do empreendedorismo, porque retira o tributo do custo de quem produz: não cumulatividade plena, crédito de tudo o que se adquire, vedação de benefícios que distorcem a concorrência e uma única legislação para todo o país. O cidadão ganha voz; o empreendedor ganha segurança. Um não existe sem o outro.

R.1 A tese: falta voz, não lei

A transição não fracassará por falta de lei. A Constituição foi reformada em 20 de dezembro de 2023, a Lei Complementar 214 está em vigor, a Lei Complementar 227 completou o desenho e o regulamento foi editado. Se a transição fracassar, será por falta de voz ao espectador imparcial em cada instituição que aplica a lei.

Douglass North ensinou que as instituições são feitas de regras formais, de restrições informais e de mecanismos de efetividade, e que as regras formais mudam da noite para o dia, enquanto as informais mudam devagar. O Brasil acabou de trocar as regras formais da tributação do consumo. As restrições informais, isto é, os hábitos, as rotinas e os modelos mentais de quem fiscaliza, assessora, decide e julga, continuam sendo, em larga medida, as do sistema extinto.

Três finalidades orientam a tese. A cidadania: o cidadão vê o tributo, recebe o cashback e decide a carga no voto. O empreendedorismo: o tributo deixa de ser custo, com crédito pleno, preço líquido e regra única. O investimento: o Brasil passa a falar a língua tributária comum dos países do IVA.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

As três dependem da mesma condição: que cada agente, diante de cada caso, pergunte qual regra um terceiro informado e desinteressado escolheria para o Brasil.

R.2 Cinco atores e a medida de todos

Cinco atores operam a transição; um sexto a mede. O Direito fornece o código e os programas. O Judiciário decide os conflitos. A Administração, isto é, a Receita Federal e o Comitê Gestor do IBS, aplica, orienta e fiscaliza. As entidades empresariais traduzem a regra para o balcão e levam a dúvida do balcão ao Fisco. A academia observa, forma e mede. E o cidadão, que paga, vê e vota, é a medida de todos os outros.

Ator	Quem	Função na transição
Direito	EC 132, LC 214, LC 227, regulamento único	Fixar o código lícito e ilícito e os programas que todos observam
Judiciário	Varas federais e estaduais, TRFs, TJs, STJ, STF	Decidir com previsibilidade e uniformizar cedo
Administração	Receita Federal, Comitê Gestor do IBS	Orientar antes de autuar; aplicar uma só interpretação
Entidades empresariais	CNI, FIESP, ABIMAQ, ABIQUIM	Formar associadas; defender a regra geral; levar a dúvida concreta
Academia	FGV, UnB	Observar, formar e medir com independência
Cidadão	213 milhões de pessoas que pagam tributo sobre o consumo	Ver o tributo, cobrar a carga e votar a alíquota

O cidadão como medida

Marcelo Neves descreveu a exclusão brasileira como dupla. Os sobrecidadãos têm direitos sem deveres, numa espécie de garantia informal de impunidade; os subcidadãos têm deveres sem direitos. Na tributação do consumo, a exclusão tinha rosto preciso. Por cima, quem obtinha o incentivo negociado, o crédito de noteira, o litígio sem fim. Por baixo, quem pagava por dentro, sem saber quanto, num sistema regressivo que pesava mais sobre quem tinha menos.

A EC 132 responde aos dois polos. Ao primeiro, com a vedação de benefícios e o crédito condicionado ao recolhimento. Ao segundo, com o tributo por fora, a devolução a pessoas físicas e a Cesta Básica Nacional. A virada antropocêntrica da emenda consiste nisto: o cidadão deixa de estar atrás do biombo da pessoa jurídica e passa a ser o titular visível dos direitos tributários. Por isso ele é a medida de todos os atores. Cada decisão da transição pode ser testada por uma pergunta simples: o cidadão que paga passa a ver mais, ou menos?

A tabela não descreve uma hierarquia. Descreve um ecossistema, em que nenhum ator comanda os demais e todos dependem das mesmas estruturas. É a lição de Luhmann que a seção 12 desenvolve.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

R.3 O Direito: código e programas

O Direito não é um ator como os outros; é a gramática de todos. Na Sociologia do Direito, Luhmann define a função do direito como a generalização congruente de expectativas normativas. O direito não garante que todos se comportem bem; garante que quem espera o comportamento correto possa manter essa expectativa mesmo quando ela é frustrada.

A distinção entre expectativas cognitivas e normativas é decisiva para a transição. Diante da frustração, a expectativa cognitiva aprende e se adapta; a normativa se mantém e aciona o direito. O sistema tributário velho ensinou o contribuinte brasileiro a tratar a lei como expectativa cognitiva, porque a regra mudava por convênio, por decreto e por autuação retroativa. A EC 132 pretende devolver à lei tributária a sua natureza normativa: a regra conhecida antes, aplicada igualmente a todos e mantida mesmo quando alguém prefere outra.

Quatro estruturas da emenda servem a esse fim. A legislação única para CBS e IBS, com as mesmas regras de fato gerador, base, sujeito passivo e crédito (art. 149-B). A reserva de lei complementar e o regulamento único. A vedação de benefícios fora das hipóteses constitucionais. E a interpretação uniforme, a cargo do Comitê Gestor e da Receita Federal. Chamo esse conjunto de Império da Legalidade: a legalidade deixa de ser a lei no papel e passa a ser a lei aplicada do mesmo modo, por todos, desde o início.

A matriz abaixo mostra como cada exigência moral discutida neste texto foi convertida, pela emenda, em dispositivo e em regra operativa, e qual instituição responde principalmente por ela.

Exigência moral	Dispositivo	Regra operativa	Responsável principal
Simpatia	Art. 145, § 3º (cooperação)	Orientar antes de autuar	Receita Federal e Comitê Gestor
Imparcialidade	Art. 37, caput; art. 156-B	Agente de Estado, não de governo	Administração e Judiciário
Justiça como pilar	Art. 150, I; legislação única	Império da Legalidade	Legislador e Judiciário
Regras gerais	Art. 149-B; alíquota uniforme	Mesma base, mesmo fato, mesma alíquota	STJ e Comitê Gestor
Transparência	Art. 145, § 3º; art. 156-A (cálculo por fora)	Tributo destacado na nota	Empresas e Administração
Neutralidade	Art. 156-A (não cumulatividade; vedação de benefícios)	Crédito de tudo o que se adquire	Entidades empresariais e STF
Responsabilidade	Art. 156-A, § 5º (crédito condicionado)	Split payment	Empresas, bancos e Administração
Justiça distributiva	Art. 145, § 4º; EC 132, art. 8º	Cashback e Cesta Básica Nacional	Legislador e Administração
Prudência	ADCT, arts. 125 a 133	Ano-teste; carga preservada	Senado, academia e cidadão

Os incisos específicos do art. 156-A devem ser conferidos no texto oficial antes da versão final.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A tarefa hermenêutica correspondente tem um nome emprestado de Henry Corbin: ta'wil, reconduzir uma coisa à sua origem. Cada dispositivo da LC 214 e do regulamento deve ser lido reconduzindo-o ao fundamento que o gerou na EC 132: neutralidade, não cumulatividade, cálculo por fora, destino, transparência. O contrário do ta'wil é a carcaça, que reconduz a norma nova à origem do sistema velho.

R.4 O Judiciário: quatro instâncias, quatro vozes

O Judiciário é onde o espectador imparcial deixa de ser metáfora. Smith descreve o juiz interior como o terceiro informado e desinteressado. O juiz de carne e osso é a institucionalização dessa figura. Na transição, cada instância tem uma voz própria.

Instância	Função na transição	Pergunta do espectador imparcial
Varas federais e estaduais	O primeiro caso concreto; distinguir o erro de boa-fé da fraude	Este contribuinte errou tentando acertar, ou fraudou?
TRFs e TJs	Uniformizar na região antes que a divergência vire custo	Duas empresas iguais estão recebendo respostas diferentes?
STJ	Uniformizar a LC 214, a lei comum da CBS e do IBS	A leitura reconduz a regra ao fundamento da EC 132?
STF	Guardar a EC 132 e as cláusulas pétreas que ela fortaleceu	A medida preserva a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos?

A CBS é tributo federal, e os seus litígios vão à Justiça Federal; os do IBS vão, em regra, à Justiça Estadual. A uniformização da lei complementar comum converge no STJ.

Marcelo Neves oferece ao juiz da transição duas advertências. A primeira, em Entre Hidra e Hércules, é contra o fascínio pela principiologia. Os princípios estimulam e absorvem o dissenso, mas a solução do caso, no Estado de direito, depende de regras. Os cinco princípios do art. 145, § 3º, orientam a interpretação; quem decide o caso é a regra da LC 214. O juiz adequado não é Hércules, que pretende resolver tudo com a melhor teoria, nem Hidra, que multiplica princípios como cabeças.

A segunda advertência, em A constitucionalização simbólica, é contra a alopoiese: o direito decidido pelos códigos do dinheiro, do poder e da amizade. O juiz que lê a regra nova com a jurisprudência do ICMS, do ISS e do PIS/Cofins aplica o costume contra a Constituição. Smith já havia descrito o fenômeno: o costume faz o injusto parecer natural.

O STF e as cláusulas pétreas fortalecidas

A função do Supremo na transição vai além do controle de cada dispositivo. A EC 132 fortaleceu simultaneamente os quatro núcleos protegidos pelo art. 60, § 4º, da Constituição, e é essa a razão pela qual seus fundamentos não podem retroceder.

Cláusula pétrea	Como a EC 132 a fortaleceu	O que não pode retroceder
Forma federativa	Competência compartilhada; Comitê Gestor paritário e independente; receita no destino	Alíquota própria de cada ente; não subordinação do Comitê Gestor à União

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Cláusula pétrea	Como a EC 132 a fortaleceu	O que não pode retroceder
Voto	O tributo visível no documento fiscal; a alíquota fixada por lei de cada ente	A informação que permite ao eleitor cobrar a carga
Separação dos Poderes	Reserva de lei complementar; vedação de benefícios; regulamento único	O Império da Legalidade, sem tributo por convênio ou decreto
Direitos e garantias	Não cumulatividade plena; cálculo por fora; devolução a pessoas físicas	O cidadão como titular visível dos direitos tributários

Chamo esse conjunto de cláusulas pétreas na versão de 20 de dezembro de 2023: evoluíveis, nunca regressíveis. Gira para a frente, trava para trás. O guardião dessa catraca é o Supremo, e sua voz de espectador imparcial é a que pergunta, diante de cada proposta de mudança, se ela melhora ou piora a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos.

Há, por fim, uma razão econômica para a uniformização precoce. Cada ano de divergência entre tribunais é um ano de insegurança precificada no investimento. A transição longa, de oito anos, foi desenhada para que a jurisprudência amadurecesse junto com o sistema. Se os tribunais esperarem 2033 para uniformizar, terão perdido a função que a transição lhes reservou.

R.5 A Administração: agentes de Estado

O Fisco perdeu a escrivaninha e ganhou a balança. No sistema velho, o lançamento por homologação permitia à Administração construir a própria legalidade anos depois, com autuações bilionárias sobre interpretações que nunca havia anunciado. No sistema novo, a Receita Federal e o Comitê Gestor do IBS operam com regras idênticas, regulamento único e interpretação uniforme.

Três práticas convertem o espectador imparcial em procedimento administrativo. A primeira é orientar antes de autuar: a interpretação autêntica antecipada, de que é exemplo o curso público da Receita Federal com o Conselho Federal de Contabilidade sobre a LC 214, é a simpatia de Smith transformada em rotina. A segunda é a apuração assistida: o Fisco apresenta ao contribuinte a apuração que os documentos fiscais já permitem calcular, e o contribuinte confirma ou corrige. A terceira é o split payment: o tributo destacado segue o pagamento, e o crédito do adquirente depende do recolhimento efetivo.

O art. 156-B dá ao Comitê Gestor independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. É a condição institucional para que o auditor seja agente de Estado, e não de governo. A métrica do bom Fisco muda: não é o volume de autos lavrados, mas a conformidade alcançada. O ideal não é autuar muito; é não precisar autuar.*

R.6 As entidades empresariais

As entidades empresariais são o canal entre a regra geral e o balcão. Na linguagem de Luhmann, são organizações: não têm código próprio, decidem observando os códigos da economia, da política e do direito. Na transição, sua função é dupla. Para baixo, traduzir a regra para as associadas. Para cima, levar a dúvida concreta ao Fisco antes que ela vire litígio.

* Do autor: "O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro" (JOTA, 9 abr. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Entidade	Âmbito	Exigência da transição
CNI	Representação nacional da indústria	Defender a regra geral contra a exceção; cada regime especial pedido é um pouco de cumulatividade de volta
FIESP	Representação da indústria no Estado de São Paulo	Aceitar o destino e competir por produtividade, não por arrecadação
ABIMAQ	Setor de máquinas e equipamentos	Traduzir o crédito integral para quem investe: o bem de capital deixa de carregar tributo
ABIQUIM	Indústria química	Garantir o crédito pleno em cada elo de uma cadeia longa de insumos

As exigências descrevem o que a EC 132 pede a cada nível de representação; não reproduzem posições das entidades, que não foram objeto desta pesquisa.

O sistema velho tinha cascata de tributo; o novo precisa de cascata de conduta. Quando a empresa associada leva sua dúvida à associação, a associação à federação e a federação ao Fisco, e o Fisco responde com orientação geral, a dúvida de um vira regra de todos. O circuito antigo fazia o contrário: transformava a regra de todos em exceção de um, por meio do benefício negociado.

Para a indústria de bens de capital e para a química, a transição tem um significado particular. São cadeias longas, intensivas em insumos e em investimento, em que o resíduo tributário da cumulatividade se acumulava elo a elo. A não cumulatividade plena é, para elas, a maior desoneração já feita no país, sem renúncia de receita, porque o crédito apenas impede que o mesmo tributo seja cobrado duas vezes.

R.7 A academia: observar, formar, medir

A reforma nasceu na academia. Em 2014, o projeto Nossa Reforma Tributária, no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, propôs o desenho que o CCiF transformaria em proposta e o Congresso, em emenda. Na linguagem de Luhmann, a ciência não legisla; irrita. Nove anos de irritação produziram a EC 132.*

Na implementação, a academia engajada no desenvolvimento econômico e social do país, de que a FGV e a Universidade de Brasília são exemplos, tem três funções. Observar: a observação de segunda ordem, que vê o que os sistemas não veem de si mesmos, inclusive as carcaças que sobrevivem em quem aplica a lei. Formar: juízes, auditores, contadores e advogados para uma gramática que nenhum deles praticou antes. Medir: monitorar com dados independentes que a transição cumpre o compromisso do art. 130 do ADCT, de não aumentar a carga.

A terceira função é a mais estratégica. O argumento mais usado contra a reforma é o do aumento de carga. A resposta não pode ser retórica; precisa ser aferida. Uma academia que mede com independência é o que transforma a promessa constitucional em fato verificável.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 5, p. 43. Ver também "Tributação na era digital" (JOTA, 24 ago. 2017); "A reforma tributária do Séc. XXI (EC132), corte epistemológico para uma nova Dogmática: novo objeto, novos fundamentos e novos princípios" (Portal da Reforma Tributária, 12 mar. 2025); "A reforma tributária é ouro para as empresas: mas é preciso garimpá-la" (Portal da Reforma Tributária, 19 jun. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

R.8 Os fundamentos: seis autores, um fio

Seis autores formam um só fio: a consciência que decide e a comunicação que estabiliza a decisão.

Adam Smith: o espectador imparcial

Na Teoria dos Sentimentos Morais (1759; 6. ed., 1790), Smith mostra que julgamos a conduta pela simpatia, trocando de lugar com o outro pela imaginação, e que dessa prática nasce o espectador imparcial, o juiz dentro do peito. A justiça é o pilar que sustenta o edifício social; suas regras são precisas como a gramática. O autoengano é o grande inimigo, e as regras gerais, o remédio. O homem de sistema, que move pessoas como peças de xadrez, é o reformador a evitar; Sólon, que deu aos atenienses as melhores leis que podiam receber, o modelo a seguir. Smith terminou a vida como Comissário da Alfândega da Escócia: conheceu os dois lados do balcão.

Maturana e Varela: a aceitação do outro como fato

Em A árvore do conhecimento, Maturana e Varela descrevem os seres vivos como sistemas autopoiéticos, operacionalmente fechados e estruturalmente acoplados ao meio. E concluem que, sem amor, sem a aceitação do outro ao nosso lado, não há socialização (p. 263-264). Os autores advertem que não estão pregando o amor, mas registrando um fato. A cooperação que o art. 145, § 3º, impõe como princípio não é voto piedoso: é condição empírica do social.*

Niklas Luhmann: sistemas e acoplamentos

Luhmann levou a autopoiese para a sociedade. A sociedade é feita de comunicações; diferencia-se em sistemas funcionais com códigos próprios; cada sistema é fechado nas operações e aberto à irritação do ambiente; e os sistemas se relacionam por acoplamentos estruturais, dos quais a Constituição é o principal entre direito e política. O ser humano está no ambiente dos sistemas: a consciência não comanda o direito, irrita-o.

Jürgen Habermas: o entendimento antes do êxito

Na Teoria da Ação Comunicativa (1981), Habermas distingue a ação orientada ao êxito, estratégica, da ação orientada ao entendimento, comunicativa. Nesta, os participantes levantam pretensões de validade que o outro pode criticar e aceitar: verdade, correção normativa e sinceridade. No segundo volume, opõe o mundo da vida, onde se forma o entendimento, aos sistemas regidos pelo dinheiro e pelo poder, e diagnostica a colonização do mundo da vida quando esses meios passam a decidir por cima do entendimento. A seção 9 aplica esse quadro à transição.

Henry Corbin: a orientação

Em The Man of Light in Iranian Sufism, Corbin mostra que orientar-se é fenômeno primário da presença humana e que perder o Norte é não distinguir mais luz e sombra. O guia interior é chamado de Balança, porque por ele a conduta é pesada (p. 84-90). Há duas escuridões: a que aprisiona a luz e a que a gera (p. 6-7). Na transição, a opacidade do sistema velho e a incerteza honesta do novo não são a mesma treva. Despido da metafísica, Corbin fica como critério de orientação.

* Do autor: "Julgamento PIS/Cofins insumos" (JOTA, 26 fev. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Marcelo Neves: o risco

Neves aplicou Luhmann à periferia e o combinou com Habermas. Em A constitucionalização simbólica (1994), mostra o texto constitucional sem concretização, usado como persuasão política, e o direito alopoiético, decidido por códigos alheios. Em Entre Têmis e Leviatã (2006), propõe uma relação horizontal entre direito e poder, sem subjugações. Em Entre Hidra e Hércules (2013), a relação circular entre princípios e regras. E em Corrupção, exclusão e exceção (2017), a corrupção sistêmica como sobreposição destrutiva de códigos sobre o lícito e ilícito, com sobrecidadãos, que têm direitos sem deveres, e subcidadãos, que têm deveres sem direitos.

Sistema velho: alopoiese	EC 132: autopoiese
Benefício fiscal negociado: o código político e o econômico decidem quem paga	Vedação de benefícios fora da Constituição
Convênio e decreto no lugar da lei	Lei complementar e regulamento único
Alíquota por dentro: o texto esconde a carga	Tributo por fora, informado no documento fiscal
Guerra fiscal na origem	Destino e alíquota própria fixada por lei de cada ente
Lançamento por homologação: legalidade construída depois	Interpretação autêntica antecipada e apuração assistida

Lida com Neves, a EC 132 é a passagem da constitucionalização simbólica para a autopoiese do direito tributário. A passagem não está garantida pelo texto; depende de que o código lícito e ilícito volte a ser forte na prática de cada instituição.

R.9 Habermas aplicado à transição

O sistema tributário velho era uma colonização do mundo da vida. O cidadão pagava sem ver e sem ser ouvido; o dinheiro e o poder decidiam por cima do entendimento: o benefício negociado, a guerra fiscal, a alíquota escondida. A EC 132 inverte o vetor: devolve ao mundo da vida a capacidade de ver o tributo e de deliberar sobre ele.

Ação estratégica: orientada ao êxito	Ação comunicativa: orientada ao entendimento
Litigar tudo, porque o custo da derrota é baixo e o ganho da demora é alto	Levar a dúvida ao Fisco antes do litígio
Autuar para cumprir meta	Orientar para obter conformidade
Pedir regime especial para o próprio setor	Defender a regra geral, que vale para todos
Usar a transição para reabrir disputas antigas	Usar a transição para aprender a regra nova

As três pretensões de validade de Habermas oferecem um teste para cada argumento sobre a transição.

Pretensão	Pergunta	Resposta da EC 132
Verdade	Os fatos alegados são verdadeiros?	A carga é aferida antes de cobrada: alíquotas de referência que preservam a arrecadação (ADCT, art. 130)

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Pretensão	Pergunta	Resposta da EC 132
Correção	A regra é justa para todos?	Justiça tributária, cooperação e vedação de benefícios (art. 145, § 3º; art. 156-A)
Sinceridade	Quem fala diz o que pensa, e o tributo aparece como é?	Tributo por fora, destacado no documento fiscal

O espectador imparcial de Smith e o participante do discurso de Habermas convergem: ambos só aceitam razões que resistiriam ao exame de um terceiro informado. A diferença é de lugar. Smith põe o terceiro dentro do peito; Habermas, no espaço público. A transição precisa dos dois: da consciência que se pergunta e do debate que confere.

Neves, em Entre Têmis e Leviatã, mostra por que a combinação é necessária. Luhmann explica como o direito se reproduz; Habermas, por que ele merece ser obedecido. Sem o primeiro, a reforma não funciona; sem o segundo, não se legitima.*

R.10 Dependência de trajetória: riscos e antídotos

O maior adversário da transição não tem rosto. É a dependência de trajetória: as concepções do sistema extinto que sobrevivem na memória de quem aplica o sistema novo. Heidegger lhe deu o nome existencial de impessoal, o "a gente" em que cada um é o outro e ninguém é si mesmo; Smith, o nome moral de costume, o hábito que faz o injusto parecer natural.

Risco: a carcaça do sistema velho	Antídoto: a voz do espectador imparcial
Ler a LC 214 com a jurisprudência do ICMS e do PIS/Cofins	Reconduzir cada regra ao fundamento da EC 132
Embutir o tributo no preço como custo	Preço líquido; tributo por fora
Meta de autuação; reinterpretar anos depois	Orientar antes de autuar
Pedir regime especial para o setor	Defender a regra geral
Tratar o tributo retido como capital de giro	Reconhecer o tributo destacado como dinheiro público

O caso exemplar: o Convênio ICM 66/88

Editado em caráter provisório para regular o ICMS enquanto não viesse a lei complementar, o Convênio ICM 66/88 sobreviveu por décadas e fixou restrições ao crédito que a Constituição de 1988 não autorizava. A não cumulatividade, proclamada no texto, foi limitada na prática por uma norma produzida fora do procedimento legislativo. A Lei Kandir herdou a mesma lógica, e o contencioso acumulado nas décadas seguintes é a fatura dessa herança.

Nas categorias de Neves, o caso reúne constitucionalização simbólica, alopoiese e dependência de trajetória. A lição cabe numa frase: nada dura mais do que o provisório que dá poder a quem o redige. A EC 132 enfrentou o caso pela raiz, levando a não cumulatividade plena ao próprio texto constitucional. Resta impedir que a carcaça volte pela porta da interpretação.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 6, p. 503.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

R.11 As falácias da trajetória

A dependência de trajetória também argumenta. E argumenta mal. A teoria da argumentação jurídica, reunida por Thomas Bustamante e Christian Dahlman em Argument Types and Fallacies in Legal Argumentation (Springer, 2015), oferece instrumentos para distinguir o argumento legítimo da falácia. Vários dos tipos ali estudados aparecem no debate sobre a reforma.

Tipo	Como aparece	Resposta
Ladeira escorregadia	"A reforma levará ao aumento de carga e à revogação de direitos"	A carga é aferida antes de cobrada (ADCT, art. 130); os fundamentos da reforma integram as cláusulas pétreas
Argumento ad hominem	"Quem defende a reforma tem interesse nela"	Examina-se a razão, não a pessoa: o argumento vale ou não por si
Argumentação unilateral	"A transição custa caro"	O custo da cascata eliminada e do contencioso evitado também entra na conta
Apelo à tradição	"Sempre se fez assim"	O costume, ensina Smith, faz o injusto parecer natural

O livro mostra que o mesmo esquema pode ser argumento ou falácia conforme o uso. A ladeira escorregadia é legítima quando a cadeia de consequências é provável e demonstrada; é falaciosa quando cada passo é presumido. Contra a reforma, ela é falaciosa justamente porque a Constituição bloqueou os passos: o art. 130 do ADCT impede o aumento de carga na transição, e a vedação de benefícios impede a volta da guerra fiscal.

R.12 O ecossistema: o Direito por acoplamento

Nenhum sistema comanda outro por ordem. Essa é a lição de Luhmann, e ela muda a compreensão do que significa a EC 132 ordenar a transição. O Direito não dá ordens à economia, à política ou às organizações. Fixa o código que todas observam quando decidem e cria estruturas comuns que todas passam a usar. Gunther Teubner chamou isso de direito reflexivo; Ian Ayres e John Braithwaite, de regulação responsiva.

Sistema	Código ou operação	Estrutura de acoplamento criada pela EC 132
Economia	Pagamento e não pagamento	Split payment e crédito condicionado ao recolhimento
Política	Governo e oposição	Alíquota de referência por resolução do Senado; alíquota própria por lei de cada ente; destino
Moral	Estima e desestima	Princípios do art. 145, § 3º
Administração	Decisão organizacional	Regulamento único; Comitê Gestor independente; apuração assistida

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Sistema	Código ou operação	Estrutura de acoplamento criada pela EC 132
Judiciário	Lícito e ilícito, em decisão	Lei complementar comum; uniformização no STJ
Cidadão	Consciência e voto	Tributo por fora no documento fiscal; cashback

O acoplamento mais poderoso é o split payment. Ele faz o código da economia, pagar ou não pagar, carregar dentro de si o código do direito. Quem paga, cumpre; quem não recolhe, não gera crédito. A moral da responsabilidade vira infraestrutura. Esse é o sentido preciso da frase segundo a qual a EC 132 ordena os subsistemas: ordena por acoplamento, não por comando.

Momento	Fase evolutiva	Fato
2014	Variação	Projeto Nossa Reforma Tributária no NEF/FGV Direito SP: mesma carga, melhor qualidade, desoneração do setor produtivo, segurança jurídica
2015 a 2019	Variação e seleção	O CCiF converte o desenho em proposta; a PEC 45 é aprovada na Comissão de Constituição e Justiça em 2019
2019 a 2023	Seleção	Negociação com Estados, Municípios, setor empresarial e Congresso
20.12.2023	Reestabilização	Promulgação da EC 132
2025 e 2026	Programação	LC 214, LC 227 e regulamento; curso público da Receita Federal com o CFC
2026 a 2033	Operação	Transição: os sistemas passam a operar pelos acoplamentos criados

A gênese da reforma confirma o modelo evolutivo de Luhmann, de variação, seleção e reestabilização. A variação veio da ciência, em 2014. A seleção ocorreu ao longo de nove anos, em que a proposta irritou e foi filtrada pelo sistema social, pelo empresarial, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Congresso. A reestabilização chegou com a promulgação. Agora, a fase é outra: da persuasão para a ordem.

R.13 Investimento: a língua comum do IVA

O investidor estrangeiro não precisa aprender o Brasil; precisa reconhecê-lo. O imposto sobre valor agregado é a forma de tributação do consumo adotada pela grande maioria dos países do mundo. A contagem varia entre fontes, na casa de 170 a 175 países, e a apresentação adota o número de 175. O que importa não é o número exato, mas o fato de que o Brasil passa a falar uma língua que o investidor internacional já domina.

Quatro características dessa língua comum interessam ao investimento.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

- **Neutralidade.** O tributo não decide onde investir, o que produzir nem como organizar a cadeia.
- **Crédito pleno.** A máquina e o insumo saem sem resíduo tributário; o investimento não carrega imposto.
- **Destino.** Exporta-se sem tributo; importa-se com igualdade de tratamento em relação ao produto nacional.
- **Regra única.** Uma lei e um regulamento para todo o país, no lugar de 27 legislações de ICMS e milhares de legislações de ISS.

A essas quatro, a EC 132 soma uma quinta, que nenhuma lei pode garantir sozinha: a segurança jurídica na aplicação. É aqui que as funções descritas nas seções anteriores se tornam condição de investimento. O investidor precifica a regra, mas também precifica a probabilidade de que a regra seja aplicada como escrita. Tribunais que uniformizam cedo, um Fisco que orienta antes de autuar e entidades que defendem a regra geral reduzem esse prêmio de risco.

O argumento vale igualmente para o investimento nacional. O empreendedor brasileiro que hoje mantém departamentos fiscais maiores do que os de seus concorrentes estrangeiros para administrar a complexidade é o primeiro beneficiário da simplificação. A Emenda do Empreendedorismo é, antes de tudo, a emenda do empreendedor que já está aqui.

R.14 Agenda de 2026 a 2033

Cada fase da transição pede uma função diferente. A transição longa não é demora; é tempo para que cada instituição cumpra sua parte na ordem certa.

Fase	O que muda	Quem faz o quê
2026	Ano-teste: CBS e IBS destacados com alíquotas mínimas	Formar e orientar: Receita Federal, Comitê Gestor, academia e entidades empresariais
2027 e 2028	CBS plena; extinção de PIS e Cofins	Uniformizar cedo: TRFs, TJs e STJ, antes que a divergência vire custo
2029 a 2032	Redução gradual de ICMS e ISS e aumento do IBS	Vigiar as carcaças: Varas, fiscais e contadores, no período em que os dois sistemas convivem
2033	Sistema pleno; ICMS e ISS extintos	Medir e prestar contas: academia, STF e cidadão

As datas seguem o cronograma constitucional da transição (ADCT, arts. 125 a 133); detalhes de alíquotas devem ser conferidos no texto vigente.

O período de convivência é o mais perigoso. Durante quatro anos, o mesmo contribuinte, o mesmo contador e o mesmo fiscal operarão dois sistemas ao mesmo tempo. É quando a carcaça tem mais oportunidade de contaminar a regra nova, porque o hábito do velho continua sendo praticado diariamente ao lado da gramática do novo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

R.15 O protocolo do espectador imparcial

A lei não ativa a consciência. Mas as instituições podem criar as condições para que ela desperte. Proponho um protocolo de quatro perguntas, a ser feito antes de cada auto de infração, parecer, sentença, ato normativo ou posição institucional.

- **Smith:** estou no lugar de quem esta decisão atinge?
- **Habermas:** as razões que apresento resistem ao teste da verdade, da correção e da sinceridade?
- **Corbin:** esta decisão está orientada pelo Norte constitucional, ou pela carcaça do sistema velho?
- **Luhmann e Neves:** estou decidindo pelo código do direito, ou pelo código do dinheiro, do poder ou da amizade?

O protocolo não exige lei nova. Exige formação, e é por isso que a função da academia e das entidades é decisiva. Exige também independência, e é por isso que a autonomia do Comitê Gestor e a condição de agente de Estado do auditor são decisivas. E exige uniformização, e é por isso que a função dos tribunais superiores é decisiva.

Há uma condição que nenhuma instituição supre sozinha: a cidadania vivida. O tributo só deixa de ser submissão e passa a ser contribuição quando o cidadão se reconhece nele, na nota, no voto e na praça. Maturana e Varela diriam que só temos o mundo que criamos com o outro.

Conclusão

A reforma foi feita por nós. Não por um governo, nem por um partido, nem por um setor, mas por pessoas que, desde 2014, se colocaram no lugar do contribuinte, do Fisco, dos Estados, dos Municípios e do cidadão, e perguntaram que regra cada um aceitaria se não soubesse em que lugar estaria. Esse gesto, que Smith chamou de simpatia, precisa agora ser repetido em cada instituição.

O Direito dá o código. O Judiciário dá a previsibilidade. A Administração dá a orientação. As entidades empresariais dão o canal. A academia dá a medida. E o cidadão dá a legitimidade. Quando todos operam pela mesma gramática, o Brasil passa da constitucionalização simbólica para a autopoiese do direito tributário, e o investimento, nacional e internacional, encontra aqui a língua que já conhece.

A lei dá o Norte. A pessoa caminha. E o sistema é o que fica quando muitas pessoas caminham na mesma direção.

Perguntas e respostas para o debate

R1. Por que falar em espectador imparcial num tema técnico como a tributação do consumo? Porque a técnica já está escrita. O que decide o sucesso da transição é o critério com que cada agente aplica a técnica, e Smith oferece o melhor critério conhecido: decidir como um terceiro informado e desinteressado decidiria.

R2. A reforma aumenta a carga tributária? Não pode aumentar na transição. O art. 130 do ADCT determina que as alíquotas de referência preservem a arrecadação dos tributos substituídos, e o ano-teste de 2026 serve justamente para aferir antes de cobrar.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

R3. Qual o papel do Judiciário se a lei é nova e única? Uniformizar cedo. A lei única elimina a divergência entre legislações, mas não a divergência entre interpretações. O STJ, ao uniformizar a LC 214, e o STF, ao guardar a EC 132, transformam a regra única em aplicação única.

R4. O que muda para as entidades empresariais? A pauta. No sistema velho, a pauta típica era o regime especial e o benefício setorial. No novo, o maior benefício é a regra geral: a não cumulatividade plena desonera toda a cadeia sem que ninguém precise pedir exceção.

R5. Por que Habermas e Luhmann juntos, se as teorias divergem? Porque respondem a perguntas diferentes. Luhmann explica como o direito se reproduz e se acopla aos outros sistemas; Habermas explica por que ele merece ser obedecido. Marcelo Neves mostrou, em Entre Têmis e Leviatã, que o Estado Democrático de Direito precisa das duas respostas.

R6. Corbin não leva o debate para o misticismo? Não, porque dele só fica a função: a orientação e a balança. A metafísica fica com o autor; o critério fica com o jurista. Maturana e Varela reforçam o ponto: a aceitação do outro não é crença, é condição empírica do social.

R7. O que é dependência de trajetória, em termos práticos? É o auditor que autua porque "sempre se autuou assim", o contador que classifica pela lógica do crédito físico do IPI e o juiz que decide pela jurisprudência do ICMS. Nenhum deles age de má-fé; todos aplicam o costume contra a Constituição.

R8. Como a transição atrai investimento? Pela língua comum. O investidor internacional conhece o IVA: neutralidade, crédito pleno, destino e regra única. Quando o Brasil adota essa gramática e a aplica com previsibilidade, deixa de cobrar um prêmio de risco pela complexidade.

Glossário

Termo	Autor	Sentido neste texto
Espectador imparcial	Smith	O terceiro informado e desinteressado que julga a conduta dentro de cada um
Homem de sistema	Smith	O reformador que move pessoas como peças de xadrez
Autopoiese	Maturana e Varela; Luhmann	Propriedade do sistema que produz os próprios elementos a partir dos próprios elementos
Acoplamento estrutural	Maturana e Varela; Luhmann	Dependência recíproca de estruturas entre sistemas que não se confundem
Código	Luhmann	A distinção binária que define um sistema: lícito e ilícito, pagamento e não pagamento
Expectativa normativa	Luhmann	Expectativa mantida mesmo quando frustrada; o que o direito estabiliza
Ação comunicativa	Habermas	Ação orientada ao entendimento por razões que o outro pode aceitar

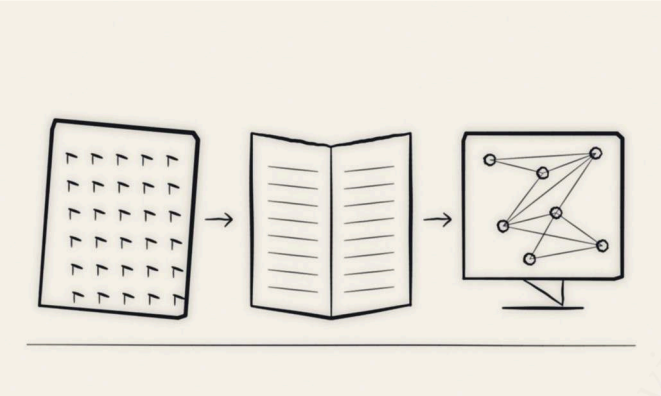
© Eurico Marcos Diniz de Santi

Termo	Autor	Sentido neste texto
Pretensões de validade	Habermas	Verdade, correção normativa e sinceridade, sujeitas à crítica dos participantes
Colonização do mundo da vida	Habermas	Dinheiro e poder decidindo por cima do entendimento
Orientação; Balança	Corbin	O sentido que distingue luz e sombra; o guia interior que pesa a conduta
Ta'wil	Corbin	Reconduzir a regra infralegal ao fundamento da EC 132
Alopoiese	Neves	Direito reproduzido por códigos alheios: dinheiro, poder, amizade
Constitucionalização simbólica	Neves	Texto constitucional sem concretização normativa
Sobrecidadania e subcidadania	Neves	Direitos sem deveres, por cima; deveres sem direitos, por baixo
Dependência de trajetória	North, Pierson	Persistência das escolhas passadas sobre as instituições presentes
Carcaça	Santi	Concepção do sistema extinto que sobrevive em quem aplica o novo

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a alterações

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ABERTURA



Da tabuleta de argila à rede: os meios que mudaram a coletividade

A.1 Será isso, ainda, direito?

Toda reforma começa com uma pergunta incômoda. A desta me ocorreu numa madrugada de trabalho, ao pensar no preço do meu próprio ofício. Na advocacia, ganha mais quem consegue o impossível: defender o criminoso real, o empresário que fraudou o governo, os sócios e os empregados, e vencer, em nome do sagrado direito de defesa, por quem não merece defesa. Quem defende o verdadeiro criminoso não vende justiça. Vende a alma.

Daí a pergunta que abre este Título e o acompanha até o fim: será isso, ainda, direito? Será isso, ainda, justiça? Não a formulo para condenar a advocacia, que é função essencial à justiça, nem para idealizar a magistratura, que também tem as suas tentações. Formulo-a porque a transição tributária de 2026 a 2033 a coloca, ao mesmo tempo, a todos os seus atores: ao fornecedor e ao comprador, ao auditor da Receita Federal e ao fiscal do Estado e do Município, ao contador, ao advogado, ao regulamentador e ao juiz.

A Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, já está escrita. A Lei Complementar 214 de 2025 está em vigor, a Lei Complementar 227 completou o desenho e o regulamento foi editado. O que falta não é lei. Falta a pessoa que a aplica. E a pessoa, antes de aplicar a lei, sente, julga e escolhe. É por isso que este Título começa antes do direito.

A.2 A quem se dirige

Este Título se dirige ao juiz em formação, federal ou estadual. Não ao juiz abstrato dos manuais, mas ao magistrado que, a partir de 2027, receberá na sua vara os primeiros casos da CBS e do IBS, verá nos Tribunais Regionais Federais e nos Tribunais de Justiça as primeiras divergências e acompanhará, no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, a construção da jurisprudência de um sistema que nenhum de nós praticou antes.

Escrevo na posição que escolhi para esta apostila: a do espectador imparcial de Adam Smith. Fui coautor intelectual da PEC 45. Seria desonesto esconder esse chapéu. Seria inútil, também, porque o critério que proponho ao leitor é o mesmo que me imponho: cada pergunta e cada resposta que seguem foram submetidas ao teste de saber se esta é a regra que um terceiro informado e desinteressado escolheria para o Brasil.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A.3 Como ler este Título

Cada capítulo da Parte I apresenta um autor, mostra a sua ideia central com uma figura, aplica essa ideia a um desafio concreto da transição e termina com perguntas e respostas, no formato que dá o tom a esta apostila. A ordem dos autores é a ordem do argumento. Smith oferece o critério moral; Maturana e Varela, a sua base biológica; Luhmann, a descrição da sociedade como sistema; Habermas, a legitimidade; Corbin, a orientação; North, a inércia das instituições; Marcelo Neves, o diagnóstico brasileiro. A Parte II mostra o ecossistema que a EC 132 construiu. A Parte III enfrenta a transição e a dependência de trajetória, até chegar ao juiz.

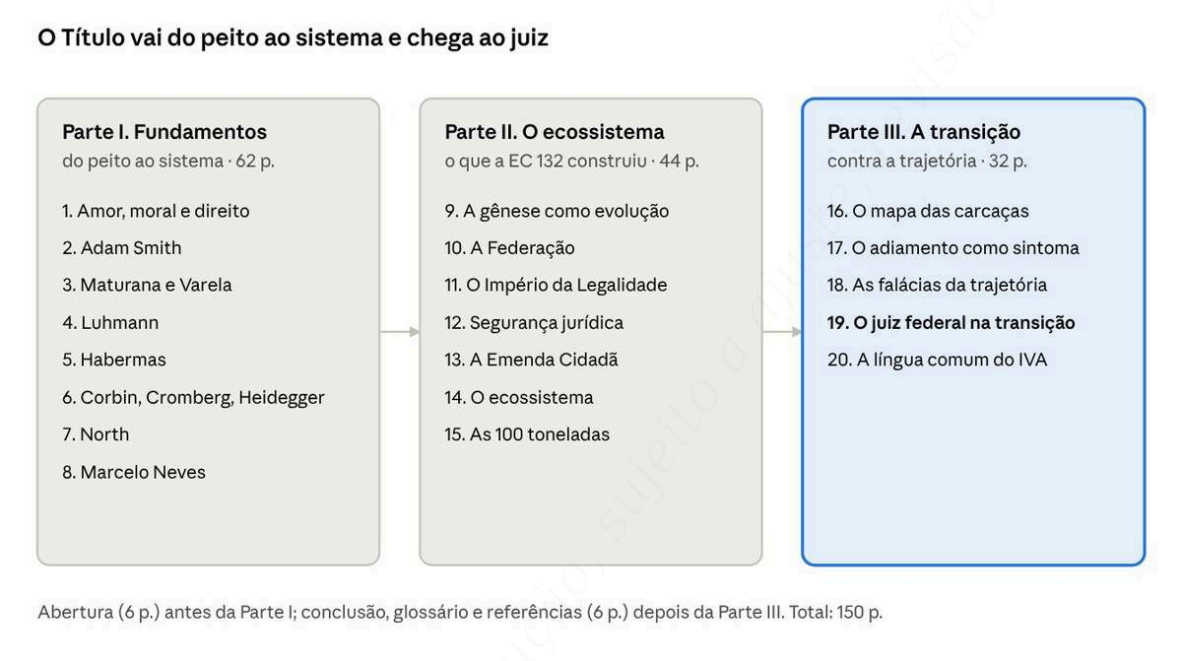


Figura 1. O caminho do Título VII
Fonte: Elaboração própria.

A.4 Nota de método: esclarecer para garantir

Uma apostila para juízes não pode prometer o que não pode verificar. Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni ensinam, na Introducción al conocimiento científico, que o conhecimento começa pela linguagem: antes de discutir se uma afirmação é verdadeira, é preciso saber o que ela afirma, em que condições seria falsa e como se poderia controlá-la.[1] É a disciplina que adoto. Quando uma palavra forte aparecer neste Título, como justiça, neutralidade ou cooperação, ela será traduzida em critério controlável ou será tratada como o que é: um valor, e não uma regra.

Guibourg e Daniel Mendonca levaram esse método ao direito constitucional em La odisea constitucional. A Constituição, escrevem, é um navio que flutua sobre a vontade dos seus beneficiários, e a interpretação é "el poder que se oculta".[2] Interpretar é às vezes detectar um significado, no caso típico, e às vezes adjudicar um significado, no caso atípico. O bom juiz

[1] GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. Introducción al conocimiento científico. Buenos Aires: Eudeba, 1994, cap. 1.

[2] GUIBOURG, Ricardo A.; MENDONCA, Daniel. La odisea constitucional: Constitución, teoría y método. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 79 e 114. Ver também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Esclarecer para garantir: Guibourg e Mendonca aplicados à EC 132, 17 out. 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

distingue os dois momentos e, quando decide, diz que decide. Dali extraio um protocolo de cinco perguntas que reaparecerá ao longo da apostila:

- Qual é o dispositivo, e quais normas ele pode expressar?
- Qual é o defeito: ambiguidade, vagueza, indeterminação ou bivalência?
- O caso é típico ou atípico? Se for atípico, eu decido, e digo que decido.
- Na matriz de casos e soluções, há contradição, lacuna ou redundância? Se há lacuna, ela é normativa ou foi escavada pelo intérprete?
- Se alego inconstitucionalidade, qual é a incompatibilidade, e o meu critério resistiria como regra geral para todos os casos iguais?

A.5 O Normoscópio e os três sistemas

A matriz de casos e soluções vem de Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, que em Normative Systems mostraram como reconstruir um sistema normativo para testar a sua completude, a sua coerência e a sua independência.[3] Chamei de Normoscópio a aplicação desse método ao direito tributário brasileiro: mapear, para cada caso genérico, a solução normativa dada por sistemas promulgados em momentos distintos. Na transição, três sistemas convivem. S1 é o sistema extinto, do ICMS, do ISS, do PIS/Cofins e do IPI. S2 é o sistema da EC 132 e da LC 214. S3 é a regulamentação em curso. A dependência de trajetória aparece quando uma solução de S1 sobrevive em S3, contra S2. Chamei esse fenômeno de antinomia diacrônica, e ele é o fio que liga a teoria deste Título à prática do juiz.

A.6 Da seleção natural à inteligência artificial: a coletividade e os seus meios

Antes do tributo, a cooperação. Antes da lei, a confiança. Antes do sistema, o bando. A espécie humana não sobreviveu por ser a mais forte, nem a mais rápida, nem a mais bem armada pela natureza. Sobreviveu porque aprendeu a coordenar a conduta de muitos, e a coordenar essa coordenação. Maturana e Varela chamam isso de linguagem: coordenação de coordenações de conduta, que surge do acoplamento recorrente entre organismos e funda o domínio social.[4] Na seleção natural, quem não coopera fica só; e quem fica só, na savana, não deixa descendentes.

Cada salto da civilização foi um salto no meio de comunicação, e cada salto no meio ampliou o círculo dos que podem cooperar sem se conhecer. A fala sustentou o bando, em que todos se viam e a reputação bastava. A escrita, por volta de 3200 a.C., na Mesopotâmia, permitiu a cidade, o templo e o império; e não é acaso que entre os primeiros registros escritos estejam contas de bens entregues ao templo e ao palácio: a escrita nasce, em boa parte, como memória do tributo. A imprensa, a partir de meados do século XV, publicou a lei, tornou possível o código e o Estado moderno, e deu ao súdito o texto que o protegia do arbítrio. A eletricidade levou a mensagem ao instante e à massa, e com ela vieram o imposto de renda moderno, a nação integrada e, em 1954, na

[3] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien; New York: Springer, 1971. A reconstrução aplicada ao direito brasileiro está em SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lógica jurídica e sistema no direito, no Título dedicado ao Normoscópio.

[4] MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco. A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana. São Paulo: Palas Athena, 2001.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

França, o imposto sobre o valor agregado. A internet fez a sociedade em rede, na expressão de Manuel Castells, e deu ao Brasil a nota fiscal eletrônica e o SPED.[5]

Niklas Luhmann descreveu essa história com precisão: os meios de difusão da comunicação, da escrita à imprensa e aos meios eletrônicos, acompanham a passagem de sociedades segmentárias, organizadas por parentesco, para sociedades estratificadas, organizadas por hierarquia, e destas para a sociedade funcionalmente diferenciada, em que direito, economia, política e ciência operam cada um com o seu código.[6] O direito tributário brasileiro carregou para o século XXI instrumentos da sociedade estratificada: o favor, a exceção, o balcão. A EC 132 é a tentativa de dar ao tributo a forma da sociedade funcional.

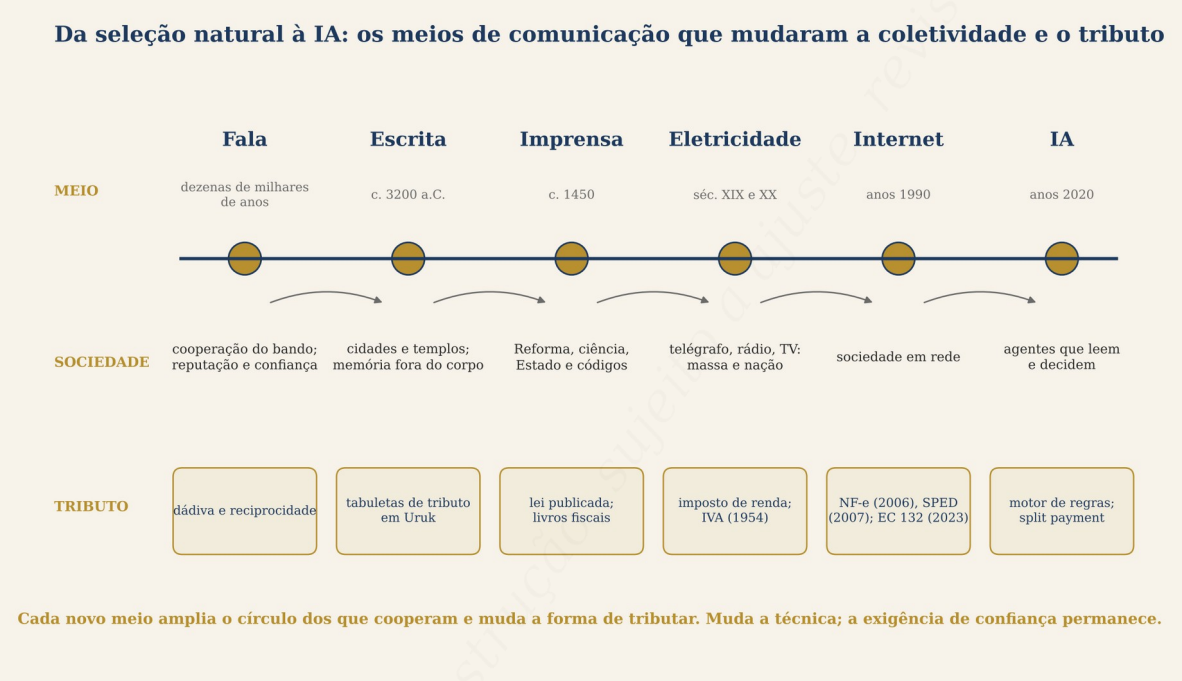


Figura 2. Da seleção natural à IA: os meios de comunicação, a coletividade e o tributo
Fonte: Elaboração própria, a partir de Maturana e Varela, Luhmann e Castells.

Estamos agora diante do sexto meio. A inteligência artificial não apenas transmite a comunicação: lê, classifica e propõe decisões. No Sistema CBS/IBS, o documento fiscal eletrônico, o split payment e o motor de regras do Comitê Gestor e da Receita Federal farão, em milissegundos, o que antes exigia anos de fiscalização e de contencioso. Essa é a promessa. O risco é o mesmo de todos os saltos anteriores: confundir a potência do meio com a legitimidade da decisão. A escrita não tornou justo o escriba; a imprensa não tornou justa a lei impressa; o algoritmo não tornará justa a regra que executa.

Por isso este Título começa pelo peito, e não pela máquina. Adam Smith ensinou que a cooperação entre estranhos depende de um juiz interior capaz de trocar de lugar com o outro.[7] A sociedade que avança a passos largos com a inteligência artificial precisa, mais do que nunca, desse juiz interior,

[5] CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede. São Paulo: Paz e Terra, 1999. Sobre o papel da escrita no registro de bens e tributos nas primeiras cidades mesopotâmicas, ver SCHMANDT-BESSERAT, Denise. How Writing Came About. Austin: University of Texas Press, 1996.

[6] LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. Petrópolis: Vozes, 2009; LUHMANN, Niklas. La sociedad de la sociedad. México: Herder, 2007.

[7] SMITH, Adam. Teoria dos sentimentos morais. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e do juiz institucional que o representa. A técnica muda a cada salto; a exigência de confiança permanece. O juiz, federal ou estadual, é o guardião dessa permanência.

A lógica, porém, vem depois. Antes dela vem algo que os lógicos não ensinam e que os juízes praticam todos os dias: o juízo moral sobre a conduta alheia. É por ele que começo.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VII · PRIMEIRO MOVIMENTO

A base moral

O amor, a virtude e o espectador imparcial

◆

Capítulo 1. Amor, moral e direito: a ordem das coisas
Capítulo 2. Adam Smith: o espectador imparcial
Capítulo 3. Henry Corbin e Mônica Cromberg: orientação contra o impessoal

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 1. Amor, moral e direito: a ordem das coisas



A balança de Themis e Diké

1.1 O amor primeiro, a moral quando ele falha, o direito por último

A justiça não começa no direito. Começa antes. André Comte-Sponville ensina, no Pequeno tratado das grandes virtudes, que a moral é o que fazemos por dever quando não o fazemos por amor; e que, se o amor bastasse, não precisaríamos da moral.[1] O amor falha, e quase sempre falha. Por isso precisamos da moral. Quando a moral também falha, resta o direito, última trincheira e não primeira.

A ordem importa. Quem começa pelo direito esquece que ele é um remédio para a falta das outras duas coisas, e não um substituto delas. Um sistema tributário que dependesse apenas da sanção para funcionar seria um sistema em guerra permanente com os seus contribuintes. O sistema extinto em 2033 foi, em boa medida, isso: uma guerra de sessenta anos em que o Fisco presumia a fraude, o contribuinte presumia o confisco e o juiz era chamado a arbitrar uma desconfiança que nenhuma sentença podia curar.

1.2 O direito também tem parte, interesse e preço

O direito não é neutro em relação a quem o opera. Tem parte, porque alguém o invoca contra alguém. Tem interesse, porque cada intérprete lê a norma da posição que ocupa. E tem preço: o dinheiro, a ganância e a vaidade. O sistema tributário velho tinha beneficiários da própria complexidade. Um sistema incompreensível funciona como reserva de mercado para quem aprendeu a explorá-lo, e quem aprende a explorá-lo raramente tem interesse em simplificá-lo.

Adam Smith viu isso em 1776, quando recomendou ouvir com a mais desconfiada atenção as propostas de lei vindas de quem tem interesse em enganar o público.[2] A recomendação vale para todos os lados do balcão: para o setor que pede regime especial, para o ente que defende a arrecadação da origem, para o advogado que vende a tese, para o Fisco que defende a autuação. Vale, também, para o reformador. O critério é sempre o mesmo: a regra se sustentaria se quem a defende não soubesse em que lugar estaria?

---

[1] COMTE-SPONVILLE, André. Pequeno tratado das grandes virtudes. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

[2] SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Glasgow Edition. Oxford: Clarendon Press, 1976, I.xi.p.10.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1.3 Themis e Diké: a justiça da casa e a justiça da cidade

Tércio Sampaio Ferraz Jr. lembra que o mundo grego conhecia dois sistemas de justiça. Themis era a justiça intrafamiliar, o mundo da casa, da hierarquia natural, do pai, em que a punição maior era o banimento. Diké era a justiça entre as famílias, o mundo da cidade, em que a ofensa se mede, a pena se proporciona e a vingança se converte em processo.[3] A passagem de uma para outra é a passagem do sangue para o número, da vingança para a medida.

A imagem serve à transição tributária com precisão quase incômoda. O sistema velho tinha muito de Themis: cada ente federado tratava o seu tributo como coisa da casa, com as suas regras, os seus benefícios, as suas punições, e o contribuinte de outro Estado era um estranho. A EC 132 escolheu Diké: uma lei para todos, uma base, um regulamento, uma interpretação, e um Comitê Gestor em que os entes se sentam como iguais. No Título I desta apostila, a propósito da primeira mulher na presidência da Ajufe, escrevi que Têmis dá a lei e Diké a aplica. A transição é o momento em que a lei dada precisa ser aplicada sem que a cidade volte a ser casa.

Tércio adverte, porém, que o direito positivado não alcança jamais o sentimento de satisfação de quem sofreu a ofensa. A pena estabelecida pode punir; não pode reparar o que se sente. Por isso o direito, sozinho, não pacifica. Precisa de algo anterior a ele, que o torne aceitável a quem perde. Smith chamou esse algo de simpatia.

1.4 O advogado que vence o impossível

Volto à pergunta da abertura. O mercado jurídico remunera melhor quem vence o impossível do que quem defende o justo. Na transição, essa lógica tem um nome: o litígio estratégico. A tese criada não para ser vencida, mas para adiar o pagamento; o mandado de segurança que suspende a cobrança por anos; a interpretação que lê a regra nova com a jurisprudência do sistema velho porque a jurisprudência do sistema velho era mais favorável.

Não há nada de ilegal nisso. O direito de defesa é sagrado, e o advogado que o exerce cumpre a sua função. Mas o juiz não é advogado. A sua função é outra: separar a tese que expressa uma dúvida legítima sobre a regra nova da tese que apenas prolonga a vida da regra velha. Para isso, ele precisa de um critério que não dependa do interesse de nenhuma das partes.

1.5 O juiz como guardião da ordem das coisas

O juiz é o lugar institucional em que o amor, a moral e o direito se encontram. Não lhe cabe amar as partes, nem pregar-lhes moral; cabe-lhe decidir pelo direito. Mas a decisão que ignora a ordem das coisas decide mal. O juiz que trata o contribuinte que errou tentando acertar como se fosse fraudador confunde a moral com a punição. O juiz que trata o fraudador como se fosse vítima da complexidade confunde o amor com a complacência. Entre os dois erros está o critério que esta apostila propõe: o do terceiro que conhece todos os fatos e não tem interesse em nenhum deles.

1.6 Desafio prático: o litígio estratégico na transição

Em 2027, a CBS será cobrada pela primeira vez, e o IBS, em alíquota de teste. Os primeiros casos chegarão às varas federais e estaduais com três tipos de argumento. Haverá a dúvida legítima

[3] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Justiça e vingança. GEN Jurídico, 13 ago. 2019.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

sobre a regra nova: o que é uso e consumo pessoal, quando o crédito se condiciona ao recolhimento, como se calcula a base em operações complexas. Haverá o erro de boa-fé de quem aplicou a regra nova pela primeira vez. E haverá a tese estratégica, que pede ao juiz que suspenda a regra nova enquanto se discute se ela é constitucional. O desafio do juiz é distinguir os três, e tratar cada um como o que é.

1.7 Perguntas e respostas

1. Por que uma apostila para juízes começa falando de amor? Porque o direito é a última trincheira, e quem esquece isso decide como se o direito fosse a primeira. Comte-Sponville mostra que a moral nasce da falta de amor e que o direito nasce da falta de moral. O juiz que conhece essa ordem sabe que a sentença não substitui a cooperação; apenas a protege quando ela falha.*

2. A advocacia estratégica é ilegítima? Não. O direito de defesa é garantia constitucional. Mas a função do juiz não é a do advogado. Ao advogado cabe sustentar a tese do cliente; ao juiz, separar a dúvida legítima sobre a regra nova da tese que apenas prolonga a vida da regra velha.

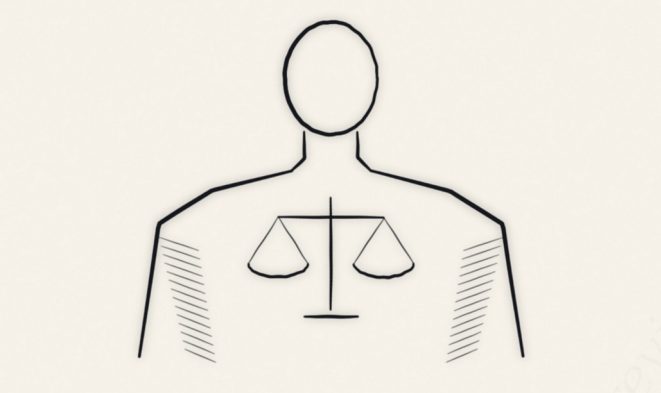
3. O que Themis e Diké ensinam sobre a EC 132? Que a reforma trocou a justiça da casa pela justiça da cidade. Cada ente deixou de tratar o seu tributo como coisa sua e passou a operar uma lei comum, com um Comitê Gestor de iguais. A transição é o tempo em que essa escolha precisa resistir à tentação de voltar para casa.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

* Do autor: "A 'lista da PGFN'" (JOTA, 18 out. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. Adam Smith: o espectador imparcial



O homem dentro do peito

Adam Smith 1723-1790
Teoria dos Sentimentos Morais (1759; 6. ed., 1790); A Riqueza das Nações (1776)
Ideia central: O espectador imparcial: o juiz dentro do peito

2.1 De Kirkcaldy à Alfândega da Escócia

Adam Smith foi batizado em Kirkcaldy, na Escócia, em 5 de junho de 1723, e não conheceu o pai, funcionário da alfândega, morto meses antes do seu nascimento. Estudou em Glasgow com Francis Hutcheson, que lhe ensinou que o senso moral é um sentimento e não um cálculo; passou seis anos em Oxford, onde aprendeu sozinho, lendo; e em Edimburgo conheceu David Hume, de quem foi amigo por quase três décadas.

Em 1752 assumiu a cátedra de Filosofia Moral em Glasgow. As suas aulas cobriam teologia natural, ética, jurisprudência e economia política. Da parte ética nasceu a Teoria dos Sentimentos Morais, em 1759; da parte econômica, A Riqueza das Nações, em 1776. A jurisprudência, prometida no fim da Teoria, nunca foi publicada; sobreviveu apenas nas notas dos alunos.

A biografia de Smith guarda uma ironia que nenhum leitor desta apostila pode ignorar. Em 1778, o teórico do livre comércio foi nomeado Comissário da Alfândega da Escócia. O filósofo da simpatia terminou a vida como agente fiscal. Conheceu, portanto, os dois lados do balcão: o do contribuinte que paga e o do Estado que cobra. Nos últimos anos, doente, voltou ao primeiro livro, e não ao segundo. A sexta edição da Teoria, de 1790, concluída meses antes da sua morte, acrescentou uma parte inteira sobre o caráter da virtude, reescreveu a parte sobre a consciência e incluiu um capítulo sobre a corrupção dos sentimentos morais pela admiração dos ricos e poderosos. A última palavra de Adam Smith não é sobre o mercado. É sobre a consciência.

Devo a George Bezerra, amigo e parceiro de leitura, a insistência em ler Smith inteiro, e não o Smith de caricatura. Este capítulo é também uma homenagem a ele.[1]

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária. Portal da Reforma Tributária, 5 ago. 2026; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O que Adam Smith diria da reforma tributária: as quatro máximas, a alcavala e o espectador imparcial diante da EC 132/2023, 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.2 Hume e Smith: a lógica vem depois

Hume escreveu no Tratado da Natureza Humana que a razão é, e deve ser, escrava das paixões. A razão calcula meios; não escolhe fins. Quem escolhe os fins são os sentimentos.[2] Smith recebeu essa lição e a converteu em método. Primeiro sentimos; depois julgamos; só então generalizamos em regras. As regras gerais da moralidade, diz Smith, formam-se por indução a partir dos casos particulares que o sentimento aprovou ou reprovou.

Para o jurista, essa ordem é uma revolução silenciosa. Habituamo-nos a começar pela norma, pela subsunção, pelo silogismo; Kelsen, Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho nos deram a gramática. Mas a gramática não diz o que é justo dizer. Este capítulo inverte a ordem habitual: antes de perguntar o que a norma permite, pergunto o que o espectador imparcial aprovaria.

2.3 A Teoria dos Sentimentos Morais em sete partes

Smith trabalha como um newtoniano da moral. Observa os sentimentos, isola um princípio simples, a simpatia, deriva dele os fenômenos complexos e só no fim confronta os sistemas rivais. A ordem do livro confirma a tese deste Título: a teoria vem depois.

Parte	Tema	Tese central	Lição para a transição
I	Da propriedade da ação	Julgamos a conduta alheia pela simpatia: imaginamo-nos no lugar do outro e verificamos se sentiríamos o mesmo	Antes de autuar, julgar ou recorrer, cada ator pergunta se o outro, no seu lugar, faria o mesmo
II	Do mérito e do demérito	A justiça é o pilar que sustenta o edifício; a beneficência é o ornamento	A lei tributária não pede generosidade; pede justiça, que é o mínimo exigível
III	Da consciência e do senso de dever	Julgamo-nos pelos olhos de um espectador imparcial que habita o peito; o autoengano é a fraqueza fatal da humanidade	Cada agente submete a sua interpretação ao homem dentro do peito, e não ao interesse do cargo ou do cliente
IV	Do efeito da utilidade	Admiramos a engrenagem mais do que o fim a que serve; aparece a mão invisível	O sistema CBS/IBS não é fim em si; serve a pessoas
V	Do costume e da moda	O hábito faz o injusto parecer natural	É a dependência de trajetória descrita dois séculos antes de North
VI	Do caráter da virtude (1790)	Prudência, justiça, beneficência e autodomínio; a advertência contra o homem de sistema	O regulamentador que ignora o movimento próprio de cada peça produz desordem, não reforma
VII	Dos sistemas de filosofia moral	Revisão de Platão, Aristóteles, estoicos, Epicuro, Hutcheson, Hume e Mandeville	Nenhum sistema dispensa o juízo concreto do espectador imparcial

[2] HUME, David. Tratado da natureza humana. Livro II, parte III, seção III.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.4 Simpatia: trocar de lugar com o outro

O livro abre com uma frase contra Hobbes e Mandeville: por mais egoísta que se suponha o homem, há princípios na sua natureza que o fazem interessar-se pela sorte dos outros, ainda que nada ganhe com isso senão o prazer de vê-la.[3] Esse princípio é a simpatia. Não é piedade. É a capacidade de, pela imaginação, trocar de lugar com o outro e sentir o que ele sentiria. Não sentimos a dor alheia; sentimos a dor que teríamos no lugar dele.

Daí nasce o critério da propriedade. Uma conduta é própria quando o espectador, posto na situação do agente, consegue acompanhar o sentimento que a move; é imprópria quando o sentimento excede ou fica aquém do que a situação justifica. O agente, por sua vez, baixa o tom da própria paixão até o ponto em que o espectador possa acompanhá-la. Desse duplo esforço nascem dois grupos de virtudes: as amáveis, de quem se esforça por sentir com o outro, e as respeitáveis, de quem se esforça por conter-se diante do outro.

Na transição, a simpatia tem um endereço preciso. O auditor que recebe uma declaração com erro de classificação no ano-teste deve perguntar se, no lugar do contribuinte, diante de uma regra que ninguém aplicou antes, teria acertado. O contribuinte que recebe uma orientação do Fisco deve perguntar se, no lugar do auditor, diante de milhões de operações, teria orientado de outro modo. Nenhum dos dois precisa concordar com o outro. Precisa apenas imaginar-se no lugar dele antes de agir.

2.5 O espectador imparcial: o homem dentro do peito

A parte mais reescrita em 1790 é o coração do livro. Um homem criado em completa solidão, diz Smith, não conseguiria pensar sobre o próprio caráter, como não conseguiria ver o próprio rosto: a sociedade é o espelho. Aprendemos a julgar os outros e, depois, a nos ver como os outros nos veem. Desse exercício nasce um terceiro, nem eu nem o outro: o espectador imparcial.

A imagem central está no capítulo 3 da Parte III. Se um terremoto engolisse a China, um europeu humanitário lamentaria, filosofaria e dormiria tranquilo; se perdesse o dedo mínimo, perderia o sono. E, no entanto, não sacrificaria a China para salvar o dedo. Por quê? Não pela fraca centelha da benevolência, responde Smith, mas pela razão, pelo princípio, pela consciência: o habitante do peito, o homem interior, o grande juiz e árbitro da nossa conduta.[4]

---

[3] SMITH, Adam. The Theory of Moral Sentiments. Ed. D. D. Raphael e A. L. Macfie. Glasgow Edition. Oxford: Clarendon Press, 1976, I.i.1.1. Em português: SMITH, Adam. Teoria dos sentimentos morais. Trad. Lya Luft. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

[4] SMITH, Theory of Moral Sentiments, cit., III.3.4. No original: "the man within the breast, the great judge and arbiter of our conduct".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

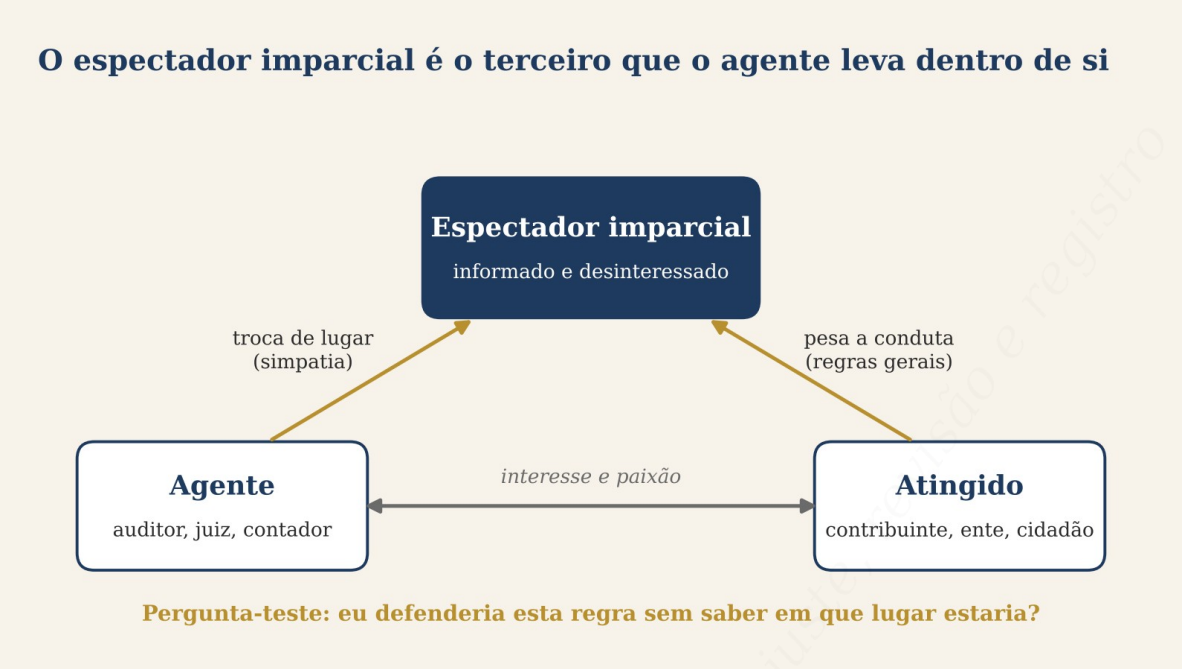


Figura 3. O espectador imparcial entre o agente e o atingido
Fonte: Elaboração própria, a partir de Smith, Teoria dos Sentimentos Morais, Parte III.

O espectador imparcial não é a opinião pública, nem a média dos interesses, nem a vontade do juiz. É um terceiro bem informado e desinteressado, cujo juízo se cristaliza em regras gerais. Por isso ele interessa ao direito. Smith distingue ainda o amor ao elogio do amor a ser digno de elogio. O primeiro se satisfaz com o aplauso; o segundo, só com o merecimento. O sábio prefere ser digno do aplauso que não recebe a receber o aplauso de que não é digno. É uma boa regra para quem julga.

2.6 A justiça como pilar e a gramática das regras

A justiça, para Smith, é uma virtude negativa: muitas vezes cumprimos todas as suas regras ficando parados. Mas é a única cuja observância pode ser exigida pela força. A beneficência é o ornamento que embeleza o edifício; a justiça é o pilar principal que o sustenta, e, se for removida, a imensa fábrica da sociedade humana desmorona em átomos.[5] E Smith acrescenta uma frase que interessa diretamente ao Sistema CBS/IBS: a sociedade pode subsistir entre homens diferentes, como entre comerciantes diferentes, pelo senso da sua utilidade, sem nenhum amor mútuo; o que ela não suporta é a injustiça.

No capítulo 6 da Parte III está a passagem mais preciosa para o jurista. As regras da justiça são como as regras da gramática: precisas, exatas, indispensáveis. As regras das demais virtudes são como as regras da crítica literária para o estilo elegante: soltas, vagas, indeterminadas. Vilanova e Paulo de Barros Carvalho reconheceriam o parentesco: a justiça tem gramática; a virtude tem estilo. A EC 132 é uma tentativa de dar ao sistema tributário uma gramática: uma lei, uma base, uma alíquota por ente, um regulamento.

[5] SMITH, Theory of Moral Sentiments, cit., II.ii.3.4.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.7 Regras gerais contra o autoengano

O capítulo 4 da Parte III identifica o inimigo: o autoengano, fraqueza fatal da humanidade e fonte de metade das desordens da vida humana. Antes de agir, a paixão nos cega; depois de agir, não queremos ver o que fizemos. O remédio são as regras gerais, formadas pela experiência, que nos protegem de nós mesmos no calor do interesse.

O direito tributário brasileiro conhece bem o autoengano institucional. O Fisco que reinterpreta, cinco anos depois, uma norma que nunca interpretou antes, e lavra autos bilionários sobre a interpretação nova, engana-se a si mesmo quando chama isso de legalidade. O contribuinte que planeja a operação para que a forma jurídica esconda a substância econômica engana-se a si mesmo quando chama isso de liberdade. A interpretação autêntica antecipada, que a Receita Federal e o Comitê Gestor passaram a praticar, é uma regra geral contra o autoengano dos dois.

2.8 Costume, homem de sistema e Sólon

A Parte V da Teoria trata do costume. O hábito não inverte os grandes princípios, mas distorce as práticas particulares: o que se repete parece natural, e o que parece natural deixa de ser questionado. É a dependência de trajetória descrita duzentos anos antes de Douglass North. O Convênio ICM 66/88, a alíquota por dentro e o lançamento por homologação foram costumes que pareceram natureza.

Na Parte VI, acrescentada em 1790, está a advertência mais atual do livro. O homem de sistema, sábio na própria presunção, imagina poder arrumar os membros de uma grande sociedade com a mesma facilidade com que a mão arruma as peças num tabuleiro de xadrez. Esquece que, no grande tabuleiro da sociedade humana, cada peça tem um princípio de movimento próprio, inteiramente diferente daquele que o legislador quisesse imprimir-lhe.[6] O reformador sábio, ao contrário, faz como Sólon: quando não pode estabelecer o melhor sistema de leis, procura estabelecer o melhor que o povo pode suportar.[7]

A EC 132 não é obra de homem de sistema. É obra de Sólon. A alíquota-padrão com reduções taxativas de 60% e 30%, a transição de oito anos, o ano-teste de 2026 e a trava do art. 130 do ADCT não são o sistema ideal que o CCiF desenhou; são o melhor sistema que o Brasil podia receber sem deixar de caminhar para o melhor.

2.9 Da Teoria à Riqueza: o tributo julgado por Smith

A suposta contradição entre o Smith da simpatia e o Smith do interesse próprio, o chamado "problema Adam Smith" dos historiadores alemães, foi desfeita pela edição de Glasgow: as duas obras são partes de um único sistema, em que o mercado pressupõe a moldura da justiça.[8] O Livro V da Riqueza das Nações é a prova. Ali Smith fixa quatro máximas antes de examinar qualquer tributo, e cada uma encontra resposta na EC 132.

[6] SMITH, Theory of Moral Sentiments, cit., VI.ii.2.17.

[7] SMITH, Theory of Moral Sentiments, cit., VI.ii.2.16.

[8] RAPHAEL, D. D.; MACFIE, A. L. Introduction. In: SMITH, Theory of Moral Sentiments, cit., p. 20-25.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Máxima de Smith	Formulação (WN V.ii.b)	Resposta da EC 132
Igualdade	Contribuir na proporção da capacidade, sob a proteção do Estado	Base ampla e alíquota uniforme (art. 156-A, § 1º); vedação de benefícios
Certeza	O tributo deve ser certo, não arbitrário; tempo, forma e quantia claros a todos	Lei complementar única; regulamento único; interpretação uniformizada (arts. 149-B e 156-B)
Comodidade	Cobrado no tempo e na forma mais convenientes ao contribuinte	Split payment e apuração assistida; cálculo por fora e destaque na nota
Economia	Tirar do bolso do povo o mínimo além do que entra no tesouro	Não cumulatividade plena; fim da vexação pelo paradigma cooperativo (art. 145, § 3º)

Sobre a certeza, Smith escreveu uma frase que todo juiz tributário deveria ter na parede: a experiência de todas as nações mostra que um grau considerável de desigualdade não é um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza.[9] E sobre a economia, enumerou as quatro formas de violá-la: a multidão de coletores, a obstrução da indústria, as penalidades que arruínam e a vexação. Quanto a esta última, escreveu que, embora a vexação não seja propriamente uma despesa, equivale à despesa com que cada homem se disporia a resgatar-se dela.[10] Custo de conformidade, contencioso e insegurança: Smith deu nome aos três em 1776.

2.10 A alcavala: Smith conheceu a cascata

A cumulatividade tem nome em Smith. Chama-se alcavala. Ao tratar dos tributos sobre a venda de mercadorias, ele descreve "a famosa alcavala da Espanha", cobrada sobre a venda de toda espécie de propriedade e repetida cada vez que a propriedade era vendida. A cobrança exigia uma multidão de funcionários para vigiar o transporte das mercadorias de uma província a outra e de uma loja a outra; sujeitava todo fazendeiro, fabricante, comerciante e lojista às contínuas visitas dos coletores; e, onde se estabelecia, nada podia ser produzido para venda distante. A conclusão é lapidar: é à alcavala que Uztáriz atribui a ruína das manufaturas da Espanha.[11]

O Brasil de 1965 reinventou a alcavala com quatro nomes: IPI, ICMS, ISS e PIS/Cofins. E pagou o preço que Smith previu: cadeias que se verticalizam para fugir do imposto, produção que não viaja, manufatura que exporta tributo. A não cumulatividade plena com crédito financeiro é a revogação da alcavala. Smith elogiou, por contraste, a uniformidade britânica, que permitia o livre comércio interior e fazia de cada grande país o melhor mercado para a sua própria indústria. A EC 132, ao adotar o destino e vedar a guerra fiscal, devolve ao Brasil o seu mercado interno.

[9] SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Ed. R. H. Campbell, A. S. Skinner e W. B. Todd. Glasgow Edition. Oxford: Clarendon Press, 1976, V.ii.b.4. Em português: A riqueza das nações. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. II.

[10] SMITH, Wealth of Nations, cit., V.ii.b.6.

[11] SMITH, Wealth of Nations, cit., V.ii.k. A referência é a Gerónimo de Uztáriz, Theórica y práctica de comercio y de marina, 1724. Conferir o número do parágrafo na edição impressa.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.11 Os "dealers" e o balcão de favores

Smith é mais duro do que a caricatura liberal sugere. Recomendou que as propostas de lei vindas dos comerciantes e manufatores fossem ouvidas com grande precaução e nunca adotadas sem longo e cuidadoso exame, feito não só com a mais escrupulosa, mas com a mais desconfiada atenção, porque vêm de uma ordem de homens cujo interesse nunca é exatamente o mesmo que o do público.[12] O liberalismo de Smith não entrega dinheiro público a nenhum ente privado. O benefício fiscal negociado, que o sistema velho multiplicou, é o oposto do que ele defendeu.

Por isso a vedação de benefícios do art. 156-A, § 1º, X, e a exigência de emenda constitucional para novos tratamentos diferenciados são, em linguagem smithiana, a proteção do público contra os "dealers". O espectador imparcial distingue o tratamento que corrige uma desigualdade verdadeira do privilégio vestido com a linguagem da justiça. Nem toda diferenciação é injusta, mas toda precisa ser justificável perante quem pagará por ela.*

2.12 Desafio prático: o erro de boa-fé e a fraude no ano-teste

O ano-teste de 2026 e o primeiro ano da CBS plena, 2027, produzirão erros em escala. Alguns serão fraude; a maioria será aprendizado. O desafio do juiz é distinguir os dois com o critério de Smith. A Parte II da Teoria lembra que julgamos pelo resultado, e não pela intenção: punimos mais o tiro que acertou do que o que errou, embora a intenção seja a mesma. Smith chama isso de irregularidade dos sentimentos e reconhece a sua utilidade, porque ninguém é punido por pensamentos. Na transição, a irregularidade precisa ser corrigida no sentido inverso: o erro de quem tentou acertar não pode ser tratado com o rigor reservado a quem quis enganar.

2.13 Perguntas e respostas

4. O espectador imparcial não é subjetivo demais para o direito? Não. Smith o constrói como um terceiro bem informado e desinteressado, e não como a opinião de quem julga. Os seus juízos se cristalizam em regras gerais, precisas como a gramática no caso da justiça. O art. 145, § 3º, da Constituição dá forma de princípio às virtudes desse espectador: simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação.

5. Smith seria contra um imposto sobre consumo com alíquota elevada? Uma alíquota não se julga isoladamente. Pergunta-se o que ela substitui, quem suporta o ônus e o que financia. O imposto visível causa desconforto; o invisível é moralmente mais grave, porque impede o julgamento democrático. A alíquota da CBS e do IBS parece alta porque substitui tributos escondidos no preço.

6. A EC 132 é obra de um homem de sistema? Não. É obra de Sólon. A transição longa, o ano-teste, a trava do art. 130 do ADCT e a alíquota-padrão com reduções taxativas são o melhor sistema que o Brasil podia receber. Quem quer acelerar ou reverter a transição é que age como homem de sistema.

[12] SMITH, Wealth of Nations, cit., I.xi.p.10.

* Do autor: "Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária" (Portal da Reforma Tributária, 5 ago. 2026).

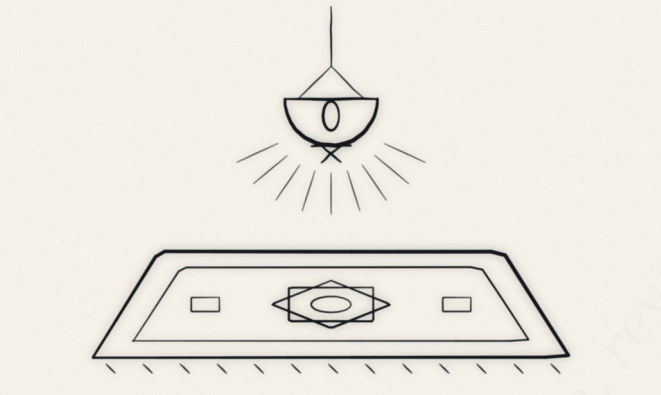
© Eurico Marcos Diniz de Santi

7. O que Smith diria dos benefícios fiscais? Que precisam ser justificados perante quem os paga. O beneficiário vê os empregos que diz preservar; o espectador imparcial vê também o concorrente prejudicado, o consumidor que paga mais e o cidadão privado de serviço público.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 3. Henry Corbin e Mônica Cromberg: orientação contra o impessoal



A lâmpada e o tapete

Henry Corbin e Mônica Udler Cromberg **1903-1978; tese USP, 2015**

O Homem de Luz no sufismo iraniano (1971); Mundus imaginalis; Individuação espiritual e hermenêutica imaginal: Henry Corbin, leitor de Heidegger

Ideia central: Orientar-se é encontrar o próprio Norte; a pessoa se individua contra a impessoalidade que a exila

3.1 Advertência: a função sem a metafísica

Este capítulo não pede ao juiz nenhuma fé. Pede uma coisa mais difícil: orientação. Trago Henry Corbin a uma apostila para magistrados por uma razão estritamente funcional. Smith mostrou que há um juiz dentro do peito; Luhmann mostrou que esse juiz não comanda o sistema, apenas o irrita. Falta saber de onde vem a força interior que faz uma pessoa resistir ao "sempre foi assim" e decidir conforme a norma nova, quando todos à sua volta ainda decidem conforme a velha. Corbin dedicou a vida a essa pergunta. Mônica Udler Cromberg mostrou, em tese defendida na Universidade de São Paulo, que a resposta de Corbin dialoga com a filosofia de Heidegger.[1]

Convivo há três décadas com a tradição sufi, e dela trago para esta apostila apenas o que serve ao juiz: a disciplina da orientação. Não há aqui misticismo, nem proselitismo. Há uma tese antropológica e ética, compatível com a Constituição, que pode ser formulada sem nenhum pressuposto religioso: quem não se orienta é orientado pelos outros.

3.2 Corbin, de Heidegger a Sohravardi

Henry Corbin nasceu em Paris em 1903. Formou-se em filosofia, estudou línguas orientais e foi o primeiro tradutor de Heidegger para o francês, com a coletânea Qu'est-ce que la métaphysique?, de 1938. Pouco depois, enviado a Istambul para microfilmar manuscritos, ficou retido pela guerra e mergulhou na obra de Sohravardi, o filósofo persa do século XII que fundou a filosofia da Iluminação. Daí em diante, dividiu a vida entre a École Pratique des Hautes Études, em Paris, o

[1] CROMBERG, Monica Udler. Individuação espiritual e hermenêutica imaginal: Henry Corbin, leitor de Heidegger. Tese (Doutorado em Filosofia). São Paulo: FFLCH-USP, 2015.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Instituto Franco-Iraniano, em Teerã, e os encontros de Eranos, na Suíça, onde conviveu com Carl Gustav Jung, Mircea Eliade e Gershom Scholem. Morreu em 1978.[2]

O que interessa ao jurista é o percurso. Corbin começou pela hermenêutica de Heidegger, a filosofia que pergunta como compreendemos, e encontrou na tradição persa uma hermenêutica mais antiga, o ta'wil, que significa literalmente reconduzir o texto à sua origem. Ler, para Corbin, é sempre voltar ao princípio que dá sentido ao texto. O juiz que lê a lei complementar à luz da Constituição faz exatamente isso: reconduz a regra ao princípio que a funda.

3.3 O Homem de Luz: orientação e Norte

O livro mais conhecido de Corbin, O Homem de Luz no sufismo iraniano, abre com um capítulo sobre a orientação. O argumento é geográfico antes de ser espiritual. Para os místicos persas que Corbin estuda, o Oriente que se busca não é um ponto do mapa, a leste; é o polo, o Norte celeste, o ponto fixo em torno do qual o céu gira e pelo qual o viajante se orienta. Orientar-se é encontrar esse polo e caminhar em direção a ele.[3]

Corbin descreve a figura do guia pessoal, que a tradição chama de Natureza Perfeita: a dimensão mais alta da própria pessoa, que a acompanha e a orienta. O homem de luz é aquele que reconhece o seu guia e se deixa conduzir por ele; o homem desorientado é aquele que segue o movimento da multidão, sem polo e sem rumo. Traduzida para a linguagem constitucional, a imagem ganha uma força prática surpreendente. O Norte do juiz tem nome e texto: a Constituição. A orientação é a coragem de segui-lo quando a prática à volta aponta para outra direção.

3.4 As duas escuridões e a Balança

Corbin distingue duas escuridões. Uma é a treva que aprisiona, a escuridão do ego que se fecha sobre si mesmo e não deixa passar luz alguma. A outra é a noite luminosa, a escuridão que precede a luz e que o viajante atravessa para chegar a ela. A primeira é opacidade que esconde; a segunda é passagem.[4]

A distinção serve ao direito tributário de modo quase literal. O sistema velho viveu da primeira escuridão: a opacidade das decisões, o sigilo dos benefícios, o lançamento por homologação em que o contribuinte só descobre cinco anos depois o que o Fisco pensava. A transição é a segunda escuridão: um período de incerteza que se atravessa para chegar a um sistema transparente. O juiz que confunde as duas trata a incerteza da passagem como se fosse a treva antiga, e devolve o contribuinte ao labirinto.

[2] CORBIN, Henry. The Man of Light in Iranian Sufism. Boulder; London: Shambhala, 1978; CROMBERG, Individuação espiritual e hermenêutica imaginal, cit.

[3] CORBIN, The Man of Light in Iranian Sufism, cit., cap. I (Orientation).

[4] CORBIN, The Man of Light in Iranian Sufism, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

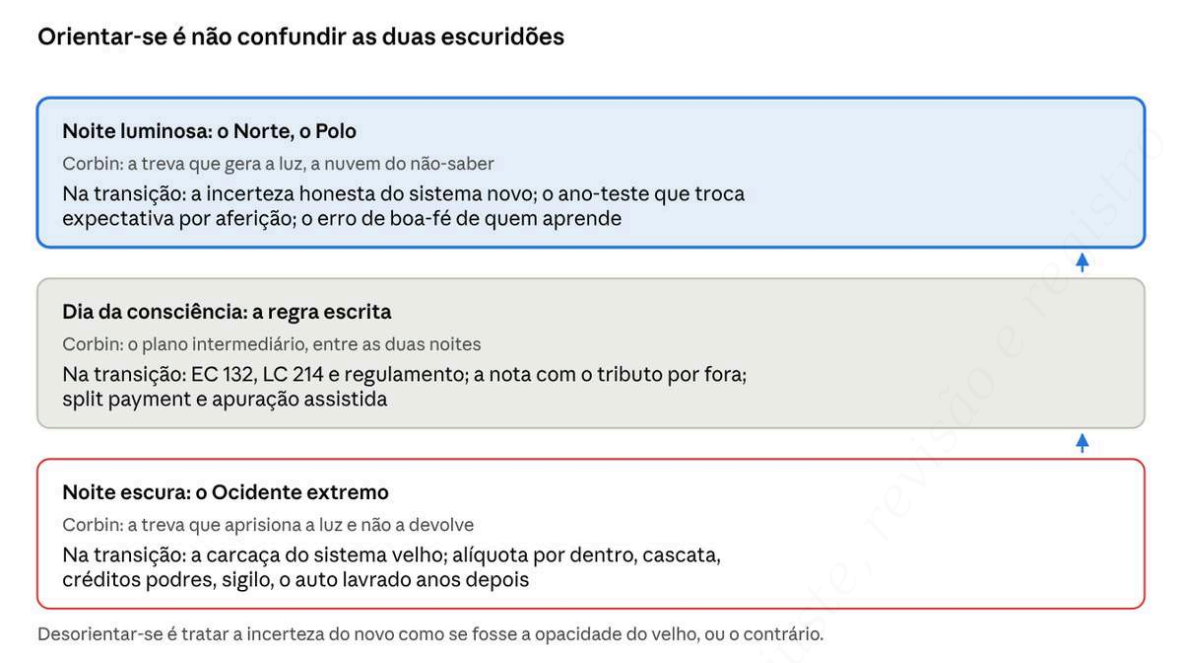


Figura 17. As duas escuridões: a treva que aprisiona e a noite que conduz à luz

Fonte: Elaboração própria, a partir de Corbin, O Homem de Luz no sufismo iraniano.

A segunda imagem é a da Balança, mîzân em árabe e persa. Na tradição que Corbin estuda, a Balança é a medida interior que permite pesar cada coisa com o seu peso próprio, nem mais nem menos. Não é difícil reconhecer nela o espectador imparcial de Smith, que pesa a conduta alheia como pesaria a própria, nem a proporcionalidade que o juiz constitucional pratica todos os dias. Três tradições, uma exigência: medir sem trapacear.

3.5 Heidegger e o impessoal

Em Ser e tempo, de 1927, Heidegger descreveu o modo de ser cotidiano em que ninguém é si mesmo. Chamou-o de das Man, traduzido por "o impessoal" ou "a gente". É o domínio do "a gente diz", do "a gente faz", em que cada um é o outro e ninguém é ele mesmo. O impessoal não é uma pessoa; é a média, a opinião pública, a rotina, aquilo que dispensa cada um de decidir porque já foi decidido por todos e por ninguém.[5]

O impessoal é o nome filosófico da dependência de trajetória. O auditor que lavra o auto porque "sempre foi assim", o advogado que repete a tese do ICMS no IBS porque "todos estão alegando", o contador que mantém a planilha de 1996 porque "o sistema exige", o juiz que segue a jurisprudência do tributo extinto porque "é o entendimento dominante": em todos esses casos, quem decide é o impessoal. Heidegger opõe a ele a decisão autêntica, em que a pessoa assume a própria possibilidade. Não se trata de originalidade; trata-se de responsabilidade.

3.6 Mônica Cromberg: individuação espiritual contra o exílio

A tese de Mônica Udler Cromberg, Individuação espiritual e hermenêutica imaginal: Henry Corbin, leitor de Heidegger, defendida na Faculdade de Filosofia da USP em 2015, sob orientação de Olgária Matos, ilumina a ponte entre os dois autores. Cromberg parte do tema do exílio da alma: a

[5]HEIDEGGER, Martin. Ser e tempo. Petrópolis: Vozes, 2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

experiência moderna de viver num mundo de espaço quantitativo, sem sentido e sem presença, em que a pessoa se sente estrangeira. A saída do exílio, para Corbin, passa pela individuação espiritual, o caminho pelo qual a pessoa se torna plenamente ela mesma; para Heidegger, pela decisão de ser si mesmo contra o impessoal.[6]

Dois pontos da tese importam a esta apostila. O primeiro é a contraposição entre Pessoa e impessoal: Cromberg mostra que, em ambos os autores, a crise moderna é uma crise de despersonalização, em que o homem corre o risco de desaparecer como pessoa. O segundo é a condição de saída: a tomada de consciência das consequências da despersonalização do mundo. Não há individuação sem que a pessoa perceba, antes, que estava sendo pensada pelos outros.[7]

A aplicação à transição é direta. A EC 132 colocou o cidadão como medida do sistema tributário, e não a empresa, o ente federado ou a máquina arrecadadora. É a virada antropocêntrica que a Nota Técnica XXXI do CCiF chamou de Emenda Cidadã.[8] Mas um sistema centrado na pessoa só funciona se as pessoas que o operam forem pessoas, e não engrenagens do impessoal. O fiscal, o contador, o advogado e o juiz precisam individuar-se diante do sistema velho para operar o sistema novo.

3.7 Do peito ao sistema: o eixo vertical da decisão

Reúno as peças num desenho de dois eixos. No eixo horizontal está o impessoal: "a gente diz", "sempre foi assim", "todos fazem", "o sistema manda". É o eixo da trajetória, que arrasta cada decisão para a média das decisões anteriores. No eixo vertical está a orientação: o Norte, a Balança, a pessoa que se individua. O juiz está no cruzamento. Não pode sair do eixo horizontal, porque decide dentro de uma organização e de uma tradição; mas pode, e deve, erguer-se no eixo vertical.

[6] CROMBERG, Individuação espiritual e hermenêutica imaginal, cit., Resumo e Introdução.

[7] CROMBERG, Individuação espiritual e hermenêutica imaginal, cit.

[8] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXXI: A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária. São Paulo: CCiF, 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 18. Orientação contra o impessoal: os dois eixos da decisão
Fonte: Elaboração própria, a partir de Corbin, Heidegger e Cromberg.

Luhmann diria que a consciência não comanda o sistema. É verdade. Mas a consciência orientada irrita o sistema de modo diferente da consciência desorientada. Smith diria que o espectador imparcial é a voz da sociedade dentro de nós. Corbin acrescentaria que essa voz só é ouvida por quem silencia a multidão. O juiz que decide orientado pela Constituição não está sendo místico: está sendo fiel ao texto que jurou cumprir.

3.8 Desafio prático: o argumento do "todos fazem assim"

Imagine-se uma ação em que o contribuinte pede o reconhecimento de crédito de IBS sobre aquisição que, no ICMS, era tratada como uso e consumo e, por isso, não gerava crédito. A Administração invoca a prática consolidada de décadas e uma interpretação restritiva da exceção legal. O contribuinte invoca a não cumulatividade plena da EC 132. Os dois lados citam precedentes; mas os precedentes da Administração foram construídos sobre o tributo extinto.

O juiz orientado faz três perguntas. Primeira: qual é o Norte, isto é, o que a Constituição diz sobre o crédito? Segunda: a exceção legal invocada é uma exceção do sistema novo ou uma lembrança do sistema velho? Terceira: eu decidiria assim se não soubesse se estou no lugar do contribuinte ou no do Fisco? As duas primeiras perguntas são de Corbin e de Alchourrón; a terceira é de Smith. Juntas, elas desarmam o impessoal.

3.9 Perguntas e respostas

1. Corbin não é um autor religioso, inadequado para fundamentar decisões judiciais?
Corbin não fundamenta decisões; ajuda a compreender o decisor. O fundamento da decisão continua sendo a Constituição e a lei. O que Corbin oferece é uma descrição precisa da orientação, que o juiz pratica sem precisar adotar nenhuma crença.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. Qual a diferença entre orientação e voluntarismo? O voluntarista segue a própria vontade; o orientado segue um Norte que não escolheu, mas reconheceu. Para o juiz, o Norte é a Constituição. Orientar-se é o contrário de decidir como se quer.

3. O que é o impessoal de Heidegger na prática tributária? É a decisão tomada por ninguém: a rotina que se repete porque sempre se repetiu. Na transição, o impessoal tende a aplicar ao IBS e à CBS as categorias do ICMS, do ISS, do PIS e da Cofins.

4. Por que Mônica Cromberg importa a uma apostila sobre reforma tributária? Porque mostra que a crise moderna é uma crise de despersonalização e que a saída exige tomada de consciência. Um sistema tributário centrado no cidadão precisa de operadores que sejam pessoas, e não peças da trajetória.

5. Como a Balança de Corbin se relaciona com a proporcionalidade? Ambas exigem pesar cada coisa com o seu peso próprio. A Balança é a versão interior; a proporcionalidade é a versão institucional; o espectador imparcial de Smith é a ponte entre as duas.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisão editorial

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VII · SEGUNDO MOVIMENTO

O sistema e a cognição

Como os sistemas vivos, as sociedades e o direito se reproduzem, se legitimam e se corrigem

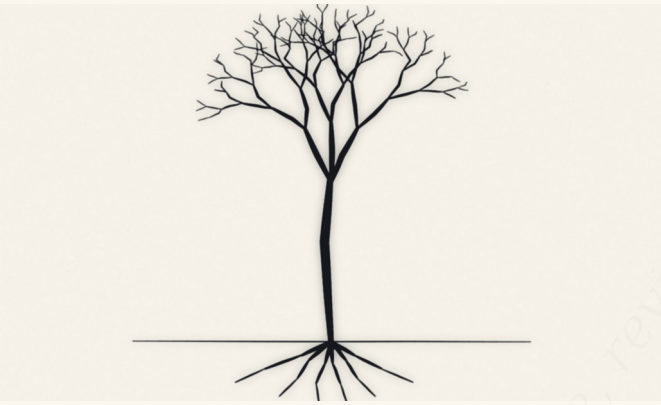
◆

Capítulo 4. Maturana e Varela: a árvore do conhecimento
Capítulo 5. Yuval Noah Harari: as ficções que cooperam e a rede que se corrige
Capítulo 6. Niklas Luhmann: o direito como sistema autopoiético
Capítulo 7. Jürgen Habermas: entendimento, mundo da vida e legitimidade
Capítulo 8. Marcelo Neves: constitucionalização simbólica e transconstitucionalismo

Texto da 1ª Edição em construção · Sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 4. Maturana e Varela: a árvore do conhecimento



A árvore do conhecimento

Humberto Maturana e Francisco Varela 1928-2021 e 1946-2001
A árvore do conhecimento: as bases biológicas do entendimento humano
Ideia central: Todo fazer é conhecer; sem aceitação do outro não há fenômeno social

4.1 Ao pé da árvore: por que biologia numa apostila para juízes

Um juiz não precisa saber como se reproduz uma célula. Precisa saber, porém, de onde vem a teoria que hoje descreve o direito como sistema. E essa teoria não nasceu no direito, nem na sociologia. Nasceu na biologia chilena dos anos 1970, quando Humberto Maturana e Francisco Varela perguntaram o que distingue um ser vivo de uma máquina e responderam com uma palavra nova: autopoiese.

Niklas Luhmann tomou essa palavra emprestada para descrever a sociedade, e Marcelo Neves a usou para diagnosticar o direito brasileiro. Sem Maturana e Varela, os dois capítulos seguintes ficam sem chão. Mas há uma segunda razão, mais importante, para começar por eles. A árvore do conhecimento termina com uma tese sobre a ética que resolve, melhor do que qualquer tratado jurídico, o dilema entre misticismo e moralismo que atravessa este Título. Chego a ela no fim do capítulo.

4.2 Conhecer o conhecer

O livro abre com dois aforismos: todo fazer é conhecer e todo conhecer é fazer; e tudo o que é dito é dito por alguém.[1] O primeiro recusa a separação entre teoria e prática: conhecer não é copiar um mundo pronto, é agir num mundo que se constitui na própria ação. O segundo recusa o observador neutro: toda descrição tem um autor, uma posição e uma história.

O jurista reconhece aqui uma lição que Paulo de Barros Carvalho formulou de outro modo, com o construtivismo lógico-semântico: o direito não descreve fatos; constitui-os pela linguagem. O fato

[1] MATURANA, Humberto R.; VARELA, Francisco J. A árvore do conhecimento: as bases biológicas do entendimento humano. Trad. Jonas Pereira dos Santos. São Paulo: Psy II, 1995, cap. I, "Aforismos centrais do livro".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

jurídico tributário não existe antes do relato que o constitui. E o relato tem autor: o contribuinte que emite o documento fiscal, o Fisco que o confere, o juiz que o julga. A transição para o Sistema CBS/IBS é, nesse sentido, uma mudança de autores: quem diz o fato, quando o diz e com que linguagem.

Maturana e Varela fecham o primeiro capítulo com uma figura circular que resume o livro: todo fazer é conhecer e todo conhecer é fazer. Não há um mundo pronto à espera de ser copiado por um observador neutro; há um observador que, ao distinguir, faz surgir um mundo, e que age a partir do mundo que fez surgir. A advertência vale para quem julga. O juiz que conhece o caso já o está transformando, e quem descreve a lei já a está aplicando.

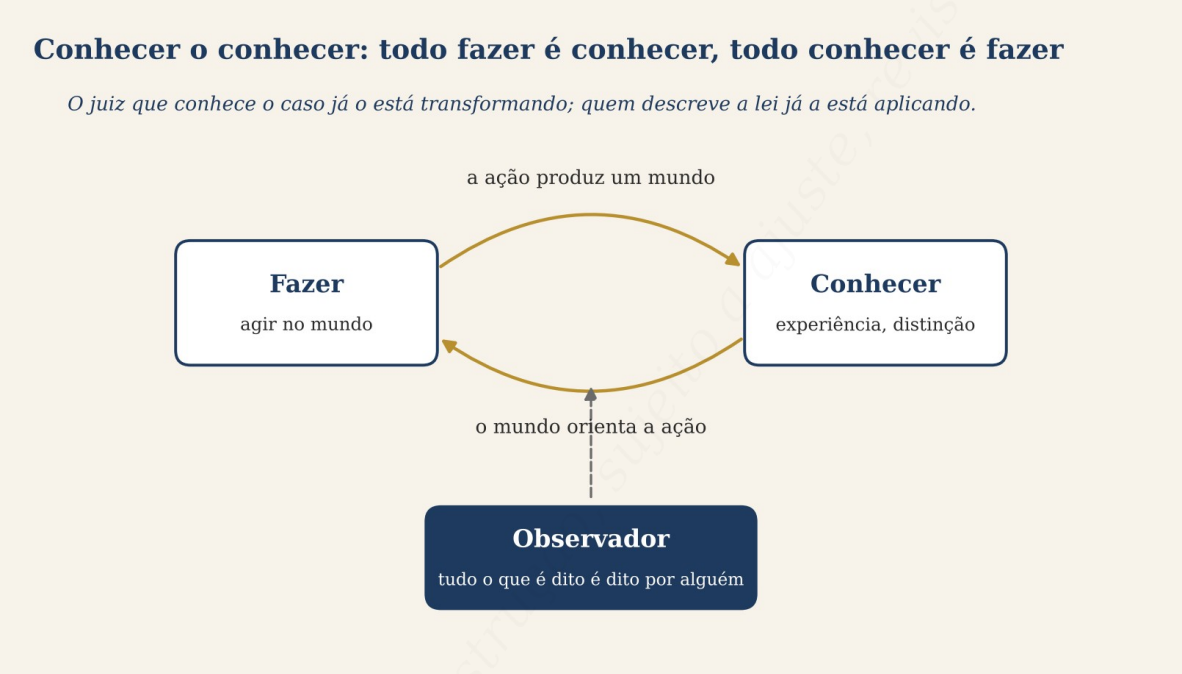


Figura 4. Conhecer o conhecer: a circularidade entre fazer e conhecer
Fonte: Elaboração própria, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, cap. I.

4.3 A organização dos seres vivos: autopoiese

O que define um ser vivo? Maturana e Varela respondem: os seres vivos são sistemas que produzem continuamente a si mesmos. Uma célula fabrica as moléculas que formam a membrana que delimita a célula que fabrica as moléculas. Essa circularidade produtiva é a autopoiese, de auto, si mesmo, e poiesis, produção.[2]

Dois traços da autopoiese importam ao direito. O primeiro é a autonomia: um sistema autopoiético se define pelas próprias operações, e não pelo que o meio lhe impõe. O segundo é o fechamento: o sistema só opera com as operações que ele mesmo produz. O meio não determina o que acontece dentro da célula; apenas desencadeia mudanças cuja forma depende da estrutura da própria célula.

[2] MATURANA; VARELA, A árvore do conhecimento, cit., cap. II.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

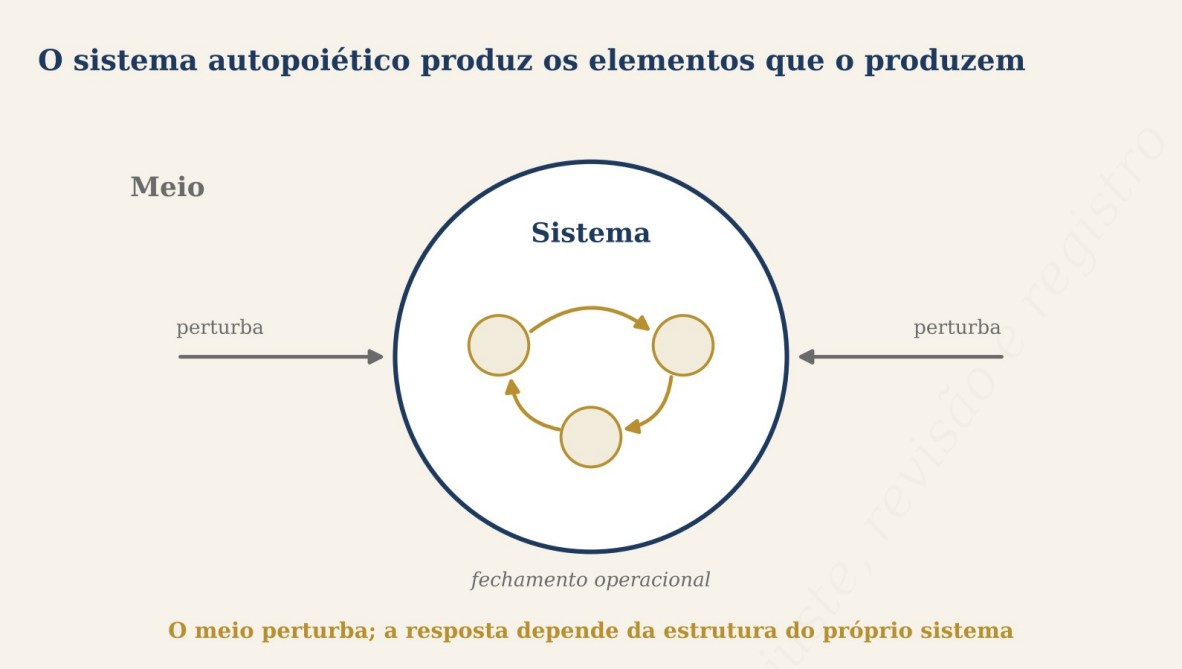


Figura 5. A unidade autopoiética e o seu meio
Fonte: Elaboração própria, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, cap. II.

Os autores desenvolveram uma notação simples, que atravessa o livro e que vale a pena reproduzir em desenho próprio. Um círculo com uma seta curva indica a unidade autopoiética, que produz a si mesma. Uma linha ondulada indica o meio. Setas duplas indicam perturbações recíprocas. Com esses três sinais é possível desenhar a unidade acoplada ao meio, duas unidades acopladas entre si e o organismo dotado de sistema nervoso, que é uma rede fechada dentro de outra rede fechada. Nenhuma seta, em nenhum desses desenhos, é um comando.

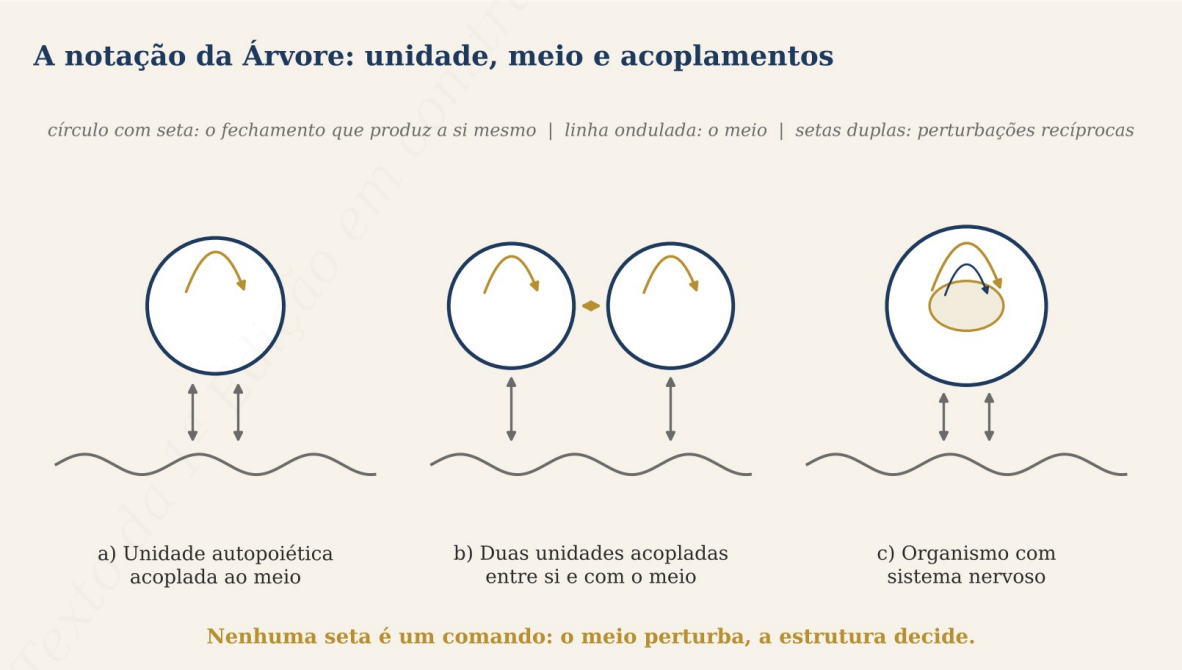


Figura 6. A notação da Árvore: unidade, meio e acoplamentos
Fonte: Redesenho esquemático próprio, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, caps. II a VII.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.4 Reprodução, hereditariedade e a vida dos metacelulares

Os capítulos III e IV do livro mostram como as unidades autopoiéticas se reproduzem e se combinam. A reprodução transmite a organização com variações na estrutura; a hereditariedade conserva o que permite continuar vivendo. Os organismos de muitas células, os metacelulares, são unidades de segunda ordem: células que, acopladas entre si, formam um sistema que tem identidade própria sem que cada célula deixe de ser autopoiética.

A analogia com a Federação é tentadora e precisa ser feita com cuidado. Os entes federados não são células, e o Comitê Gestor não é um organismo. Mas a lição estrutural vale: uma unidade de segunda ordem só se mantém se as unidades que a formam conservarem a sua identidade e, ao mesmo tempo, coordenarem as suas operações. Coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo: a fórmula federativa da EC 132 descreve, em linguagem jurídica, a condição de existência de toda unidade de segunda ordem.

A sequência do livro pode ser lida como uma escada de três degraus. No primeiro, a célula se acopla ao meio. No segundo, células se acoplam entre si e formam um organismo, uma unidade metacelular. No terceiro, organismos se acoplam entre si de modo recorrente, e desse acoplamento nascem os fenômenos sociais, a linguagem e a cultura. É no terceiro degrau que vivem a moral, o direito e o tributo.

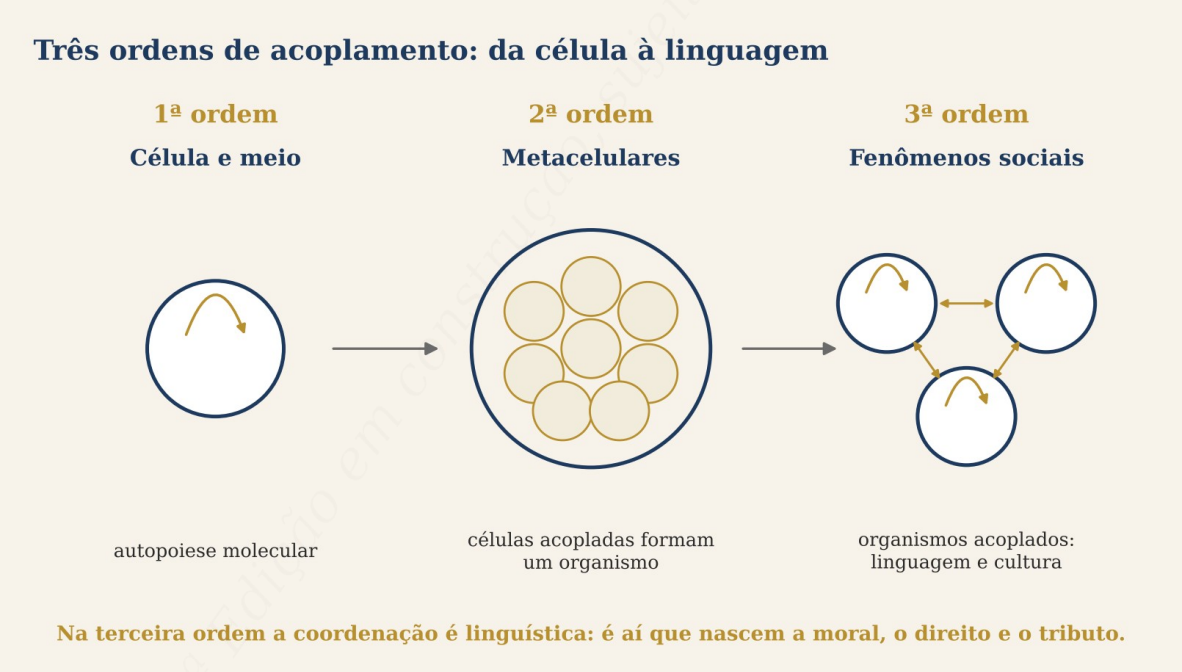


Figura 7. Três ordens de acoplamento: da célula à linguagem
Fonte: Redesenho esquemático próprio, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, caps. IV, V e VIII.

4.5 Acoplamento estrutural: a história de mudanças mútuas

O conceito mais fértil do livro para o direito é o de acoplamento estrutural. Quando um sistema e o seu meio, ou dois sistemas, interagem de modo recorrente, cada um desencadeia no outro mudanças de estado. O resultado, com o tempo, é uma história de mudanças estruturais mútuas e congruentes, sem que nenhum dos dois perca a sua identidade.[3]

[3] MATURANA; VARELA, A árvore do conhecimento, cit., cap. IV e V.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

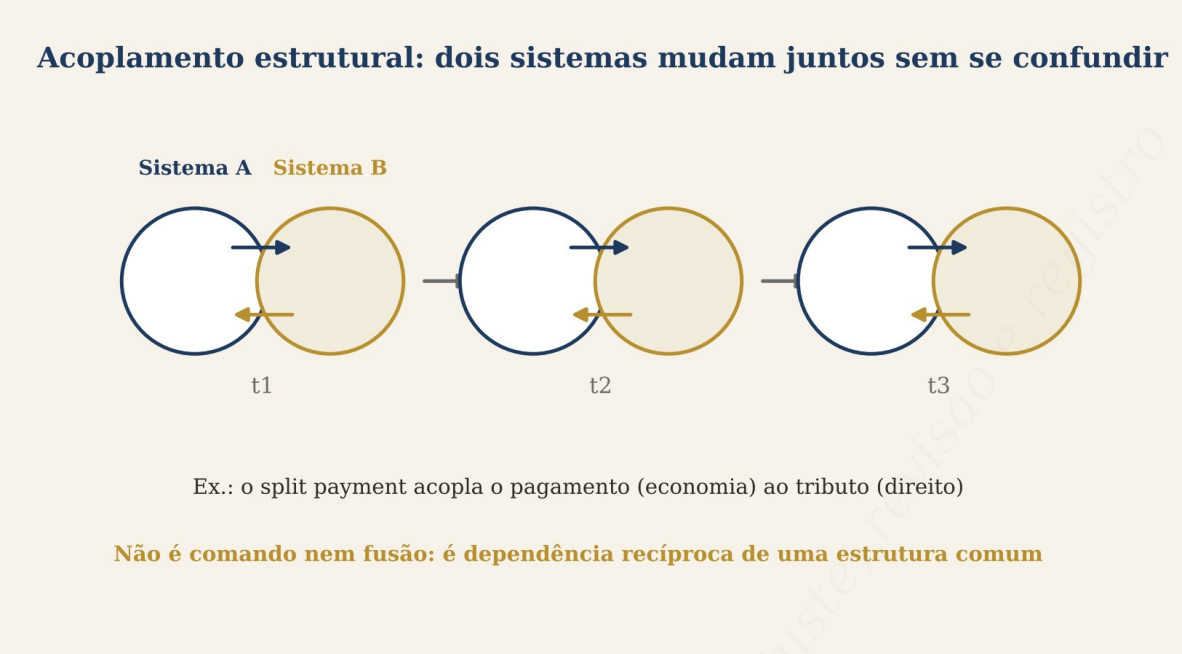


Figura 8. Acoplamento estrutural: uma história de mudanças mútuas
Fonte: Elaboração própria, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, cap. IV e V.

O acoplamento não é comando. O meio não ordena à célula que mude; perturba-a, e a célula muda segundo a sua estrutura. O acoplamento também não é fusão: os dois sistemas continuam distintos. É uma relação em que cada um passa a depender, para continuar sendo o que é, da presença recorrente do outro.

Este é o conceito que permitirá, no capítulo seguinte, entender a frase que resume a tese deste Título: o Direito não comanda os outros sistemas; acopla-se a eles. O split payment é o exemplo mais claro. O pagamento continua sendo pagamento; o tributo continua sendo tributo. Mas, a partir de 2027, um não acontece sem o outro.

4.6 A deriva natural: mudar junto ou não mudar

Maturana e Varela recusam a imagem da evolução como adaptação progressiva a um meio fixo. Preferem falar em deriva natural: os seres vivos conservam a sua organização e a sua adaptação enquanto vivem, e as linhagens mudam por variações estruturais que o meio não seleciona por um plano, apenas permite ou impede.[4] Não há um ponto de chegada; há caminhos que continuam e caminhos que se interrompem.

Os autores usam uma imagem que merece ser guardada: gotas de água lançadas do alto de uma colina. Todas partem do mesmo ponto; cada uma desce por um caminho diferente, conforme as irregularidades do terreno e as interações com as outras gotas; algumas se perdem pelo caminho. Nenhuma desce pelo caminho ótimo, porque não há caminho ótimo: há caminhos compatíveis com a conservação da organização e da adaptação.

[4] MATURANA; VARELA, A árvore do conhecimento, cit., cap. V.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

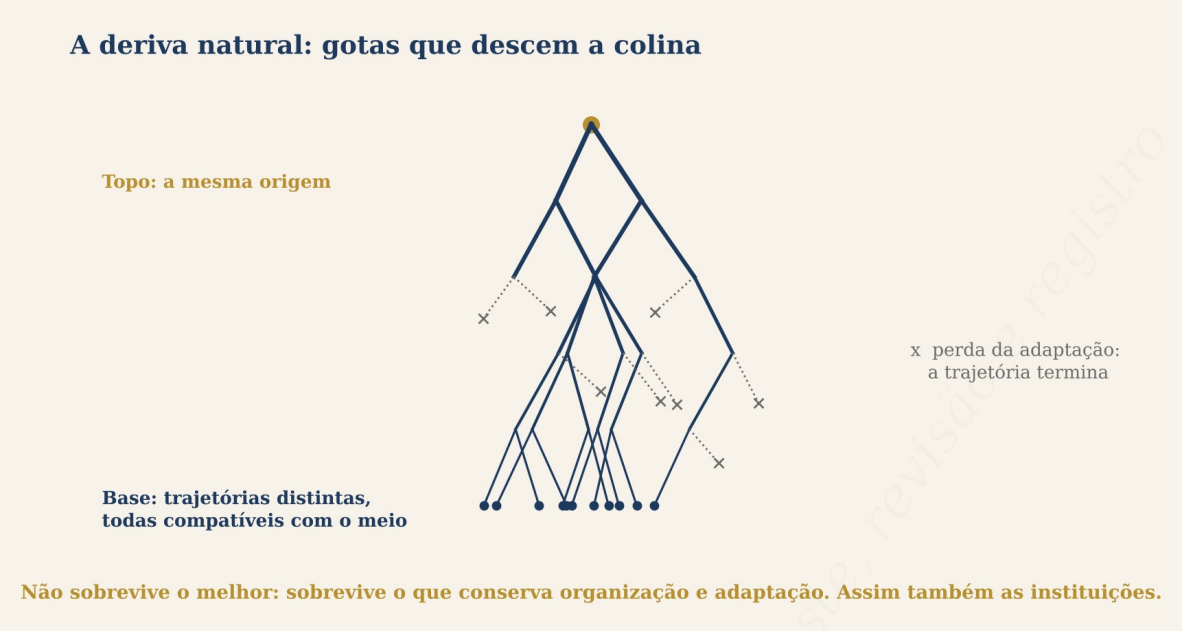


Figura 9. A deriva natural: gotas que descem a colina

Fonte: Redesenho esquemático próprio, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, cap. V.

A transição tributária é uma deriva, não um projeto de engenharia. Contribuintes, contadores, fiscais e juízes mudarão juntos, por interações recorrentes, ou não mudarão. Nenhuma norma garante que um auditor formado no ICMS passe a pensar como um auditor do IBS; nenhuma sentença garante que um contador acostumado ao crédito físico passe a operar o crédito financeiro. O que se pode fazer é multiplicar as interações recorrentes que desencadeiam a mudança: formação, orientação, consulta, apuração assistida. Formar é provocar a deriva.

4.7 Domínios de conduta e sistema nervoso

Os capítulos VI e VII tratam da conduta e do sistema nervoso. O sistema nervoso, mostram os autores, não representa o mundo; opera com fechamento, relacionando estados internos, e a conduta é a descrição que um observador faz das mudanças do organismo no seu meio. Não percebemos o mundo como ele é; percebemos o que a nossa estrutura nos permite perceber.

Daí uma consequência que o juiz conhece bem. Duas pessoas diante do mesmo documento fiscal veem coisas diferentes, porque as suas estruturas foram formadas por histórias diferentes. O auditor que passou vinte anos no ICMS vê, numa operação interestadual, a origem; o auditor formado pela EC 132 vê o destino. Nenhum dos dois está mentindo. Ambos estão vendo com a estrutura que têm. A dependência de trajetória mora aí: não na lei, mas na estrutura de quem a lê.

4.8 Os fenômenos sociais e a linguagem

O capítulo VIII define os fenômenos sociais como os que surgem do acoplamento recorrente entre organismos. O capítulo IX mostra como, nesse acoplamento, surge a linguagem: coordenação de coordenações de conduta, um domínio em que os organismos não apenas agem juntos, mas descrevem o que fazem e, ao descrever, criam um mundo comum. A consciência e o eu emergem nesse domínio linguístico.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Para o direito, a passagem é decisiva. Se a linguagem é coordenação de coordenações, a norma jurídica é uma forma especialmente estável de coordenação: diz a todos, antes, como cada um deverá coordenar a sua conduta com a dos outros. A lei única do IBS e da CBS, o regulamento único e a interpretação uniformizada são, nesse sentido, um esforço de coordenação linguística em escala nacional. Onde havia 27 legislações de ICMS e milhares de legislações de ISS, isto é, milhares de línguas, passa a haver uma.

4.9 A árvore do conhecimento: sem aceitação do outro não há fenômeno social

O último capítulo dá nome ao livro e contém a passagem que justifica a sua presença neste Título. Depois de mostrar que todo conhecer é fazer e que todo fazer ocorre com outros, os autores concluem:

> *Esse é o fundamento biológico do fenômeno social: sem amor, sem a aceitação do outro ao nosso lado, não há socialização, e sem socialização não há humanidade.*[5]

E acrescentam que tudo o que limita a aceitação do outro, seja a competição, a posse da verdade ou a certeza ideológica, destrói ou restringe a ocorrência do fenômeno social. Não se trata, advertem, de moralizar: não estão pregando o amor, mas registrando um fato. E chamam de autoengano a recusa de ver que todo ato humano, por construir o mundo pela linguagem, tem caráter ético, porque se dá no domínio social. O propósito do livro, dizem, é libertar-nos de uma cegueira fundamental: a de não percebermos que só temos o mundo que criamos com o outro.

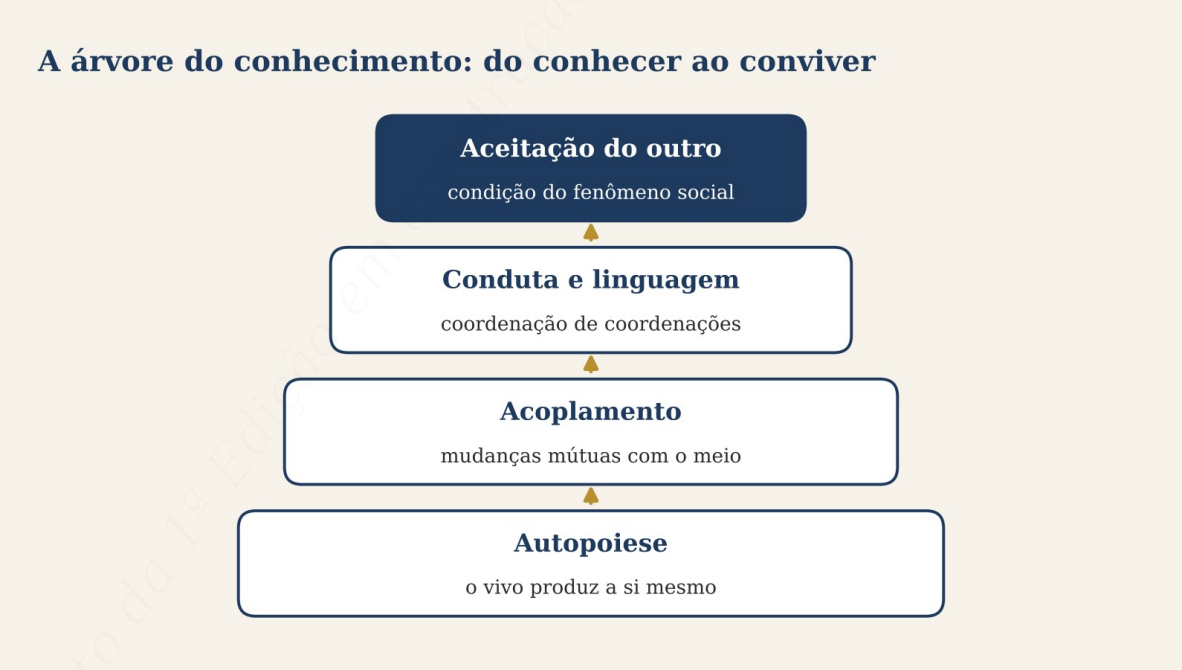


Figura 10. A árvore: do conhecer ao conviver
Fonte: Elaboração própria, a partir de Maturana e Varela, A árvore do conhecimento, cap. X.

[5] MATURANA; VARELA, A árvore do conhecimento, cit., p. 263-264.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.10 Não se trata de moralizar: a cooperação como fato

Aqui as duas tradições deste Título se encontram. O amor de Comte-Sponville, a simpatia de Smith e a aceitação do outro de Maturana e Varela descrevem o mesmo fenômeno com três vocabulários: o moral, o psicológico e o biológico. O terceiro tem uma vantagem sobre os outros dois. Não pede ao leitor que acredite em nada. Pede apenas que observe.

A cooperação que o art. 145, § 3º, da Constituição impõe como princípio do Sistema Tributário Nacional não é, portanto, um voto piedoso. É o nome jurídico de uma condição sem a qual nenhum sistema de convivência se reproduz. Um sistema tributário fundado na desconfiança recíproca, em que o Fisco presume a fraude e o contribuinte presume o confisco, não é apenas injusto. É biologicamente instável: limita a aceitação do outro e, com isso, restringe o próprio fenômeno social que o tributo existe para financiar.

O termo autoengano, que os autores usam no fim do livro, é o mesmo que Smith usou na Parte III da Teoria. Os dois chegaram, por caminhos opostos, à mesma conclusão: o maior obstáculo à convivência não é a maldade, é a recusa de ver.

4.11 Desafio prático: formar é provocar a deriva

A pergunta prática do capítulo é esta: como fazer com que milhares de agentes, formados durante décadas no sistema velho, passem a operar o sistema novo? A resposta de Maturana e Varela é que não há atalho. A mudança estrutural só ocorre por interações recorrentes. O curso público da Receita Federal com o Conselho Federal de Contabilidade, com dezenas de milhares de inscritos, a formação dos magistrados pela Ajufe, a apuração assistida que mostra ao contribuinte, todo mês, o que ele deve, e a orientação antes da autuação são as interações recorrentes que provocam a deriva. Um juiz que conhece essa lição sabe que a sua sentença também é uma interação recorrente: ensina, a cada caso, como a regra nova deve ser lida.

4.12 Perguntas e respostas

8. O que é autopoiese, em uma frase? É a propriedade de um sistema que produz continuamente os elementos que o produzem. A célula é o exemplo biológico; Luhmann aplicou o conceito à sociedade e ao direito.

9. O que significa dizer que o meio não determina o sistema? Que o meio perturba, e o sistema responde segundo a sua própria estrutura. Por isso a mesma lei produz efeitos diferentes conforme a estrutura de quem a recebe. A transição não depende só da lei nova; depende da estrutura de quem vai aplicá-la.

10. Maturana e Varela autorizam o juiz a decidir por amor? Não. Autorizam-no a reconhecer que a cooperação é condição empírica do social, e não sentimentalismo. O juiz continua decidindo pelo direito. Mas sabe que um sistema tributário de desconfiança recíproca destrói o fenômeno que o direito existe para proteger.

11. Por que a transição é uma deriva, e não um projeto? Porque não há um ponto de chegada imposto de fora. Os agentes mudam juntos, por interações recorrentes, ou não mudam. Por isso formar, orientar e consultar valem tanto quanto legislar.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 5. Yuval Noah Harari: as ficções que cooperam e a rede que se corrige

Eminentes senhores da Academia! Os senhores me concedem a honra de convidar-me a apresentar à Academia um relatório sobre a minha pregressa vida de macaco.

Franz Kafka, "Um relatório para a academia", 1917 (tradução livre do autor)

O tributo é uma ficção coletiva, e a informação sobre ele é poder.

O macaco de Kafka aprendeu a falar a língua dos homens e foi convidado a relatar, diante da academia, a vida que deixou para trás. Não escolheu a liberdade; escolheu uma saída. A imagem serve ao jurista da transição: ele também aprendeu uma língua, a do sistema herdado, e é convidado agora a relatar o que deixa para trás e a falar outra. Yuval Noah Harari ajuda a entender por que essa troca de língua é possível e por que é difícil. Em Sapiens (2011), mostrou que cooperamos em grande escala porque acreditamos nas mesmas histórias. Em Nexus (2024), perguntou como essas histórias circulam, quem as controla e como uma sociedade corrige os próprios erros. Lidos juntos e atravessados pela história do tributo, os dois livros explicam o que a EC 132 fez com a República.

5.1 Por que Harari numa apostila para juízes

Harari não escreve sobre tributos. A aplicação é minha, e o juiz deve saber disso.

Harari é historiador, não jurista, e Sapiens é uma interpretação ampla e provocativa, não consenso científico em todos os pontos, sobretudo quanto à Revolução Cognitiva e aos efeitos da agricultura. A sua utilidade para o juiz é outra: oferece uma linguagem para descrever o que a dogmática tributária não costuma ver. O direito é uma das ficções que permitem a cooperação entre desconhecidos; o tributo é a mais antiga das suas aplicações; e a informação sobre o tributo decide quem manda. Levei essa leitura ao 1º Curso de Mentoria, nas aulas "Sapiens e a Reforma Tributária" e "Nexus e a Emenda Cidadã", e a registro aqui na forma que interessa à magistratura.

5.2 Sapiens: o tributo como ficção coletiva

Ficção não é mentira. É realidade que vale porque todos a reconhecem.

Harari pergunta como um animal frágil passou a governar o planeta. A resposta não é a força, mas a cooperação flexível em grande escala com desconhecidos, sustentada por ficções compartilhadas: deuses, nações, dinheiro, empresas e sistemas jurídicos. O tributo é uma delas. Não está na natureza; está no acordo. Quatro viradas organizam o livro, e em todas o tributo está presente. Na Revolução Cognitiva, a linguagem passa a criar realidades comuns, e o que é acordo pode ser reescrito. Na Revolução Agrícola, o excedente pede o celeiro, o celeiro pede o Estado, o Estado pede o tributo. Na unificação da humanidade, dinheiro, impérios e religiões juntam o que estava separado, e o tributo atravessa os três: paga-se em moeda, cobra-se pelo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

poder, legitima-se pela crença. Na Revolução Científica, o crédito financia o presente com a confiança no futuro. A EC 132 também é crédito: uma promessa sobre 2033 que precisa ser crível hoje.

A ordem imaginada parece natureza, adverte Harari, por três razões: incorpora-se ao mundo material, molda os desejos e existe entre todos, de modo que ninguém a muda sozinho. Foi o que aconteceu com o desenho da EC 18, de 1965, recebido pela Constituição de 1988. Seis décadas o transformaram em paisagem. O que chamamos de prática é lei antiga naturalizada.

5.3 Da tábua de argila à nota fiscal eletrônica

Cada virada do tributo foi, antes, uma virada da informação.

A escrita nasce na Suméria para registrar o que se deve; a cheia do Nilo, medida no nilômetro, fixa o imposto da colheita; a moeda cunhada da Lídia sucede a cevada e a prata pesada; o censo romano transforma o cadastro em poder. A Magna Carta, em 1215, proíbe o rei de cobrar sem o consentimento do reino; a Declaração francesa de 1789, no art. 14, dá ao cidadão o direito de verificar o tributo e acompanhar o seu emprego. No mesmo ano, em Vila Rica, a derrama do quinto do ouro levava à forca quem a contestava. Em 2006, a nota fiscal eletrônica transforma o documento fiscal em dado. Em 2023, a EC 132 completa o percurso: quem paga vê, quem vê cobra, quem cobra vota.

5.4 Nexus: verdade, ordem e autocorreção

Mais informação não produz, sozinha, mais verdade.

Harari chama de visão ingênua da informação a crença de que, quanto mais informação circula, mais perto chegamos da verdade. A história mostra outra coisa: a função primeira da informação é conectar pessoas, e a conexão pode servir tanto à verdade quanto à mentira. Toda rede escolhe entre verdade e ordem; uma sociedade precisa de informação verdadeira para lidar com o mundo e de histórias compartilhadas para manter a coesão, e o poder costuma preferir a ordem. Histórias mobilizam; burocracias dão escala. É da combinação de ambas que as instituições tiram o poder de distribuir recursos, impor obrigações e exercer autoridade.

O que separa as redes é a autocorreção. Harari distingue as redes que se dizem infalíveis das que admitem errar e criam mecanismos para corrigir o erro, como a ciência e a democracia. A força da ciência está menos na infalibilidade dos cientistas do que na possibilidade de contestar os seus resultados. A democracia distribui a informação e preserva vários centros de decisão e de contestação: imprensa, universidades, sociedade civil e tribunais. O totalitarismo centraliza o fluxo e transforma a crítica em deslealdade. Nesse quadro, a inteligência artificial é o primeiro agente não humano da rede: não apenas transmite a informação, mas classifica, decide e cria. O risco não é a máquina rebelde do cinema; é a rede que perde a capacidade humana de se corrigir.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5.5 O tributo como rede de informação

Toda rede tributária responde a três perguntas: quem sabe quanto se paga, quem decide quanto se paga, quem corrige quando a cobrança erra.

O sistema herdado respondia mal às três. O imposto vinha por dentro, escondido no preço; a cascata tornava a carga incalculável; a pessoa jurídica funcionava como biombo entre o cidadão e o Estado; e a legalidade concreta era construída anos depois, no auto de infração. Era uma rede de ordem, não de verdade, sem mecanismo de autocorreção: quem pagava não via, e quem via não pagava. A EC 132 trocou essa rede. Quem sabe quanto se paga é o cidadão, pelo imposto por fora e pela transparência (arts. 145, § 3º, e 156-A, § 1º, IX). Quem decide quanto se paga é o eleitor, pela alíquota própria fixada em lei por cada ente e cobrada no destino (art. 156-A, § 1º, V e VII). Quem corrige o erro deixa de ser o auto de infração e passa a ser um conjunto de instituições: regulamento único, harmonização entre o Comitê Gestor e a Receita Federal, apuração assistida e interpretação antecipada (art. 156-B e LC 214).

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 1.1, sobre a comparação entre os dois sistemas (p. 29), § 3, "Que é Fake News vs. Que é Realidade?" (p. 33) e Título I, Capítulo I, § 3, Transparência (p. 244); Portal da Reforma Tributária, "11,3% não é tributo: é transparência" (31/10/2026) e "Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã" (19/9/2026).*

5.6 O algoritmo da CBS e do IBS e o juiz como mecanismo de autocorreção

Um algoritmo sem mecanismo de autocorreção é um livro sagrado com processador.

O Sistema CBS/IBS é a primeira rede tributária brasileira operada por máquina. Split payment, apuração assistida e motor de regras fazem o cálculo que antes cabia ao contador e ao fiscal. É exatamente o cenário de Nexus: o algoritmo passa a decidir, e as suas decisões produzem consequências sem que ele precise de consciência. A pergunta de Harari, levada ao motor de regras, tem resposta constitucional. Quem define os objetivos do sistema? A lei complementar e o regulamento, não o programador. Quem pode contestá-lo? O contribuinte, no contencioso administrativo e no Judiciário. Como os erros serão corrigidos? Por regras públicas e harmonizadas, antes do auto, e não depois dele. O código executa; a Constituição corrige.

É aqui que o juiz entra. Na rede da EC 132, o Judiciário é o último mecanismo de autocorreção, aquele que permanece quando os demais falham. Por isso a sua função não diminui com a automação; muda de objeto. O juiz deixa de corrigir sobretudo interpretações divergentes da lei e passa a corrigir também execuções divergentes: o código que não diz o que a lei diz, o parâmetro mal configurado, o crédito negado por um erro de sistema. A transparência não se esgota em dado disponível. Exige condições para compreender, contestar e corrigir, e a sentença é uma dessas condições.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre o motor de regras (p. 578) e Capítulo XXVI, sobre o novo sistema informatizado da CBS e a*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

administração tributária 3.0 (p. 625); JOTA, "Novo fato gerador do século 21 na Matrix do Comitê Gestor do IBS/CBS" (18/3/2025); Portal da Reforma Tributária, "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS" (28/5/2026).

5.7 As notícias falsas da reforma

A imprensa espalhou primeiro o pânico, e só depois a ciência.

Harari desmonta o mito de que a prensa de Gutenberg trouxe, por si, a Revolução Científica. Um dos maiores sucessos editoriais da nova tecnologia foi um manual de caça às bruxas; a verdade só venceu quando surgiram instituições capazes de testar e corrigir o que se publicava. A reforma também tem as suas notícias falsas: que aumenta a carga, que acaba com a Federação, que o sistema não estará pronto, que a alíquota de 28% é a maior do mundo sem dizer o que ela substitui. Cada uma delas tem resposta em fonte primária, e o Capítulo 13, sobre Atienza e Ruiz Manero, as examina como falácias. Para o juiz, a lição de Harari é de método: a alegação que chega aos autos com a força da repetição não ganha, por isso, a força da prova.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 2.1, sobre os temores dos contribuintes (p. 33), § 4, "Quem propaga esses temores?" (p. 34) e § 12, sobre a falácia da invisibilidade estimada (p. 68); JOTA, "7 mitos sobre o IVA" (4/3/2019) e "Dez lições sobre CBS/IBS a partir da expressão perdeu, playboy" (27/8/2026).*

5.8 Desafio prático: o crédito negado pelo sistema

Caso didático. Uma empresa adquire insumos, o fornecedor emite a nota e o pagamento é liquidado com split payment. O motor de regras, por erro de parametrização de um código de classificação, não reconhece o crédito. A empresa impetra mandado de segurança. A pergunta que a lente de Harari ajuda a formular não é apenas se há direito ao crédito, porque a LC 214 responde com clareza, mas quem errou e como o erro se corrige: a lei, o regulamento, o parâmetro ou a execução. A decisão que identifica o ponto da rede em que o erro nasceu corrige o caso e, de quebra, o sistema.

5.9 Perguntas para o debate

A comparação entre o tributo e as ficções de Harari enfraquece a força normativa do direito?

Análise: não necessariamente. Ficção, em Harari, não é mentira, mas realidade intersubjetiva que vale porque é reconhecida. A comparação explica por que o direito pode ser reescrito, como foi em 2023, e por que a reescrita precisa de crença para funcionar. A força normativa continua vindo da validade; a ficção explica a eficácia.

O juiz pode controlar o resultado de um algoritmo sem conhecer o código?

Análise: o controle não exige ler o código, mas confrontar o resultado com a regra. A pergunta processual é de prova: quem deve demonstrar o parâmetro aplicado e com que meios. Os Capítulos 12 e 14 deste Título, sobre Guibourg e Schauer, retomam o problema pelo lado da teoria das regras.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A transparência do imposto por fora é um princípio ou uma técnica?

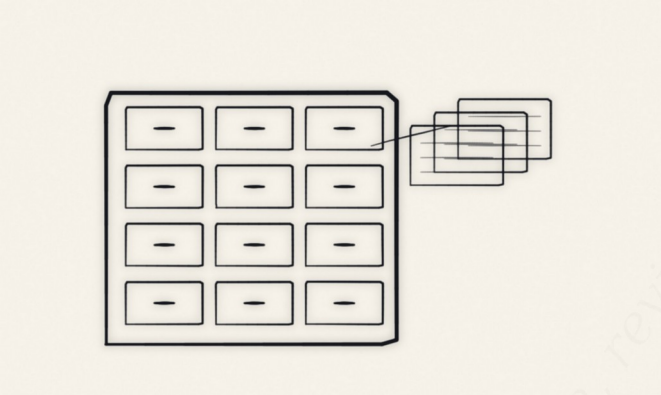
Análise: é as duas coisas. Como técnica, é o cálculo por fora previsto na Constituição; como princípio, é o art. 145, § 3º, que orienta a interpretação. A leitura de Harari sugere que a técnica serve ao princípio: sem o dado visível, a conversa democrática sobre o tributo não acontece.

Referências do capítulo: HARARI, Yuval Noah. Sapiens: uma breve história da humanidade. Porto Alegre: L&PM, 2015 (original de 2011). HARARI, Yuval Noah. Nexus: uma breve história das redes de informação, da Idade da Pedra à inteligência artificial. São Paulo: Companhia das Letras, 2024. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Nexus e a República da Emenda 132: Harari e a Emenda Cidadã, o tributo, da tábua ao algoritmo. Texto do 1º Curso de Mentoria, 17 out. 2026. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sapiens e a Reforma Tributária. Aula do 1º Curso de Mentoria, 2026. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Ein Bericht für eine Akademie, 1917.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e atualização

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 6. Niklas Luhmann: o direito como sistema autopoiético



O fichário de Luhmann

Niklas Luhmann 1927-1998
Sociologia do Direito (1972); Sistemas sociais (1984); O direito da sociedade (1993)
Ideia central: O direito não comanda os outros sistemas; acopla-se a eles

6.1 De Maturana a Luhmann: da célula à sociedade

Niklas Luhmann foi funcionário da administração pública antes de ser sociólogo. Estudou direito em Freiburg, trabalhou no tribunal administrativo de Lüneburg e no ministério da cultura da Baixa Saxônia, passou um ano em Harvard com Talcott Parsons e, a partir de 1968, lecionou em Bielefeld, onde construiu uma das teorias sociais mais ambiciosas do século XX. A sua experiência no Estado explica uma marca da sua obra: Luhmann nunca confundiu o que o direito diz de si mesmo com o que o direito faz.

Nos anos 1980, Luhmann incorporou à sua teoria o conceito de autopoiese de Maturana e Varela. Fez, porém, uma mudança decisiva. Para a biologia, os elementos do sistema vivo são moléculas. Para Luhmann, os elementos do sistema social são comunicações.[1] A sociedade não é feita de pessoas, mas de comunicações que se ligam a outras comunicações. As pessoas, com os seus corpos e as suas consciências, estão no ambiente da sociedade.

6.2 A sociedade como sistema de comunicações

Cada comunicação, para Luhmann, é a síntese de três seleções: uma informação, uma participação dessa informação e uma compreensão. Uma comunicação só existe quando alguém compreende que outro participou uma informação; e só continua quando outra comunicação se liga a ela. O sistema social é a rede dessas ligações.[2]

[1] LUHMANN, Niklas. Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral. Trad. Antonio C. Luz Costa, Roberto Dutra Torres Junior e Marco Antonio dos Santos Casanova. Petrópolis: Vozes, 2016. Para a recepção brasileira: NEVES, Clarissa Eckert Baeta; SAMIOS, Eva Machado Barbosa (org.). Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas. Porto Alegre: Ed. UFRGS; Goethe-Institut, 1997.

[2] LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. Org. Javier Torres Nafarrate. Trad. Ana Cristina Arantes Nasser. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2010. Ver também RODRIGUES, Léo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. Niklas Luhmann: a sociedade como sistema. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A consequência é contraintuitiva e fértil. O que se reproduz na sociedade não são as intenções das pessoas, mas as comunicações que elas produzem. Um auto de infração, uma sentença, um documento fiscal e uma solução de consulta são comunicações. Ligam-se a outras comunicações do sistema jurídico, e é essa rede, e não a vontade de cada agente, que define o que o direito é em cada momento.

6.3 Diferenciação funcional e códigos

A sociedade moderna, segundo Luhmann, diferencia-se em sistemas funcionais. Cada um cumpre uma função para a sociedade inteira e opera com um código binário próprio. A economia opera com pagamento e não pagamento. A política, com governo e oposição. A ciência, com verdadeiro e falso. O direito, com lícito e ilícito.[3] Cada código é uma lente: o sistema só vê o mundo pela sua distinção.

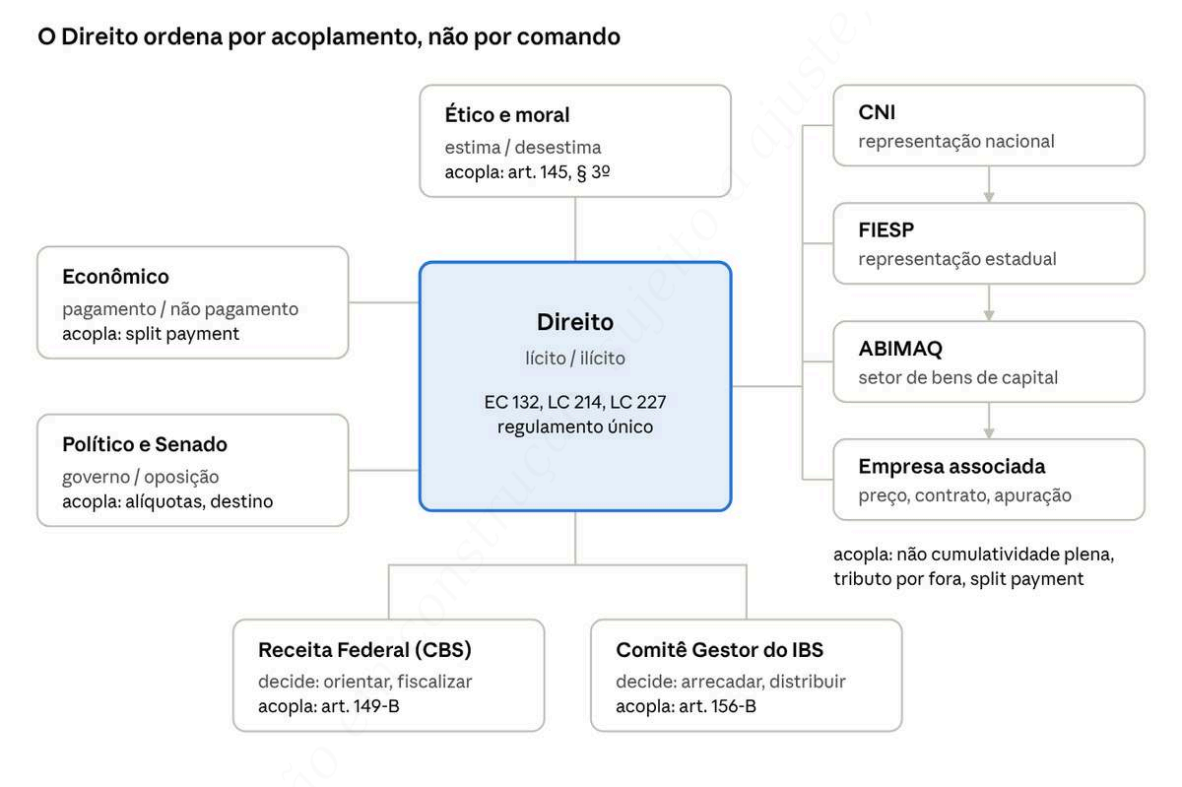


Figura 11. Os sistemas, os seus códigos e os acoplamentos da EC 132
Fonte: Elaboração própria.

O código não diz o que é lícito; diz apenas que tudo o que entra no sistema jurídico será tratado como lícito ou ilícito. O que decide qual dos dois valores se aplica são os programas: as leis, os regulamentos, os contratos, as decisões judiciais. Programas são condicionais: se ocorrer tal fato, então tal consequência. A EC 132 não mudou o código do direito tributário; mudou os seus programas, e mudou-os profundamente.

[3] LUHMANN, Introdução à teoria dos sistemas, cit. Para uma síntese didática: SANTOS, Jorge. A teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann, apresentação; e IAMUNDO, Eduardo. Sociologia e antropologia do direito. São Paulo: Saraiva, 2013.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.4 Fechamento operacional e abertura cognitiva

Cada sistema funcional é operacionalmente fechado: só o direito produz decisões jurídicas, só a economia produz pagamentos, só a política produz decisões coletivamente vinculantes. Mas cada sistema é cognitivamente aberto: observa o ambiente, é irritado por ele e reage, segundo a sua própria estrutura, ao que observa.[4]

Um fato econômico, por exemplo um aumento de preços, não muda o direito. Pode irritar o direito, que reagirá conforme os seus programas: uma ação revisional, um pedido de reequilíbrio, uma consulta. Mas a resposta será jurídica, dada com o código lícito e ilícito. Isso explica por que o argumento econômico, sozinho, não basta no tribunal. A afirmação de que a reforma aumentará a carga é uma irritação; só se torna argumento jurídico quando traduzida num programa: o art. 130 do ADCT, que preserva a arrecadação pelas alíquotas de referência, e o ano-teste, que afere antes de cobrar.

6.5 Acoplamento estrutural: Constituição, propriedade, contrato

Se os sistemas são fechados, como se relacionam? Pelo acoplamento estrutural, conceito que Luhmann tomou de Maturana e Varela. Dois sistemas se acoplam quando passam a depender de uma mesma estrutura sem se confundirem. A propriedade e o contrato acoplam o direito e a economia. A Constituição acopla o direito e a política: para o direito, é a norma superior; para a política, é o instrumento que limita e legitima o poder.[5]

Marcelo Neves, em Entre Têmis e Leviatã, desenvolveu esse ponto: a Constituição como acoplamento estrutural entre direito e política exige uma relação horizontal entre os dois, sem subjugações nem submissões.[6] Claudio Gonçalves Couto e Rogério Bastos Arantes mostraram, por outro caminho, que a Constituição brasileira de 1988 acolheu não apenas as regras do jogo, a polity, mas também políticas públicas, a policy, o que explica a frequência das emendas e a dificuldade de distinguir o que é estrutura do que é governo.[7] A EC 132 enfrenta esse dilema de modo singular: constitucionaliza a estrutura do tributo, isto é, a base, o destino, a não cumulatividade e a vedação de benefícios, e deixa à lei e ao voto a escolha da alíquota.

Vale desenhar o ecossistema inteiro. No centro está o Direito, com o seu código lícito e ilícito. À volta, a Política, a Economia, a Administração tributária, as entidades empresariais, a Ciência e a Moral, cada uma com o seu código ou, no caso das organizações, com os seus programas de decisão. As linhas douradas são os acoplamentos com o Direito: a Constituição e a lei complementar com a Política; o tributo, o contrato e a propriedade com a Economia; o lançamento, o documento fiscal eletrônico e o split payment com a Administração; as consultas, as audiências e o litígio estratégico com as entidades; os pareceres, a pesquisa e a formação com a Ciência; a boa-fé e a confiança com a Moral. As linhas tracejadas lembram que os demais sistemas também se acoplam entre si, sem

[4] LUHMANN, Sistemas sociais, cit. Ver a resenha de KLEIN, Stefan. Tempo Social, v. 29, n. 3, 2017.

[5] LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. São Paulo: Martins Fontes, 2016, cap. sobre acoplamentos estruturais.

[6] NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006, Introdução e cap. III, item 1.3.

[7] COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. Transformação e resiliência institucional na democracia brasileira: polity, politics e policy em interação. A tese da constitucionalização de políticas públicas foi apresentada pelos autores em Constituição, governo e democracia no Brasil, Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 21, n. 61, 2006.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

passar pelo Direito. Nenhuma linha é um comando. Cada uma é uma estrutura que dois sistemas usam ao mesmo tempo, cada qual à sua maneira.

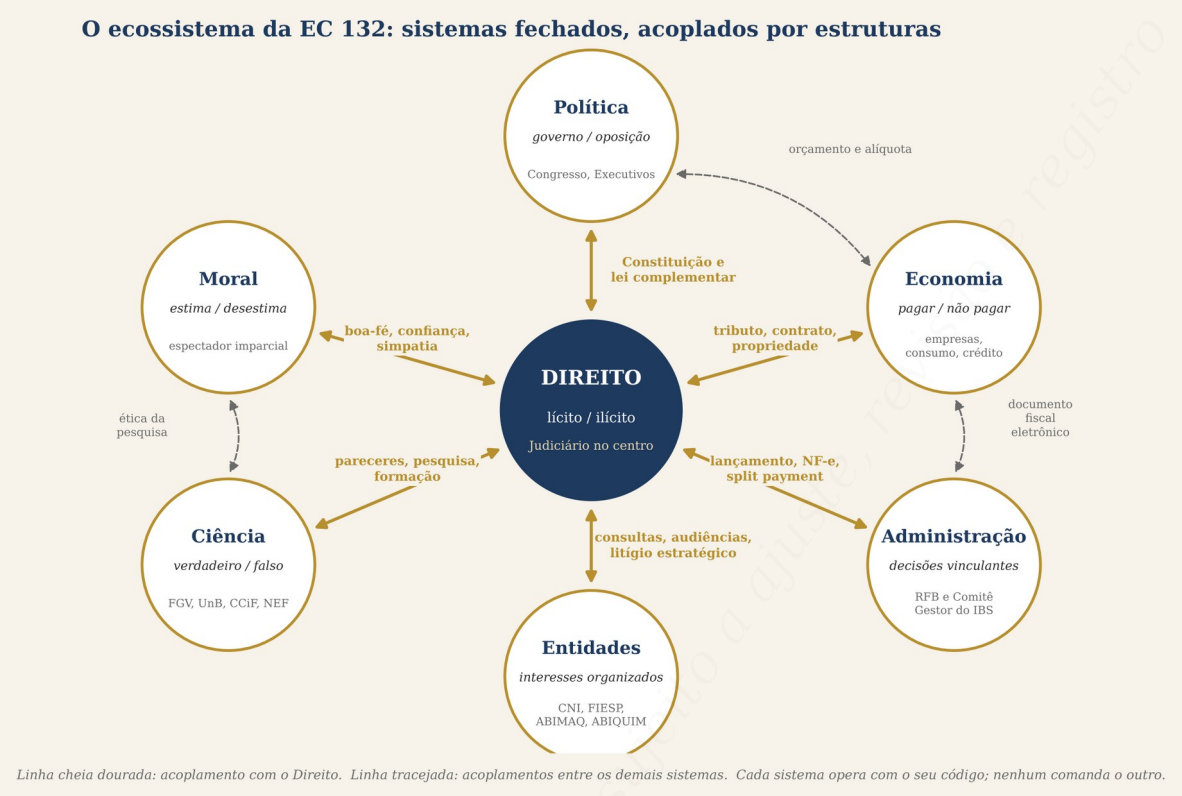


Figura 12. O ecossistema da EC 132: sistemas fechados, acoplados por estruturas
Fonte: Elaboração própria, a partir de Luhmann, O direito da sociedade, e Neves, Entre Têmis e Leviatã.

6.6 A função do direito: generalizar expectativas normativas

Na Sociologia do Direito, Luhmann define a função do direito como a generalização congruente de expectativas normativas, nas dimensões temporal, social e material.[8] A definição parece abstrata; é das mais práticas que conheço.

Temporal: a expectativa vale amanhã como vale hoje. Social: vale para todos, e não só para quem a formulou. Material: tem um conteúdo identificável, um sentido. O direito não garante que as pessoas se comportem como se espera. Garante que quem espera o comportamento correto possa manter essa expectativa mesmo quando ela é frustrada, e possa contar com o sistema para confirmá-la.

É exatamente o que o contribuinte pede da reforma. Saber hoje o que valerá amanhã. Saber que a regra que vale para ele vale para o concorrente. Saber o que a regra quer dizer antes de ser autuado por não tê-la cumprido. Smith chamou isso de certeza; Luhmann, de generalização congruente. São dois nomes para a mesma necessidade.

[8] LUHMANN, Niklas. Sociologia do direito I. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.7 Expectativas cognitivas e normativas

A distinção entre expectativas cognitivas e normativas é a chave do capítulo. Diante da frustração, a expectativa cognitiva aprende: quem esperava sol e encontra chuva muda a previsão. A expectativa normativa não aprende: quem esperava que o contrato fosse cumprido e foi lesado não desiste da expectativa; aciona o direito para confirmá-la.

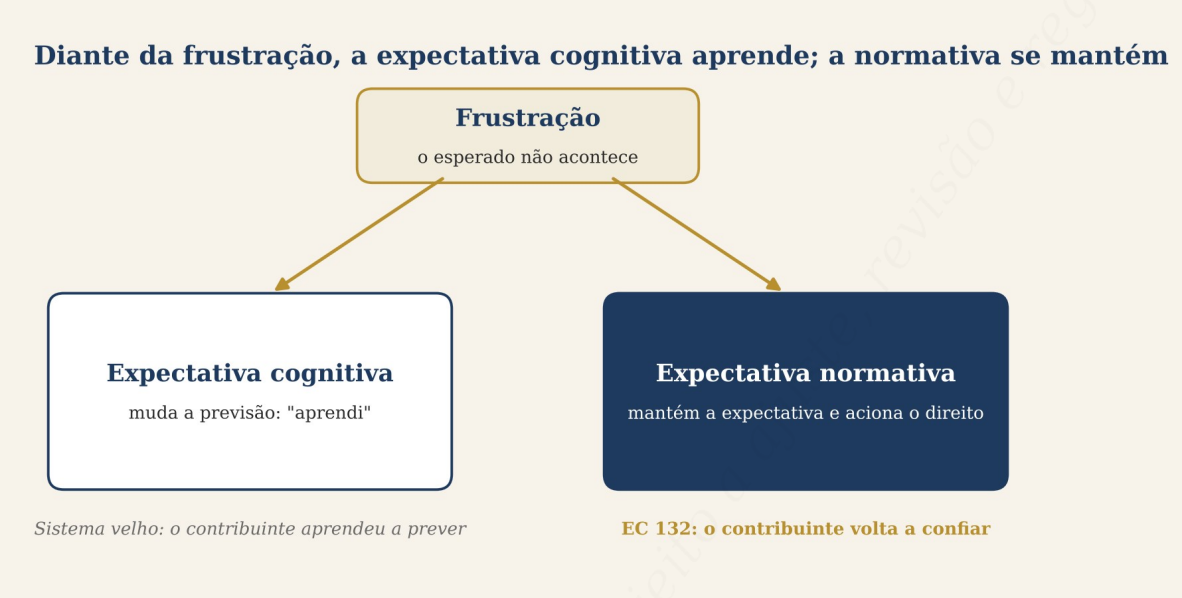


Figura 13. Expectativa cognitiva e expectativa normativa diante da frustração
Fonte: Elaboração própria, a partir de Luhmann, Sociologia do Direito.

O sistema tributário velho ensinou o contribuinte brasileiro a tratar a lei tributária como expectativa cognitiva. A regra mudava por convênio, por decreto, por solução de consulta divergente, por autuação retroativa. O contribuinte aprendeu a prever, e não a confiar: contratava pareceres, provisionava contingências, litigava preventivamente. A segurança jurídica virou artigo de luxo, acessível a quem podia pagar por ela. A EC 132 pretende devolver à lei tributária a natureza normativa: a regra conhecida antes, aplicada igualmente a todos e mantida mesmo quando alguém prefere outra.

6.8 Positividade e legitimação pelo procedimento

O direito moderno é positivo: pode ser alterado por decisão. Essa é a sua força e o seu risco. Se tudo pode mudar, por que confiar? Luhmann responde que a legitimidade do direito positivo não vem de uma verdade superior, mas de procedimentos que absorvem a decepção dos derrotados e garantem que a mudança seja, ela própria, jurídica.[9]

A transição de oito anos é um desses procedimentos. A reforma não trocou o sistema de uma vez; previu um ano-teste, uma substituição gradual, alíquotas de referência fixadas pelo Senado e revisões periódicas. Cada etapa é uma oportunidade de aferição e de correção dentro do direito. Quem pede o adiamento da CBS para 2028 pede, sem perceber, que se troque um procedimento previsto por uma decisão casuística. É o caminho inverso da legitimação pelo procedimento.

[9] LUHMANN, Niklas. Legitimação pelo procedimento. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. UnB, 1980.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.9 Organizações como sistemas de decisão

Entre a sociedade e as interações face a face, Luhmann identifica um terceiro tipo de sistema: as organizações. A Receita Federal, o Comitê Gestor do IBS, um tribunal, a CNI, uma empresa são organizações. Não têm código próprio; operam por decisões, e cada decisão se liga a decisões anteriores e posteriores. As organizações são o lugar em que os códigos dos sistemas funcionais se tornam programas concretos.[10]

Para a transição, isso significa que a reforma se realiza ou fracassa nas organizações. Uma lei perfeita aplicada por uma organização que decide pelos programas do sistema velho produz o sistema velho. Por isso a independência técnica do Comitê Gestor, a interpretação autêntica antecipada da Receita Federal e a formação dos magistrados são tão importantes quanto o texto constitucional. São elas que convertem a regra nova em decisão nova.

Luhmann acrescenta uma distinção decisiva para os juízes: a de centro e periferia do sistema jurídico. Na periferia estão a legislação, os contratos, os pareceres, as petições: o lugar em que o direito recebe as irritações da política, da economia e da administração. No centro estão os tribunais, a única organização do sistema obrigada a decidir todo caso que lhe é apresentado, porque está proibida de recusar a decisão. Essa proibição do non liquet faz do Judiciário o ponto em que as expectativas se estabilizam. Na transição, o centro não pode esperar a periferia terminar o seu trabalho: os casos chegarão antes dos regulamentos, e terão de ser decididos.

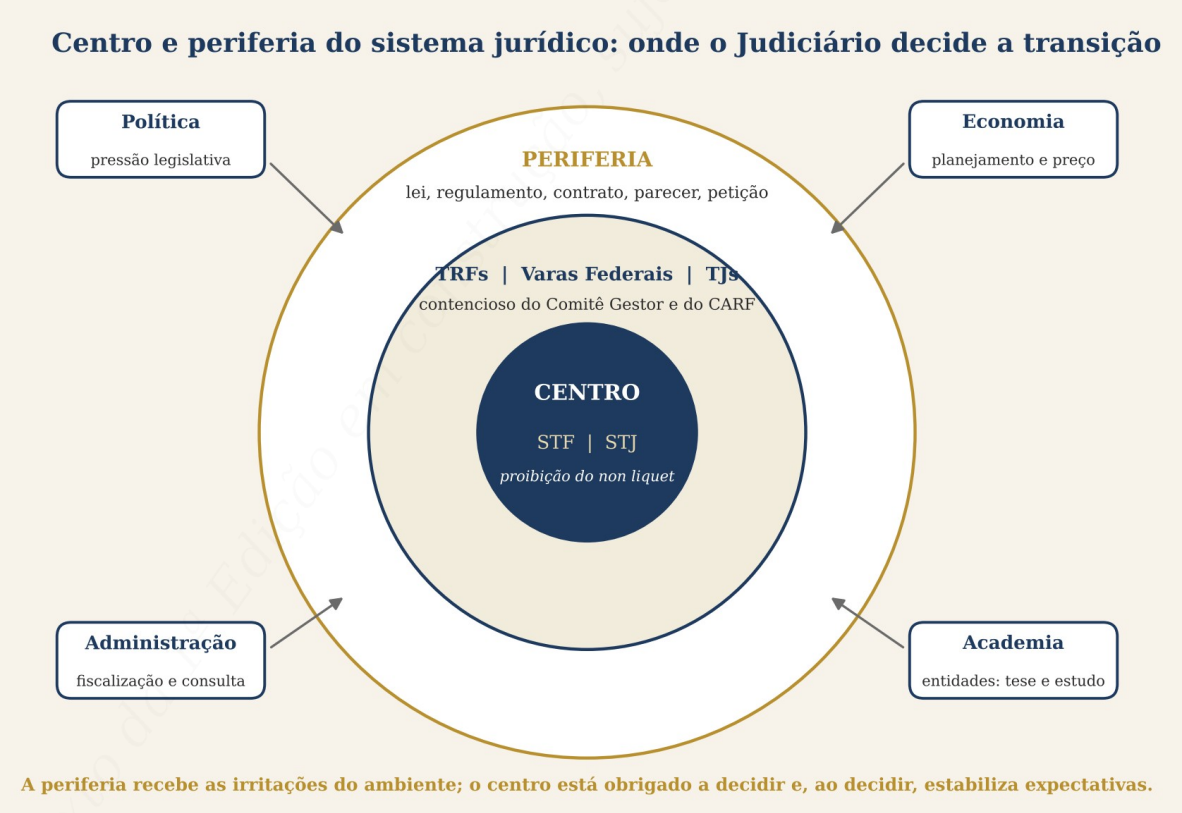


Figura 14. Centro e periferia do sistema jurídico na transição
Fonte: Elaboração própria, a partir de Luhmann, O direito da sociedade.

[10] LUHMANN, Introdução à teoria dos sistemas, cit., aulas sobre organização.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.10 O homem no ambiente: a consciência irrita, não comanda

Aqui está o ponto mais difícil da teoria, e o mais importante para este Título. Se a sociedade é feita de comunicações, onde ficam as pessoas? Luhmann responde: no ambiente. A consciência é um sistema autopoiético distinto, o sistema psíquico, que produz pensamentos a partir de pensamentos. Consciência e comunicação não se confundem; acoplam-se, pela linguagem. Marcelo Neves, ao expor o paradigma sistêmico, registra que, para Luhmann, o homem faz parte do ambiente dos sistemas sociais e apenas condiciona a evolução social, sem determiná-la.[11]



Figura 15. Consciência e comunicação acopladas pela linguagem
Fonte: Elaboração própria.

Parece uma tese desumana. É o contrário. Ao separar a pessoa do sistema, Luhmann protege a pessoa de ser reduzida ao sistema, e explica por que nenhuma consciência, por mais virtuosa, comanda o direito sozinha. A consciência irrita o direito; não o comanda. O espectador imparcial de Smith é, nessa linguagem, o modo pelo qual a consciência entra na comunicação jurídica: a decisão fundamentada, a regra geral, a expectativa que se estabiliza. É por isso que este Título começa em Smith e passa por Luhmann. O primeiro descreve a condição na consciência; o segundo, a condição na sociedade.

6.11 Evolução: variação, seleção e reestabilização

A sociedade, para Luhmann, evolui pela combinação de três mecanismos: variação, quando uma comunicação diverge do esperado; seleção, quando o sistema aproveita ou rejeita a variação; e reestabilização, quando a variação selecionada se incorpora às estruturas do sistema.

A gênese da EC 132 confirma o modelo. A variação veio da ciência, em 2014, com o projeto Nossa Reforma Tributária no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. A seleção ocorreu ao longo de nove anos, em que a proposta irritou e foi filtrada pelo sistema social, pelo empresarial, pelos

[11] NEVES, Entre Têmis e Leviatã, cit., p. 4.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Estados, pelos Municípios e pelo Congresso. A reestabilização chegou com a promulgação, em 20 de dezembro de 2023. A Parte II deste Título reconstrói esse percurso em detalhe.

Aplicado ao calendário da transição, o modelo evolutivo ganha datas. Entre 2026 e 2033, leis, regulamentos, soluções de consulta, sistemas eletrônicos e teses produzirão variação em escala inédita. A seleção caberá, em última instância, aos precedentes. A reestabilização virá quando a prática consolidada tornar previsível o que hoje é novidade. O juiz é o filtro de seleção: escolhe quais variações se tornam estrutura.

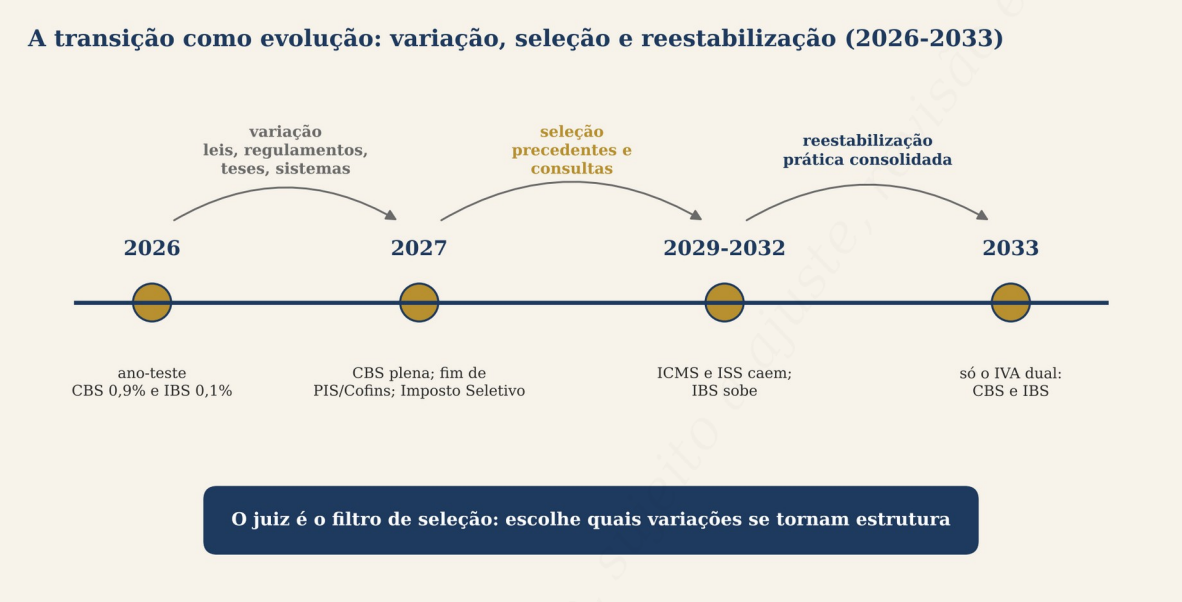


Figura 16. A transição como evolução: variação, seleção e reestabilização
Fonte: Elaboração própria, a partir de Luhmann, Sociologia do direito, e EC 132, arts. 125 a 133 do ADCT.

6.12 O Direito ordena por acoplamento

Nenhum sistema comanda outro por ordem. Essa é a lição mais exigente de Luhmann, e ela muda a compreensão do que significa a EC 132 ordenar a transição. O Direito não dá ordens à economia, à política ou às organizações. Fixa o código que todas observam quando decidem e cria estruturas comuns que todas passam a usar. Gunther Teubner chamou isso de direito reflexivo; Ian Ayres e John Braithwaite, de regulação responsiva.[12]

O acoplamento mais poderoso da EC 132 é o split payment com o crédito condicionado ao recolhimento. Ele faz o código da economia, pagar ou não pagar, carregar dentro de si o código do direito, lícito ou ilícito. Quem paga, cumpre; quem não recolhe, não gera crédito para o adquirente. A moral da responsabilidade vira infraestrutura. O Direito não comanda por ordem. Comanda por acoplamento.

6.13 Desafio prático: devolver à lei tributária a natureza normativa

O desafio do juiz, à luz de Luhmann, é contribuir para que a expectativa do contribuinte volte a ser normativa. Isso exige três coisas. Previsibilidade: decisões que confirmem a regra conhecida antes, e não interpretações novas aplicadas a fatos passados. Uniformidade: a mesma regra para todos, o

[12] TEUBNER, Gunther. O direito como sistema autopoiético. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1993; AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation. Oxford: Oxford University Press, 1992.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

que pede uniformização cedo, nos tribunais regionais e no Superior Tribunal de Justiça. E tradução: o argumento econômico, por mais relevante, só entra no processo traduzido em programa jurídico. O juiz que decide assim não está apenas julgando um caso; está estabilizando uma expectativa para todos os casos iguais.

6.14 Perguntas e respostas

12. Se o direito é fechado, como a realidade econômica entra no processo? Como irritação, traduzida em programa jurídico. O aumento de preços não muda o direito; pode fundamentar um pedido baseado numa norma, como o art. 130 do ADCT. Sem essa tradução, é apenas opinião.

13. O que é acoplamento estrutural, em termos práticos? É uma estrutura comum da qual dois sistemas passam a depender sem se confundirem. A Constituição acopla direito e política; o contrato acopla direito e economia; o split payment acopla o pagamento ao tributo.

14. Por que a distinção entre expectativa cognitiva e normativa importa ao juiz? Porque o sistema velho ensinou o contribuinte a prever, e não a confiar. A função do juiz na transição é confirmar a regra conhecida antes, para que a expectativa volte a ser normativa.

15. Se a pessoa está no ambiente, qual é o papel do espectador imparcial? O de irritar o direito na direção certa. A consciência não comanda o sistema, mas entra nele pelas decisões fundamentadas e pelas regras gerais. O juiz é o ponto em que a consciência de Smith encontra o sistema de Luhmann.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a alterações. Uso restrito ao registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 7. Jürgen Habermas: entendimento, mundo da vida e legitimidade

Era tarde da noite quando K. chegou. A aldeia jazia sob a neve espessa.
Franz Kafka, O castelo, 1926 (tradução livre do autor)

O agrimensor de Kafka chega à aldeia e nunca consegue falar com o castelo. Habermas escreveu para que isso não aconteça.

K. passa o romance inteiro tentando ser ouvido por uma administração que responde por intermediários, papéis e telefonemas sem interlocutor. O castelo decide sobre a sua vida, mas não conversa com ele. É o retrato de um sistema que perdeu o contato com o mundo da vida. Jürgen Habermas dedicou a obra a explicar como isso acontece nas sociedades modernas e em que condições o direito pode ser, ao mesmo tempo, ordem eficaz e ordem legítima. Para o juiz da transição, a sua pergunta é decisiva: o que torna legítima uma regra tributária que o cidadão não escreveu, mas é obrigado a cumprir?

7.1 Por que Habermas depois de Luhmann

Luhmann explica como o sistema funciona. Habermas pergunta se ele merece ser obedecido.

O capítulo anterior descreveu o direito como sistema autopoiético, que se reproduz pelo código lícito e ilícito e observa a sociedade sem se confundir com ela. A descrição é precisa, mas deixa uma pergunta em aberto, e foi Habermas quem a formulou contra Luhmann, num debate que atravessou décadas: a operação de um sistema não basta para lhe dar legitimidade. Um sistema pode funcionar perfeitamente e, ainda assim, governar pessoas que não reconhecem as suas regras como próprias. A EC 132 precisa das duas coisas: funcionar, como sistema, e ser reconhecida, como direito.

7.2 Ação comunicativa e ação estratégica

Agir comunicativamente é coordenar a ação pelo entendimento; agir estrategicamente é coordená-la pelo cálculo de sucesso.

Na Teoria da ação comunicativa (1981), Habermas distingue duas formas de coordenar a ação social. Na ação estratégica, cada participante busca o próprio sucesso e trata o outro como meio ou obstáculo. Na ação comunicativa, os participantes buscam entender-se sobre algo no mundo, levantando pretensões de validade que podem ser criticadas: a verdade do que se afirma, a correção da norma invocada, a sinceridade de quem fala. O entendimento não é ingenuidade; é a aposta de que a melhor razão pode convencer sem coação.

O sistema herdado era um campo de ação estratégica. A complexidade transformava o cumprimento da lei num jogo de posições: o planejamento tributário de um lado, a autuação defensiva do outro, a guerra fiscal entre os entes. Ninguém precisava convencer ninguém; bastava vencer. O Kafka descreveu essa racionalidade como alienação. A EC 132, ao positivar a cooperação como princípio (art. 145, § 3º), aposta

© Eurico Marcos Diniz de Santi

em outra forma de coordenação: a que depende do entendimento entre administrações, contribuintes e juízes sobre o sentido de uma lei comum.

7.3 Sistema e mundo da vida: a colonização

Quando o dinheiro e o poder passam a falar no lugar das pessoas, o mundo da vida é colonizado.

Habermas chama de mundo da vida o horizonte de sentidos compartilhados em que as pessoas se entendem: a cultura, a sociedade, a personalidade. Chama de sistemas os domínios da ação coordenados por meios não linguísticos, o dinheiro na economia e o poder na administração. Os sistemas são necessários, porque aliviam o mundo da vida de decisões que ele não conseguiria tomar sozinho. O problema surge quando invadem os domínios que dependem do entendimento e passam a decidir por eles. É a colonização do mundo da vida.

A tributação do consumo no sistema herdado é um exemplo dessa colonização. O imposto escondido no preço retirava do cidadão a possibilidade de saber quanto pagava e, portanto, de discutir o que recebia em troca. A decisão sobre a carga tributária migrava para os sistemas, o dinheiro das cadeias produtivas e o poder das administrações, sem passar pela conversa pública. A transparência do imposto por fora devolve ao mundo da vida uma informação que os sistemas haviam capturado. Quem paga vê, e quem vê pode discutir.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo I, § 3, Transparência (p. 244) e § 5, Cooperação (p. 250); Portal da Reforma Tributária, "11,3% não é tributo: é transparência" (31/10/2026).*

7.4 Direito e democracia: facticidade e validade

O direito moderno vive entre o fato da coerção e a pretensão de validade.

Em Direito e democracia: entre facticidade e validade (1992), Habermas mostra que o direito ocupa uma posição singular. De um lado, é fato: impõe-se pela coerção, independentemente de quem o cumpre concordar. De outro, pretende validade: reclama ser reconhecido como legítimo pelos seus destinatários. A tensão se resolve pelo princípio do discurso, segundo o qual são válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento como participantes de discursos racionais. Daí a tese da cooriginariedade: a autonomia privada, protegida pelos direitos fundamentais, e a autonomia pública, exercida na formação democrática da vontade, pressupõem-se mutuamente. O cidadão só é livre quando pode entender-se como autor das leis a que se submete.

7.5 A EC 132 como reforma de legitimidade

Poucas reformas tributárias no mundo deixaram um registro tão completo de como foram discutidas.

A lente de Habermas mostra um traço da EC 132 que a dogmática costuma tratar como mero detalhe histórico. A reforma foi precedida de uma década de debate público, com notas técnicas abertas, audiências, relatórios de comissão e de grupo de trabalho, emendas registradas e votadas, e o apoio institucional formalizado do

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Comsefaz e da Confederação Nacional de Municípios. O texto aprovado não nasceu de uma decisão de gabinete; nasceu de um processo em que os afetados, ou os seus representantes, tiveram voz e registraram as suas razões. É essa enunciação registrada que o Capítulo 18 deste Título e o Título VI apresentam como fonte do direito.

Para o juiz, a consequência é dupla. Primeiro, a justificativa da PEC, os relatórios e as notas técnicas não são apenas instrumentos para descobrir o sentido do texto; são a marca da sua legitimidade democrática. Desprezá-los é tratar a lei como fato bruto, separado das razões que a tornaram aceitável. Segundo, a própria decisão judicial participa do discurso. O dever de fundamentação, que o art. 93, IX, da Constituição e o art. 489, § 1º, do CPC tornam analítico, é a forma processual da pretensão de validade: a sentença não convence porque é imposta, mas porque expõe razões que podem ser criticadas.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 9.1, sobre a carta de apoio do Comsefaz (p. 56), § 16.1, sobre as notas técnicas do CCiF e a Consultoria Legislativa (p. 197) e § 16.14 a § 16.20, sobre os relatórios da PEC 45 (p. 222 a 232); JOTA, "Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil" (7/4/2026).*

7.6 O risco do novo sistema: o castelo digital

A automação pode ser a cura da colonização ou a sua forma mais perfeita.

O Sistema CBS/IBS é, em linguagem habermasiana, um sistema no sentido mais forte: coordena milhões de operações por meio de um código que ninguém discute a cada aplicação. Isso alivia o mundo da vida de uma complexidade que o esmagava. Mas reabre o risco de K.: um castelo que decide por parâmetros, responde por telas e não tem interlocutor. A resposta da EC 132 está na sua própria arquitetura: regras públicas, regulamento conjunto, harmonização entre o Comitê Gestor e a Receita Federal, consulta e contencioso. O juiz é o lugar em que essa resposta se completa, porque é diante dele que o contribuinte pode exigir que o sistema dê razões.

7.7 Desafio prático: a fundamentação diante do motor de regras

Caso didático. A administração indefere um pedido de ressarcimento com a motivação de que a operação foi rejeitada pelo sistema por inconsistência cadastral. O contribuinte alega que não sabe qual inconsistência e que o sistema não informa. A pergunta habermasiana não é apenas se o ressarcimento é devido, mas se a recusa cumpre a pretensão de validade que todo ato de autoridade carrega: dizer por quê. A transparência, princípio constitucional, e o dever de motivação, regra de todo ato administrativo, encontram aqui o mesmo ponto.

7.8 Perguntas para o debate

A enunciação registrada vincula o juiz ou apenas o orienta?

Análise: a apostila sustenta que as justificativas, os relatórios e as notas técnicas são fontes de cognição do sentido do texto aprovado. A lente de Habermas acrescenta um argumento de legitimidade: são o registro das razões que tornaram o texto

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aceitável. O grau de vinculação é questão aberta, examinada no Capítulo 3 do Título V e no Capítulo 18 deste Título.

A cooperação do art. 145, § 3º, é princípio jurídico ou programa político?

Análise: a positivação constitucional dá à cooperação força normativa. A pergunta está em saber que deveres concretos ela impõe às administrações e como convive com a autonomia dos entes.

A automação da cobrança reduz o espaço do discurso no direito tributário?

Análise: reduz o espaço da discussão sobre a interpretação a cada operação, porque a regra vem parametrizada. Pode ampliar o espaço da discussão sobre a própria regra, que passa a ser pública e única. O saldo depende de as instituições de correção funcionarem.

Referências do capítulo: HABERMAS, Jürgen. Teoria do agir comunicativo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, 2 v. (original de 1981). HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, 2 v. (original de 1992). SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. São Paulo: RT, 2014. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Das Schloss, 1926.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes e revisão ortográfica

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 8. Marcelo Neves: constitucionalização simbólica e transconstitucionalismo

A Muralha da China foi concluída no seu ponto mais setentrional.
Franz Kafka, "Durante a construção da Muralha da China", 1917 (tradução livre do autor)

A muralha de Kafka foi construída em trechos que nunca se encontraram. Muitas constituições também.

No conto de Kafka, o império decide construir a muralha pelo sistema de construção por trechos: grupos de operários erguem segmentos isolados, deslocam-se para longe e deixam lacunas que talvez nunca sejam preenchidas. A muralha existe como anúncio e como símbolo; como proteção, é duvidosa. Marcelo Neves deu a esse fenômeno um nome jurídico. Em A constitucionalização simbólica, mostrou que há textos constitucionais cuja função principal não é orientar condutas, mas produzir a imagem de um Estado que se ocupa dos problemas sem ter condições, ou vontade, de resolvê-los. A pergunta que o capítulo dirige à EC 132 é direta: ela é muralha por trechos ou muralha inteira?

8.1 Por que Neves numa apostila para juízes

Neves é o jurista brasileiro que levou Luhmann para a periferia e voltou com outra teoria.

Professor titular da Universidade de Brasília e ex-conselheiro do Conselho Nacional de Justiça, Neves partiu da teoria dos sistemas para mostrar que ela descreve mal o direito dos Estados periféricos. Onde a desigualdade é estrutural, o código lícito e ilícito não opera com autonomia: é invadido pelo dinheiro, pelo poder e pelas relações pessoais. A sua obra interessa ao juiz por duas razões. Oferece o diagnóstico mais preciso do que deu errado no sistema tributário herdado e oferece, com o transconstitucionalismo, uma chave para o problema mais delicado da transição: duas justiças aplicando a mesma lei.

8.2 A constitucionalização simbólica

Há textos que valem mais como símbolo do que como norma.

Neves distingue a função instrumental do direito, que é orientar condutas e resolver conflitos, da sua função simbólica, que é afirmar valores, produzir confiança e expor as instituições como merecedoras de crédito. Toda norma tem as duas dimensões. A constitucionalização simbólica ocorre quando a dimensão simbólica se hipertrofia e a instrumental se atrofia: o texto é celebrado, invocado e reformado, mas não se concretiza. Retomando a tipologia de Harald Kindermann, Neves identifica três formas de legislação simbólica: a que confirma valores sociais, a legislação-álibi, que dá a impressão de que o Estado responde a um problema, e a que adia o conflito por meio de fórmulas de compromisso dilatório.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O diagnóstico vale para o sistema tributário herdado. A legalidade tributária era, em larga medida, simbólica: celebrada na Constituição, negada na prática por um labirinto de regulamentos, convênios, soluções de consulta e autos de infração que construíam a regra depois do fato. O Kafka chamou isso de deformidades da legalidade, e o Capítulo 1 do Título V as inventaria. A guerra fiscal operava como legislação-álibi: benefícios concedidos para exibir ação política, contra a Constituição e com a certeza da demora no controle.

Diálogo com a obra do autor: *Kafka, alienação e deformidades da legalidade (2014); Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 13, "O Ovo da Serpente" (p. 69) e § 14.1, "Fim do Manicômio jurídico tributário" (p. 74); Portal da Reforma Tributária, "Anatomia da complexidade: a legislação do ICMS paulista exige 7 níveis de sepultura" (19/8/2026).*

8.3 Alopoiese: quando o direito deixa de se reproduzir por conta própria

Alopoiese é a reprodução do direito por códigos que não são os seus.

Contra a imagem de um sistema jurídico plenamente autônomo, Neves propõe o conceito de alopoiese, do grego allo, outro. Na modernidade periférica, a reprodução das comunicações jurídicas é bloqueada por injunções diretas da economia, da política e das relações pessoais. O resultado é a convivência de dois grupos: os subintegrados, que sofrem os deveres do direito sem acesso aos seus direitos, e os sobreintegrados, que usam o direito quando lhes convém e o ignoram quando lhes atrapalha. No direito tributário herdado, a divisão era visível. O pequeno contribuinte e o consumidor pagavam sem ver; os grandes grupos negociavam regimes, benefícios e transações. A lei era uma para quem não tinha acesso ao balcão e outra para quem tinha.

8.4 A EC 132 contra a constitucionalização simbólica

A EC 132 foi desenhada para ser norma, não símbolo.

Lida pela lente de Neves, a arquitetura da EC 132 revela uma preocupação constante com a concretização. A reforma não se limitou a declarar princípios; transformou-os em regras verificáveis: base ampla, alíquota única por ente para todas as operações, crédito sobre todas as aquisições, vedação de benefícios fora das hipóteses constitucionais, devolução dos saldos credores em prazo certo. Acrescentou travas que impedem que o símbolo substitua a norma: o art. 130 do ADCT, que proíbe o aumento da carga na transição sob controle do Senado e do TCU; o art. 9º da EC, que extingue os benefícios não previstos no texto; a legislação única que retira dos entes o poder de construir a regra caso a caso. E entregou a aplicação a um sistema operacional que executa a lei, em vez de deixá-la à espera da boa vontade de cada administração.

O risco, porém, não desapareceu. Neves ensina a reconhecê-lo. Os pedidos de adiamento da cobrança para 2028 funcionam como fórmula de compromisso dilatório: não discutem o mérito da regra, apenas o seu tempo. Os regimes diferenciados podem converter-se em legislação-álibi, se forem ampliados para exibir atenção a setores

© Eurico Marcos Diniz de Santi

sem justificação constitucional. E a tentação de ler a lei nova com o dicionário da antiga pode devolver ao texto o caráter simbólico que ele foi feito para abandonar.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 1.2 e § 1.3 (p. 30-31), Capítulo XXI, sobre a Pax brasileira e o papel do TCU (p. 591) e Capítulo XXII, sobre a proibição de aumento da carga (p. 601); JOTA, "A reforma tributária que a campanha não pode revogar: sete perguntas e respostas" (14/10/2026); Portal da Reforma Tributária, "A nova estatura da separação dos Poderes: o Império da Legalidade como cláusula pétrea fortalecida" (10/9/2026).*

8.5 Transconstitucionalismo: duas justiças, uma lei

Problemas constitucionais comuns pedem conversação entre ordens jurídicas, não hierarquia.

Em Transconstitucionalismo (2009), Neves observa que problemas constitucionais passaram a atravessar ordens jurídicas diversas, estatais, internacionais, supranacionais, e que nenhuma delas pode reivindicar a última palavra sobre todos. A resposta não é a hierarquia, mas a conversação constitucional: cada ordem mantém a sua identidade, aprende com as outras e se dispõe a rever as próprias posições diante das razões alheias. Entre a hidra, que se multiplica sem unidade, e Hércules, que pretende resolver tudo sozinho, Neves propõe uma racionalidade transversal.

A transição da CBS e do IBS cria um problema transconstitucional dentro do próprio Estado brasileiro. A mesma lei complementar, por mandato do art. 149-B, será aplicada pela Justiça Federal, quando se tratar da CBS, e pelas Justiças estaduais, quando se tratar do IBS. Duas ordens jurisdicionais, uma regra material. A divergência é provável; a contradição, um risco real. O Capítulo 10 do Título V descreve as soluções em debate e apresenta, como tese do autor, a manifestação cooperativa: a participação de um colega da outra Justiça em cada julgamento, sem voto, para manifestação. É, em pequena escala, a conversação constitucional que Neves propõe em grande escala.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XXV, § 4, sobre o contencioso tributário (p. 620) e Capítulo XXIX, "O absurdo da convivência de dois sistemas paralelos de CBS e IBS" (p. 649); Portal da Reforma Tributária, "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS" (28/5/2026).*

8.6 Desafio prático: a decisão divergente

Caso didático. Um juiz federal decide que determinada operação dá direito a crédito de CBS. Meses depois, um juiz estadual decide que a mesma operação, do mesmo contribuinte, não dá direito a crédito de IBS, aplicando o mesmo artigo da LC 214. A lente de Neves sugere que a pergunta não é qual dos dois tem razão em abstrato, mas que mecanismos permitem que cada um conheça e considere as razões do outro antes de decidir. Sem esses mecanismos, a mesma lei vira duas, e a legislação única se torna símbolo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

8.7 Perguntas para o debate

A legislação única do art. 149-B pode tornar-se simbólica se aplicada por duas justiças?

Análise: o risco existe se as decisões divergirem sem mecanismos de harmonização. A pergunta está no Capítulo 10 do Título V, que descreve o direito vigente e as alternativas em debate.

O pedido de adiamento da CBS para 2028 é questão jurídica ou política?

Análise: é, em primeiro lugar, decisão do constituinte e do legislador. Pode tornar-se jurídica se chegar aos tribunais por ações que pretendam suspender a cobrança. O Capítulo 11 do Título V examina o debate.

A distinção entre subintegrados e sobreintegrados ajuda a interpretar a justiça tributária do art. 145, § 3º?

Análise: ajuda a identificar a quem servia a complexidade do sistema herdado. A pergunta interpretativa é se a justiça tributária, positivada como princípio, autoriza o juiz a considerar esses efeitos distributivos na leitura das regras, ou se essa consideração cabe apenas ao legislador.

Referências do capítulo: NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011 (1. ed., 1994). NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006. NEVES, Marcelo. Transconstitucionalismo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. NEVES, Marcelo. Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. São Paulo: RT, 2014. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Beim Bau der chinesischen Mauer, 1917.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisões

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VII · TERCEIRO MOVIMENTO

A teoria do direito

Normas, regras, lacunas, ilícitos e argumentação

◆

Capítulo 9. Hans Kelsen: a pirâmide, a moldura e a escolha
Capítulo 10. H. L. A. Hart: o reconhecimento, a textura aberta e o marcador do jogo
Capítulo 11. Alchourrón e Bulygin: sistemas normativos e lacunas
Capítulo 12. Ricardo Guibourg: a minha grande referência
Capítulo 13. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero: os ilícitos atípicos e a guerra das falácias
Capítulo 14. Frederick Schauer: jogando pelas regras

Texto da 1ª Edição em construção — sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 9. Hans Kelsen: a pirâmide, a moldura e a escolha

Nossas leis não são conhecidas de todos; são segredo
do pequeno grupo de nobres que nos governa.
Franz Kafka, "A respeito da questão das leis", 1920 (tradução livre do autor)

Todo juiz brasileiro aprendeu Kelsen; poucos aprenderam a parte que mais lhe diz respeito.

A Teoria pura do direito costuma ser lembrada pela pirâmide, pela norma fundamental e pela separação entre direito e moral. É a lembrança da sala de aula. O capítulo que mais interessa ao juiz da transição é o último, sobre a interpretação. Ali Kelsen afirma o que a dogmática tradicional preferia esconder: a lei não dá ao juiz uma única resposta correta; dá-lhe uma moldura, e dentro dela o juiz escolhe. Este capítulo percorre o caminho de Kelsen da norma à moldura, e da moldura à responsabilidade de quem decide.

9.1 Por que Kelsen numa apostila sobre o juiz

Kelsen é o autor que levou o juiz a sério como criador de direito.

A imagem do juiz como boca da lei, que apenas declara o que a norma geral já continha, não sobrevive à Teoria pura. Para Kelsen, a sentença é uma norma individual, produzida por um órgão competente, no último escalão de um processo de criação que começa na Constituição. O juiz não é o fim mecânico do sistema; é um dos seus pontos de produção. Na transição para o Sistema CBS/IBS, em que a lei complementar é nova e os precedentes ainda não existem, essa lição deixa de ser teórica. Cada sentença sobre a CBS e o IBS será, literalmente, direito novo.

9.2 A pureza: ciência do direito e política do direito

A Teoria pura começa por uma delimitação. Ela se apresenta como teoria do direito positivo em geral, que quer conhecer o seu objeto e responder à pergunta sobre o que é o direito, e não sobre como ele deve ser; é, nas palavras de Kelsen, ciência jurídica e não política do direito (p. 1). A pureza não nega as conexões do direito com a moral, a economia e a política. Recusa o sincretismo que as confunde. Para o juiz, a lição é de higiene intelectual: saber quando está descrevendo o que a norma diz e quando está escolhendo o que ela deve dizer.

9.3 A norma como esquema de interpretação

O fato, para Kelsen, não carrega em si a sua significação jurídica. Uma reunião de pessoas que levantam a mão é um evento da natureza; é a norma que lhe atribui o sentido objetivo de aprovação de uma lei. A norma funciona como esquema de interpretação dos fatos (p. 3-4). A operação de compra de um insumo é um evento econômico; é a LC 214 que lhe dá o sentido de fato gerador da CBS e do IBS, de crédito apropriável ou de uso e consumo pessoal. Daí uma consequência para a transição: o mesmo fato pode ser lido por dois esquemas, o do sistema extinto e o da

© Eurico Marcos Diniz de Santi

EC 132. A dependência de trajetória é, em linguagem kelseniana, a aplicação do esquema de interpretação errado.

9.4 A pirâmide: a construção escalonada e a norma fundamental

As normas de uma ordem jurídica não estão lado a lado; formam uma construção escalonada, em que cada norma encontra o fundamento de validade na norma superior, até a norma fundamental pressuposta, que se refere a uma Constituição efetivamente estabelecida e globalmente eficaz (p. 141). Na transição, a escada tem degraus novos: a EC 132, as leis complementares 214 e 227, o regulamento, os atos conjuntos da Receita Federal e do Comitê Gestor, as decisões administrativas e as sentenças. Cada degrau só vale se encontrar apoio no de cima. O juiz que examina um ato conjunto pergunta, com Kelsen, se ele se apoia na lei complementar; e o que examina a lei complementar pergunta se ela se apoia na Emenda.

9.5 A moldura: a lei não dá uma só resposta

A indeterminação não é defeito da lei; é a condição de toda aplicação.

Kelsen identifica as fontes da indeterminação: a pluralidade de significações das palavras, a discrepância entre a vontade de quem editou a norma e a expressão escolhida, e a contradição entre normas que pretendem valer ao mesmo tempo. Em todos esses casos, o direito a aplicar forma uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação (p. 247). Qualquer ato que se mantenha dentro da moldura é conforme ao direito. O conceito de uso ou consumo pessoal da LC 214, a definição do destino nas operações digitais, o momento da extinção do débito no split payment: em todos esses pontos a lei oferece moldura, e não solução pronta.*

9.6 A interpretação autêntica: o juiz cria direito

Kelsen distingue a interpretação feita pelo órgão que aplica o direito, a que chama autêntica, de todas as outras. Só a primeira cria direito: o tribunal, ao decidir, realiza uma das possibilidades da moldura e produz uma norma individual. E Kelsen vai além. Pela via da interpretação autêntica, pode produzir-se norma situada inteiramente fora da moldura, desde que o ato já não possa ser anulado, e é assim, observa, que muitas vezes se cria direito novo, sobretudo nos tribunais de última instância (p. 250). A frase deveria estar na parede de todo gabinete. O poder de criar direito fora da moldura existe; a sua legitimidade, não. O juiz guardião da EC 132 é o que tem esse poder e recusa usá-lo.

9.7 Ciência e política: por que esta apostila assinala as suas teses

Saber qual, entre as possibilidades da moldura, é a correta não é, segundo Kelsen, "um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito" (p. 249). A ciência descreve a moldura e deixa a escolha ao órgão competente; o advogado que propõe uma única interpretação e o comentador que elege uma delas como a única acertada exercem função jurídico-política, o que não lhes pode ser proibido, desde que não o façam em nome da ciência (p. 251). É por fidelidade a essa advertência que esta apostila distingue a análise, que descreve a moldura, da tese do autor, que

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 545: “A norma superior, portanto, opera como uma moldura dentro da qual a norma inferior é livre para escolher a forma como pretende implementar os seus comandos.”.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

escolhe dentro dela. A pergunta é da transição; a moldura é do sistema; a escolha é do juiz.

9.8 Desafio prático: a moldura do uso e consumo pessoal

Um contribuinte apropria crédito de CBS e IBS sobre a aquisição de veículos usados por diretores, alegando uso misto, profissional e pessoal. O Fisco glosa o crédito por considerar os bens de uso pessoal. O juiz kelseniano começa pela moldura: quais leituras do conceito legal são possíveis à luz do texto da LC 214, da EC 132 e da enunciação registrada do processo legislativo? Depois, separa a descrição da escolha. Só então decide, sabendo que a sentença será norma individual e, se reiterada, orientação para todos os casos iguais. O erro a evitar é duplo: tomar a sua escolha como se fosse a única leitura possível, ou ultrapassar a moldura em nome de uma preferência econômica.

9.9 Perguntas para o debate

Se a lei oferece uma moldura, o juiz pode escolher qualquer leitura dentro dela?

Análise: para a Teoria pura, sim, no plano da validade; qualquer escolha dentro da moldura é conforme ao direito. Mas o juiz não decide só no plano da validade. Os capítulos sobre Smith, Hart e Schauer mostram critérios para escolher dentro da moldura: a imparcialidade, a regra de reconhecimento compartilhada e o valor da previsibilidade.

O que significa dizer que a sentença cria direito?

Análise: significa que ela é uma norma individual, produzida pelo órgão competente, e não a mera declaração de uma norma preexistente. Na transição, em que os primeiros casos fixarão a leitura da LC 214, essa criação ganha peso de precedente.

A Teoria pura serve para identificar a dependência de trajetória?

Análise: serve como ponto de partida. Se a norma é esquema de interpretação dos fatos, aplicar à CBS e ao IBS as categorias do ICMS e do PIS/Cofins é ler os fatos com o esquema de um sistema que já não vale.

Referências do capítulo: KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (Reine Rechtslehre, 2. ed., Viena: Deuticke, 1960; 1. ed., 1934). KAFKA, Franz. Zur Frage der Gesetze, 1920. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. São Paulo: RT, 2014.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 10. H. L. A. Hart: o reconhecimento, a textura aberta e o marcador do jogo

"De mim você quer saber o caminho?" "Sim", eu disse, "já que eu mesmo não consigo encontrá-lo." "Desista, desista", disse ele, e virou-se com um grande ímpeto, como as pessoas que querem ficar a sós com o seu riso.

Franz Kafka, "Desista!", 1922 (tradução livre do autor)

Kelsen explicou como as normas se encadeiam; Hart explicou como as pessoas as reconhecem.

Herbert Hart publicou O conceito de direito em 1961, em Oxford, e mudou a pergunta da teoria jurídica. A questão já não era apenas de onde vem a validade das normas, mas como uma comunidade de juízes, funcionários e cidadãos passa a tratar certas regras como o seu direito. A resposta de Hart é a mais útil que a teoria do direito pode oferecer a quem atravessa uma transição: um sistema jurídico existe quando os seus funcionários compartilham uma prática de reconhecimento. Entre 2026 e 2033, essa prática está sendo construída. E quem a constrói, antes de todos, são os juízes.

10.1 Ser obrigado e ter uma obrigação

O assaltante armado não cria direito; cria medo.

Hart começa desmontando a teoria que via o direito como ordens apoiadas em ameaças. O assaltante que exige a carteira sob a mira de uma arma obriga a vítima a entregá-la, mas a vítima não tem a obrigação de fazê-lo. A diferença entre ser obrigado e ter uma obrigação é a diferença entre a força e a regra (p. 92 e seguintes). Ter uma obrigação pressupõe uma regra aceita, que serve de padrão para julgar a conduta, a própria e a alheia. A lição tem endereço tributário. Durante décadas, o contribuinte brasileiro viveu a tributação como quem está diante do assaltante: obrigado, mas sem reconhecer a regra, porque a regra era incognoscível. A EC 132 é uma aposta na passagem do medo à obrigação: um tributo visível, uma lei comum, um crédito que se compreende. O juiz é quem confirma, caso a caso, que a passagem aconteceu.

10.2 Os três defeitos das regras primárias e os três remédios

Imagine-se uma comunidade que vivesse apenas de regras primárias, as que impõem deveres. Hart mostra que ela padeceria de três defeitos (p. 102-103). O primeiro é a incerteza: quando surge dúvida sobre quais são as regras ou sobre o seu alcance, não há procedimento para resolvê-la. O segundo é o caráter estático: as regras só mudam pelo lento crescimento e declínio dos costumes. O terceiro é a ineficácia da pressão social difusa: não há quem determine, com autoridade, se uma regra foi violada.

A cada defeito corresponde um remédio, e cada remédio é uma regra secundária, isto é, uma regra sobre as regras. Contra a incerteza, a regra de reconhecimento, que indica os traços pelos quais se identifica uma regra válida do grupo (p. 104). Contra o

© Eurico Marcos Diniz de Santi

caráter estático, as regras de alteração, que conferem poderes para criar e revogar regras (p. 105). Contra a ineficácia, as regras de julgamento, que atribuem a certos órgãos a competência para decidir, com autoridade, se houve violação (p. 106-107). O direito, para Hart, é a união de regras primárias e secundárias.

O sistema tributário extinto era, nesse vocabulário, uma comunidade doente de incerteza. Havia regras de alteração em excesso, nas mãos de 27 legislações estaduais e mais de 5.500 municipais, e regras de julgamento dispersas, sem um centro capaz de dizer qual era a regra. A EC 132 atacou os três defeitos de uma vez: uma lei complementar comum como base da regra de reconhecimento, uma regra de alteração concentrada e coordenada, e instâncias de harmonização e uniformização para o julgamento.

10.3 O ponto de vista interno

A transição não se faz com regras novas; faz-se com pessoas que passam a aceitá-las.

Hart distingue duas maneiras de falar sobre regras. O observador externo descreve o fato de que outros as seguem, como quem relata que, na Inglaterra, se reconhece como direito o que o Parlamento aprova. Quem aceita a regra fala de dentro: "o direito dispõe que". A primeira é uma afirmação externa; a segunda, uma afirmação interna, própria de quem usa a regra como guia e critério de crítica (p. 113-114). Um sistema jurídico vive enquanto os seus funcionários, ao menos, mantêm o ponto de vista interno em relação às regras secundárias.

A dependência de trajetória pode ser descrita com precisão nesses termos. O auditor, o contador, o advogado e o juiz formados no sistema extinto mantêm o ponto de vista interno em relação às regras velhas. Falam do ICMS e do PIS/Cofins como quem diz "o direito dispõe que"; e falam da CBS e do IBS como observadores externos, que descrevem o que o novo legislador inventou. A transição termina no dia em que essa posição se inverte: quando o juiz diz, sem estranhamento, "a não cumulatividade plena dispõe que", e passa a tratar as categorias do sistema extinto como história.

10.4 A regra de reconhecimento: uma prática que se constrói

A regra de reconhecimento é, para Hart, uma regra última: fornece os critérios pelos quais se avalia a validade de todas as outras e, quando há vários critérios, um deles é supremo (p. 116). Mas ela não é pressuposta, como a norma fundamental de Kelsen. Existe como uma prática complexa, embora normalmente concordante, dos tribunais, dos funcionários e dos particulares, ao identificarem o direito por referência a certos critérios; a sua existência é uma questão de fato (p. 121).

Essa é a passagem mais importante de Hart para o juiz da transição. A regra de reconhecimento do Sistema CBS/IBS ainda não está pronta. Que peso terão o regulamento, os atos conjuntos da Receita Federal e do Comitê Gestor, as decisões do Comitê de Harmonização, as soluções de consulta, a enunciação registrada do processo legislativo? A resposta não está escrita em lugar nenhum; será a prática dos tribunais que a fixará. Cada sentença que cita ou ignora uma dessas fontes contribui para formar a regra de reconhecimento do sistema novo. É também por isso que a

© Eurico Marcos Diniz de Santi

manifestação cooperativa entre as Justiças Federal e Estadual, proposta no capítulo sobre competência, interessa tanto: uma regra de reconhecimento só existe se a prática for concordante.

10.5 A textura aberta: casos claros e casos de penumbra

Toda regra geral, por mais bem redigida, tem um núcleo de casos claros e uma zona de penumbra. Se uma regra proíbe veículos no parque, um automóvel é claramente um veículo; mas a bicicleta, o patins e o avião de brinquedo? Os cânones de interpretação podem diminuir essas incertezas, mas não eliminá-las, porque são eles próprios regras gerais feitas de palavras gerais (p. 139-140). Hart chama a isso textura aberta, e insiste que não se trata de um defeito a corrigir. Não devemos desejar, nem como ideal, regras tão detalhadas que resolvessem antecipadamente todos os casos, porque essa escolha nos é imposta pela condição humana: "somos homens, não deuses" (p. 141). Trabalhamos com duas desvantagens, a ignorância dos fatos futuros e a indeterminação relativa dos nossos objetivos.

A LC 214 tem textura aberta onde mais importa: no uso e consumo pessoal, nas operações com bens de uso misto, na determinação do destino em fornecimentos digitais, na qualificação de um fornecimento como bem, serviço ou direito. Nos casos claros, o juiz aplica. Nos casos de penumbra, decide; e decide sabendo que a sua decisão vai iluminar a penumbra para os casos seguintes.

10.6 Definitividade não é infalibilidade: o marcador do jogo

A última palavra é do tribunal; a regra continua sendo do jogo.

Para enfrentar o cético que diz que "o direito é o que os tribunais dizem que é", Hart recorre a uma imagem. Muitos jogos são disputados sem marcador oficial, e os jogadores aplicam razoavelmente bem a regra de pontuação. Quando se institui um marcador cujas decisões são definitivas, as suas determinações ganham um estatuto indisputável: para os fins do jogo, o resultado passa a ser aquele que o marcador declara (p. 155). Mas isso não transforma o marcador em dono da regra. Essa autoridade não é a regra de pontuação; é a regra que confere autoridade e definitividade à aplicação que ele faz da regra de pontuação. Se o marcador passasse a marcar à vontade, o jogo deixaria de ser o mesmo jogo (p. 153-157). As decisões de um tribunal supremo são definitivas; não são, por isso, infalíveis.

Não há imagem melhor para o tema desta apostila. O juiz da transição é o marcador do jogo novo. As suas decisões terão autoridade definitiva, e é exatamente por isso que a sua fidelidade à regra de pontuação, a EC 132, importa tanto. A pergunta clássica, quem guarda o guardião, recebe em Hart uma resposta sóbria: o guardião é guardado pela regra que ele próprio reconhece, e pela comunidade que a pratica com ele.

10.7 O pós-escrito: o poder discricionário intersticial

No pós-escrito, publicado após a sua morte em resposta a Ronald Dworkin, Hart reafirma que em todo sistema haverá casos não regulados, em que o direito não dita nenhuma decisão; nesses casos, o juiz deve exercer um poder discricionário e criar

© Eurico Marcos Diniz de Santi

direito para o caso. Mas os poderes do juiz são diferentes dos do legislador: são intersticiais, exercidos para resolver casos concretos, sujeitos a muitos constrangimentos, e não servem para introduzir reformas de larga escala. E não podem ser exercidos de forma arbitrária: o juiz deve ter razões gerais para justificar a decisão e agir como agiria um legislador consciencioso (p. 335).

Hart, Kelsen e Bulygin convergem aqui, cada um com o seu vocabulário: a moldura, a textura aberta, a lacuna. E convergem no limite: o juiz cria direito nos interstícios, não reescreve o sistema. Para a transição, a consequência é clara. O juiz que encontra um caso não regulado pela LC 214 decide com razões gerais, que valeriam para todos os casos iguais. O que não pode fazer é usar o interstício para reabrir a escolha constitucional que a EC 132 já fez.

10.8 Hart e o espectador imparcial

O ponto de vista interno de Hart e o espectador imparcial de Smith descrevem a mesma figura vista de dois lados. Hart descreve, de fora, o funcionário que aceita as regras como critério da própria conduta. Smith descreve, de dentro, a voz que obriga cada um a olhar a própria conduta com os olhos de um terceiro bem informado. O juiz que reconhece a regra nova do ponto de vista interno e examina a própria decisão como o espectador imparcial a examinaria reúne as duas exigências: aceita a regra e não se esconde atrás dela.*

10.9 Desafio prático: dois marcadores para o mesmo jogo

Dois Tribunais Regionais Federais decidem de modo oposto se o crédito de CBS de um adquirente pode ser negado por falta de recolhimento do fornecedor, quando a operação ocorreu fora do split payment; dois Tribunais de Justiça podem fazer o mesmo com o crédito de IBS. Em Hart, a divergência não é apenas uma questão de mérito; é um sintoma de que a regra de reconhecimento ainda não é concordante. O juiz que recebe o terceiro caso tem diante de si duas decisões definitivas e nenhuma regra estabilizada. Deve perguntar qual das leituras reconduz a regra ao modelo da EC 132, considerar o que o Comitê de Harmonização e a outra Justiça já disseram sobre o tributo gêmeo da mesma operação, e decidir com razões que possam servir de regra de pontuação para os jogos seguintes.

10.10 Perguntas para o debate

Se a regra de reconhecimento é uma questão de fato, os juízes podem mudá-la à vontade?

Análise: não à vontade. A regra existe como prática concordante; um juiz isolado que a desafie produz uma decisão, não uma nova regra. Mas a prática muda pelas decisões reiteradas, e é por isso que os primeiros anos da transição têm peso desproporcional.

A textura aberta autoriza o juiz a preferir a solução economicamente mais conveniente?

Análise: a textura aberta abre espaço para escolha, mas a escolha deve ser justificada por razões gerais e compatível com o sistema. O pós-escrito é claro: o juiz decide como um legislador consciencioso, nos interstícios, sem reformar o sistema.

* Do autor: “Arquitetura da destruição: o ICMS e seus 8.709.120 sistemas” (JOTA, 24 jun. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Qual a diferença entre a moldura de Kelsen e a textura aberta de Hart?

Análise: as duas descrevem a indeterminação. Kelsen a vê do ponto de vista da validade: qualquer escolha dentro da moldura é conforme ao direito. Hart a vê do ponto de vista da prática: no núcleo, as regras guiam; na penumbra, o juiz escolhe, e a sua escolha passa a integrar a prática.

O que a metáfora do marcador ensina sobre os tribunais superiores na transição?

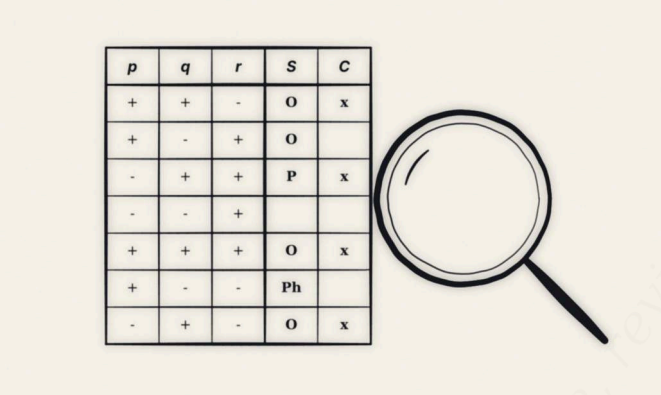
Análise: que a definitividade das suas decisões aumenta, e não diminui, o dever de fidelidade à regra. Um marcador que marca à vontade muda o jogo; um tribunal que lê a EC 132 com as categorias do sistema extinto muda a Reforma.

Referências do capítulo: HART, H. L. A. O conceito de direito. Trad. A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian (The Concept of Law, Oxford: Clarendon Press, 1961; 2. ed. com Pós-escrito, 1994). DWORKIN, Ronald. Taking Rights Seriously. London: Duckworth, 1977. SMITH, Adam. The Theory of Moral Sentiments, 1759. KAFKA, Franz. Gibs auf!, 1922.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 11. Sistemas normativos: Alchourrón, Bulygin e a escola analítica entre Buenos Aires e Alicante



O Normoscópio

Carlos E. Alchourrón e Eugenio Bulygin 1931-1996; 1931-2021

Normative Systems (1971); Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales (1975); Análisis lógico y derecho (1991)

Ideia central: A norma correlaciona casos e soluções; um sistema pode ser completo, coerente e independente, e isso se pode verificar

11.1 Uma escola, duas margens do Atlântico

Há escolas que se fazem com prédios; esta se fez com conversas. Nos anos 1950 e 1960, no Instituto de Filosofia do Direito da Universidade de Buenos Aires, Ambrosio Gioja ensinava Kant, Husserl e a Teoria Pura de Kelsen filosofando diante dos alunos, com um giz na mão que não usava para escrever, mas para gesticular. À volta dele se formou um grupo que mudaria a filosofia do direito em língua espanhola: Carlos Alchourrón, Eugenio Bulygin, Genaro Carrió, Roberto Vernengo e, logo depois, Ricardo Guibourg. Bulygin contou que Alchourrón, seu contemporâneo e amigo, substituiu Kant e Husserl por Wittgenstein, Carnap, Quine e Tarski, e que a esses nomes se somaram Alf Ross, Hart e, sobretudo, Georg Henrik von Wright.[1]

Guibourg recorda as aulas da aula 14, em que Gioja discutia com Alchourrón, Bulygin, Carrió e Vernengo, e debatia com um estudante com o mesmo apaixonado respeito com que debatia com os colegas. Daí tirou a lição que levou para a vida: o debate leal e intenso é a melhor prova de respeito pelo pensamento do outro.[2] Essa é a primeira lição da escola para os juízes, antes de qualquer fórmula: rigor é uma forma de cortesia.

A segunda margem é espanhola. Em 1984, Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero fundaram em Alicante a revista Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho, que se tornou o ponto de encontro entre a escola de Buenos Aires e a filosofia do direito da Espanha e da Itália. Por ela passaram Ernesto Garzón Valdés, Carlos Nino, José Juan Moreso, Pablo Navarro, María Cristina Redondo, Jorge Rodríguez, Riccardo Guastini e tantos outros, e nela se publicaram as entrevistas em que von

[1] BULYGIN, Eugenio. Mi visión de la filosofía del Derecho. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 32, 2009.

[2] ATIENZA, Manuel. Entrevista a Ricardo Guibourg. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Wright, Bulygin, Guibourg e Vernengo contaram a própria história. Do Brasil, Juliano Maranhão, da Universidade de São Paulo, levou à Doxa uma reflexão sobre as expectativas e as desilusões da lógica no direito.[3] A minha própria formação analítica é tributária dessa escola, e o meu livro de lógica jurídica é dedicado a dois dos seus mestres, Ricardo Guibourg e Daniel Mendonca.[4]

11.2 Normative Systems: a norma como correlação entre casos e soluções

Em 1971, Alchourrón e Bulygin publicaram em Viena e Nova York Normative Systems, traduzido em 1975 como Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. O livro propõe uma ideia simples e de consequências enormes: uma norma é um enunciado que correlaciona um caso com uma solução. O caso é uma combinação de propriedades relevantes; a solução é a qualificação deôntica de uma conduta: obrigatória, proibida ou permitida.[5]

Para reconstruir um sistema, o jurista define três universos. O universo do discurso, que delimita o problema. O universo de propriedades, que reúne as características consideradas relevantes. E o universo de soluções, que reúne as qualificações possíveis. Com duas propriedades há quatro casos possíveis; com três, oito; com n propriedades, dois elevado a n. O sistema normativo é o conjunto de normas que, com as suas consequências lógicas, atribui soluções a esses casos.

Bulygin lembrava uma frase do penalista Sebastián Soler: a lógica é como as molas de um sofá, indispensável, mas não deve aparecer. Por isso as fórmulas de Normative Systems ficaram confinadas a um apêndice que quase ninguém lê, e o corpo do livro pode ser lido por qualquer jurista atento.[6] Este capítulo segue a mesma regra.

11.3 Completude, coerência, independência

Reconstruído o sistema, três propriedades podem ser verificadas. Um sistema é completo quando atribui solução a todos os casos do universo; incompleto quando há ao menos um caso sem solução, uma lacuna normativa. É coerente quando não atribui a nenhum caso soluções incompatíveis; incoerente quando há antinomia. É independente quando nenhuma norma é dedutível das outras; redundante quando há normas que repetem o que outras já dizem.

A matriz que mostra essas propriedades foi chamada por Daniel Mendonca de Normoscópio: um instrumento que amplia a percepção do nosso olhar sobre as normas, para que possam ser observadas com mais detalhe e precisão.[7] O exemplo a seguir é didático. Com duas propriedades, a vinculação da aquisição à atividade econômica e a extinção do tributo da etapa anterior, um sistema S1 com uma única norma resolve um caso e deixa três sem solução. Um sistema S2, que acrescenta duas normas, resolve os quatro, sem incompatibilidades.

---

[3] MARANHÃO, Juliano S. A. La lógica en el Derecho: grandes expectativas y algunas desilusiones. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 32, 2009.

[4] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lógica jurídica e sistema no direito: caso da prescrição no redirecionamento da execução fiscal. São Paulo: edição do autor.

[5] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien; New York: Springer, 1971; ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires: Astrea, 1975.

[6] BULYGIN, Mi visión de la filosofía del Derecho, cit.

[7] SANTI, Lógica jurídica e sistema no direito, cit., sobre a expressão cunhada por Daniel Mendonca.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O Normoscópio: universo de casos, soluções e lacunas (exemplo didático)

A: aquisição vinculada à atividade econômica B: tributo da etapa anterior efetivamente extinto

S1 = { N1: A e B → crédito permitido } S2 = S1 + { N2: não B → crédito não permitido; N3: não A → crédito não permitido }

Caso	A	B	Solução em S1	Solução em S2
C1	+	+	crédito permitido	crédito permitido
C2	+	-	? lacuna normativa	não permitido (N2)
C3	-	+	? lacuna normativa	não permitido (N3)
C4	-	-	? lacuna normativa	não permitido (N2, N3)

S1 é incompleto: resolve 1 dos 4 casos. S2 é completo e coerente: resolve os 4, sem soluções incompatíveis.

Exemplo simplificado, inspirado na regra do crédito condicionado à extinção do débito; não reproduz o regime legal integral.

Figura 24. O Normoscópio: universo de casos, soluções e lacunas
Fonte: Elaboração própria, a partir de Alchourrón e Bulygin, Normative Systems, e Mendonca.

O exemplo mostra o que a leitura linear esconde. Lendo S1, ninguém percebe de imediato que três casos ficaram sem resposta; a matriz o revela. Na transição, em que leis, regulamentos, atos do Comitê Gestor e da Receita Federal se sobrepõem, a reconstrução dos sistemas é a única forma segura de saber se o caso tem solução, se tem duas, ou se não tem nenhuma.

11.4 Quatro lacunas, quatro remédios

Alchourrón e Bulygin distinguem a lacuna normativa de outras situações que costumam ser chamadas pelo mesmo nome. Há lacuna de conhecimento quando não se sabe se o caso individual tem ou não a propriedade relevante: é um problema de prova. Há lacuna de reconhecimento quando o termo que define a propriedade é vago e não se sabe se o caso cabe nele: é um problema de interpretação. E há lacuna axiológica quando o sistema dá solução ao caso, mas essa solução é considerada inadequada porque o legislador não levou em conta uma propriedade que, segundo o intérprete, deveria ter considerado.[8]

[8] ALCHOURRÓN; BULYGIN, Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

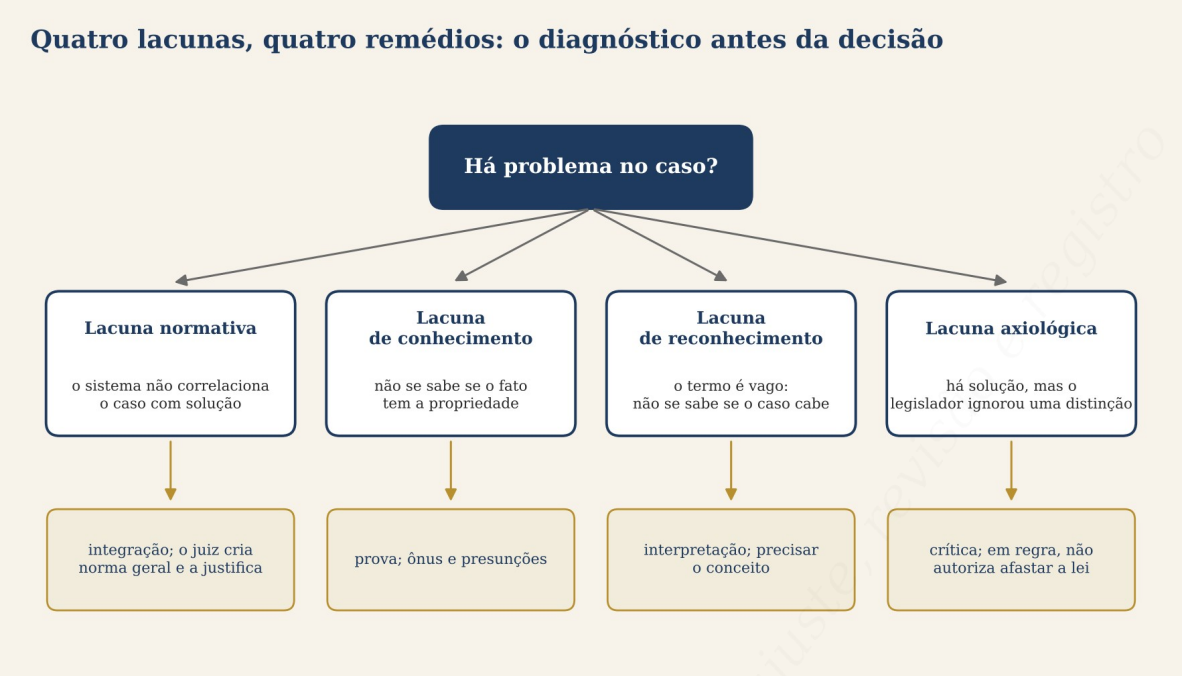


Figura 25. Quatro lacunas, quatro remédios: o diagnóstico antes da decisão

Fonte: Elaboração própria, a partir de Alchourrón e Bulygin, Normative Systems, e Rodríguez, Lagunas axiológicas y relevancia normativa.

A distinção é decisiva porque cada lacuna tem um remédio diferente. A lacuna normativa autoriza a integração. A de conhecimento se resolve pela prova, pelos ônus e pelas presunções. A de reconhecimento, pela interpretação. A axiológica, em regra, não autoriza o juiz a afastar a solução legal: é matéria de crítica e de reforma legislativa, salvo quando a distinção ignorada pelo legislador é exigida pela própria Constituição. Jorge Luis Rodríguez mostrou, na Doxa, que a lacuna axiológica pressupõe uma tese sobre a relevância das propriedades, e que confundi-la com a lacuna normativa é o caminho mais curto para o juiz substituir o legislador.[9]

No livro Lógica jurídica e sistema no direito, apliquei essa distinção ao Tema 444 do Superior Tribunal de Justiça, sobre a prescrição no redirecionamento da execução fiscal. O acórdão paradigma afirmou que o legislador não disciplinara a prescrição para o redirecionamento; a reconstrução do sistema do art. 174 do CTN mostra que todos os casos possíveis têm solução, e que o que se identificou foi uma lacuna axiológica imprópria, escavada para ser preenchida com a solução preferida.[10] O exemplo vale para a transição: muitas "lacunas" da LC 214 serão, na verdade, desacordos com a solução legal.

11.5 Normas e proposições normativas: o jurista descreve, o juiz decide

Outra distinção da escola é a que separa normas de proposições normativas. A norma prescreve: "é proibido apropriar crédito de bens de uso pessoal". A proposição normativa descreve: "segundo a LC 214, é proibido apropriar crédito de bens de uso pessoal". A primeira não é verdadeira nem falsa; a segunda é verdadeira ou falsa conforme o que o sistema diz. Bulygin insistiu que a ciência do direito se ocupa de proposições normativas e de casos genéricos, mostrando que consequências

[9] RODRÍGUEZ, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho.

[10] SANTI, Lógica jurídica e sistema no direito, cit.; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.201.993/SP (Tema 444).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

se seguem das normas gerais; os juízes, ao contrário, resolvem casos individuais e, ao fazê-lo, ditam normas.[11]

Para o juiz, a distinção tem uma utilidade imediata. Pareceres, notas técnicas e artigos de doutrina, inclusive os desta apostila, são proposições normativas: podem estar certos ou errados sobre o que o sistema diz. A sentença é uma norma: vale porque foi ditada pela autoridade competente, ainda que a proposição que a fundamenta esteja errada. Por isso o juiz deve ler a doutrina como quem confere uma descrição, e não como quem recebe uma ordem.

11.6 Os juízes criam direito?

Bulygin enfrentou a pergunta num texto célebre, Los jueces ¿crean derecho?, e distinguiu três respostas. Para a doutrina tradicional, o direito é o conjunto das normas gerais, criadas pelo legislador, e os juízes apenas as aplicam. Para Kelsen, o direito inclui normas gerais e individuais, e os juízes criam direito sempre, porque criam normas individuais. Bulygin defendeu uma terceira tese: em situações normais, os juízes não criam direito; mas, diante de lacunas normativas ou de contradições, criam normas gerais, que figuram na fundamentação da sentença e que justificam a decisão do caso.[12]

Teoria	O que é direito	Os juízes criam direito?
Doutrina tradicional	O conjunto das normas gerais	Não: apenas aplicam a lei
Kelsen	Normas gerais e individuais	Sempre: toda sentença é norma individual
Bulygin	O conjunto das normas gerais	Só nas lacunas e contradições: criam a norma geral que fundamenta a decisão

A tese de Bulygin descreve com exatidão o que acontecerá na transição. Na maior parte dos casos, o juiz aplicará a LC 214 e a LC 227. Nos casos de lacuna normativa, que existirão, criará a norma geral que fundamenta a decisão. Essa norma tenderá a ser generalizada pelos precedentes. Daí a responsabilidade: quem cria norma geral na transição está escrevendo, de fato, o sistema que vigorará depois dela.*

11.7 Sistema e ordem jurídica: a transição como sequência

Em 1976, Alchourrón e Bulygin propuseram distinguir sistema jurídico de ordem jurídica. O sistema é um conjunto de normas num momento dado; a ordem é a sequência de sistemas que se sucedem no tempo, unificada por um critério de identidade, em regra a mesma Constituição. Cada promulgação ou derrogação produz um novo sistema momentâneo; a ordem permanece.[13]

[11] CARACCIOLO, Ricardo. Entrevista a Eugenio Bulygin. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho.

[12] BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, n. 18, 2003.

[13] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Sobre el concepto de orden jurídico. Crítica: Revista Hispanoamericana de Filosofía, v. 8, n. 23, 1976. Reproduzido em Análisis lógico y derecho. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 462.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

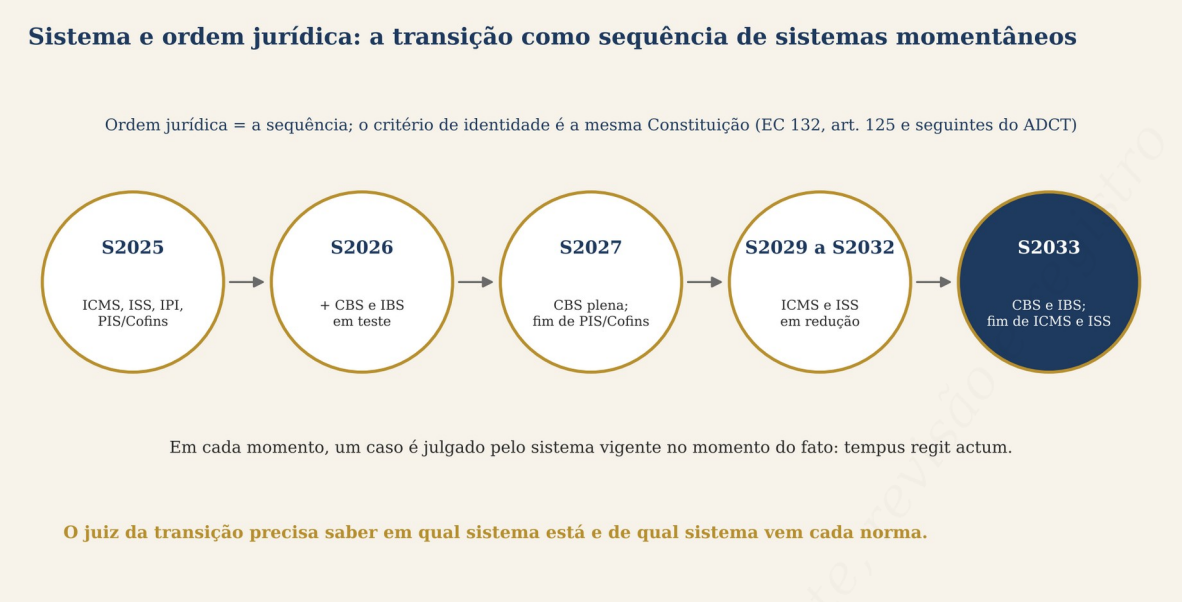


Figura 26. Sistema e ordem jurídica: a transição como sequência de sistemas momentâneos
Fonte: Elaboração própria, a partir de Alchourrón e Bulygin, Sobre el concepto de orden jurídico, e EC 132, arts. 125 a 133 do ADCT.

Nenhuma transição tributária no mundo ilustra tão bem essa distinção quanto a brasileira. Entre 2026 e 2033, o juiz conviverá com sistemas momentâneos distintos, cada um com tributos diferentes e alíquotas diferentes, todos parte da mesma ordem constitucional. Um fato de 2027 será julgado pelo sistema de 2027, ainda que a sentença seja proferida em 2034. A dependência de trajetória, nessa linguagem, é a persistência de normas, ou de interpretações, de um sistema momentâneo anterior num sistema posterior que já as derrogou: uma antinomia entre sistemas de momentos diferentes, que chamo de antinomia diacrônica.

11.8 Guibourg e Mendonca: o método contra o arbítrio

Ricardo Guibourg levou a escola para a teoria geral, para a informática jurídica e para a epistemologia. Num ensaio publicado na Doxa, El papel de la norma en la despersonalización del poder, mostrou que a norma geral cumpre uma função política precisa: transforma a vontade de quem manda num modelo impessoal de conduta, que vincula também quem manda, e que, por isso mesmo, se torna um flanco aberto à crítica. A justificação é uma ferramenta do domínio e, ao mesmo tempo, o seu ponto fraco.[14] O split payment e o motor de regras do Sistema CBS/IBS são a forma mais radical de despersonalização do poder tributário já tentada no Brasil: o crédito e o débito deixam de depender da interpretação de um agente e passam a depender de uma regra publicada e verificável.

Em La certeza de los criterios, Guibourg parte de uma ameba que estende um pseudópodo em busca de alimento para mostrar que todo ser vivo depende de critérios para distinguir o que lhe convém, e que o direito é um sistema sofisticado de critérios cuja certeza é sempre relativa.[15] A ameba de Guibourg conversa com a célula de Maturana e Varela: ambos mostram que conhecer é distinguir, e que distinguir é uma operação do próprio sistema.

[14] GUIBOURG, Ricardo A. El papel de la norma en la despersonalización del poder. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho.
[15] GUIBOURG, Ricardo A. La certeza de los criterios. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, 2002.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Com Daniel Mendonca, Guibourg escreveu La odisea constitucional, de 2004, uma viagem pelas tormentas do método no direito constitucional: as fontes, a interpretação, a sistematização de normas, a incoerência e a incompletude, as lacunas axiológicas e o controle de constitucionalidade.[16] O livro é, para o juiz brasileiro da transição, um manual de navegação. Mostra que interpretar a Constituição é decidir, e não apenas descobrir; e que, por isso, a decisão precisa de critérios explícitos e controláveis.

11.9 A ponte brasileira: Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho

A escola analítica tem uma margem brasileira, e ela passa por Recife e por São Paulo. Em 1977, Lourival Vilanova publicou As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, a obra que trouxe para o Brasil a lógica deôntica, a teoria das normas e o conceito de sistema, em diálogo com Kelsen, Husserl e von Wright.[17] Vilanova mostrou que a norma jurídica tem uma estrutura condicional, uma hipótese que implica uma consequência, e que o sistema do direito positivo pode ser analisado com o mesmo rigor com que a escola de Buenos Aires analisava os sistemas normativos.

Paulo de Barros Carvalho levou essa lição ao direito tributário. A regra-matriz de incidência tributária é, na linguagem deste capítulo, uma reconstrução do universo de propriedades relevantes da norma de tributação: quem a aplica sabe exatamente quais critérios precisam estar presentes para que o tributo seja devido, e quais são irrelevantes. O construtivismo lógico-semântico acrescenta a consciência de que essa reconstrução é obra do intérprete, feita a partir do texto e controlada pela coerência do sistema.[18] A minha formação passou por essa ponte: de Paulo de Barros Carvalho e de Vilanova, aprendi a ler o tributo como norma; de Alchourrón, Bulygin, Guibourg e Mendonca, a testar o sistema com o Normoscópio.

Para o juiz da transição, a ponte tem uma consequência prática. A regra-matriz da CBS e do IBS precisa ser reconstruída a partir da Constituição e da LC 214, e não a partir da memória do ICMS ou do PIS e da Cofins. Cada critério deve ser conferido com o texto novo: o critério material da operação com bens e serviços, o espacial do destino, o temporal do fornecimento, o pessoal do contribuinte e dos responsáveis, o quantitativo da base e da alíquota. Uma regra-matriz montada com peças do sistema velho é a peste em forma de esquema.*

11.10 A lógica e a argumentação: um armistício

A escola analítica foi acusada de formalismo. Atienza e Ruiz Manero, desde Alicante, desenvolveram uma teoria da argumentação jurídica que valoriza os princípios, a ponderação e a dimensão pragmática do direito; Bulygin permaneceu cético quanto à capacidade da argumentação de substituir o modelo dedutivo de justificação. A controvérsia foi fecunda.[19] Juliano Maranhão propôs um armistício: o direito como sistema de regras corresponde à lógica

[16] MENDONCA, Daniel; GUIBOURG, Ricardo A. La odisea constitucional: Constitución, teoría y método. Madrid: Marcial Pons, 2004.

[17] VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1977.

[18] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1985 (com edições sucessivas).

[19] ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Sobre principios y reglas. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 10, 1991; CARACCIOLO, Entrevista a Eugenio Bulygin, cit.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3.1, p. 548: "O tema central deste capítulo envolve a intricada relação entre o critério material e o critério quantitativo do Imposto Seletivo.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

deôntica e à revisão de normas; o direito como atividade interpretativa corresponde à lógica da argumentação derrotável; e as duas podem ser integradas.[20]

Para o juiz, o armistício tem uma tradução simples. A dedução controla a coerência entre a premissa normativa, a premissa fática e a conclusão; a argumentação controla a escolha das premissas. Uma sentença sem dedução é arbitrária; uma sentença sem argumentação é cega. Atienza resumiu, num decálogo do bom argumentador, conselhos que todo juiz pode pendurar na parede, entre eles o de não confundir argumentar com disputar e o de saber que argumentar é uma forma de cooperar.[21]

11.11 Desafio prático: a lacuna que não era lacuna

Imagine-se que um contribuinte alegue que a LC 214 não regula o crédito de determinada aquisição, por exemplo um serviço digital contratado do exterior e utilizado parcialmente na atividade, e que, diante da lacuna, o juiz deveria aplicar por analogia a disciplina do PIS e da Cofins. O Normoscópio impõe três passos. Primeiro, reconstruir o universo de propriedades relevantes segundo a própria LC 214: há aquisição, há vinculação à atividade, há extinção do débito na importação? Segundo, verificar se o caso tem solução no sistema novo. Terceiro, só se não tiver, integrar a lacuna, e mesmo assim com normas e princípios do sistema novo, não do extinto.

Na quase totalidade dos casos, o primeiro passo mostrará que não há lacuna normativa: há uma regra geral de crédito e uma exceção. A analogia com o tributo extinto seria, então, não integração, mas transplante: a peste do capítulo 6, vestida de técnica.

11.12 Perguntas e respostas

1. O que é um sistema normativo, para Alchourrón e Bulygin? É o conjunto de normas que, com as suas consequências lógicas, correlaciona casos com soluções num universo de discurso determinado.

2. Como saber se há lacuna normativa? Reconstruindo o universo de casos a partir das propriedades consideradas relevantes pelo próprio sistema e verificando se algum caso ficou sem solução. A leitura linear da lei não basta.

3. O juiz pode corrigir uma lacuna axiológica? Em regra, não: a lacuna axiológica é um desacordo com a solução legal e se resolve pela crítica e pela reforma. A exceção é a distinção exigida pela própria Constituição, caso em que o problema passa a ser de constitucionalidade.

4. Qual a diferença entre norma e proposição normativa? A norma prescreve e não é verdadeira nem falsa; a proposição normativa descreve o que o sistema prescreve e é verdadeira ou falsa. A doutrina formula proposições; o juiz dita normas.

5. Os juízes criam direito? Segundo Bulygin, não em situações normais; mas sim diante de lacunas e contradições, quando criam a norma geral que fundamenta a decisão.

---

[20] MARANHÃO, La lógica en el Derecho: grandes expectativas y algunas desilusiones, cit.

[21] ATIENZA, Manuel. Diez consejos para argumentar bien o decálogo del buen argumentador. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. Qual a relação entre a regra-matriz de incidência e os sistemas normativos? A regra-matriz de Paulo de Barros Carvalho reconstrói os critérios relevantes da norma de tributação, como o universo de propriedades de Alchourrón e Bulygin reconstrói os casos de um sistema. Na transição, deve ser montada com o texto da EC 132 e da LC 214.*

7. Para que serve a distinção entre sistema e ordem jurídica na transição? Para identificar qual sistema momentâneo rege cada fato, entre 2026 e 2033, e para reconhecer quando uma norma ou interpretação de um momento anterior sobrevive indevidamente num momento posterior.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e acréscimo

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3.1, p. 547.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 12. Ricardo Guibourg: a minha grande referência

"Ah", disse o rato, "o mundo fica mais estreito a cada dia."

Franz Kafka, "Pequena fábula", c. 1920 (tradução livre do autor)

Guibourg tem um capítulo só para ele porque é a minha grande referência.

O rato de Kafka corre por um mundo que se estreita até a ratoeira e só então ouve do gato que bastava mudar de direção. O jurista que corre pelas categorias herdadas sem perguntar por que corre é esse rato. Ricardo Guibourg ensinou-me a parar e mudar de direção: definir os termos antes de discutir, separar o que a norma diz do que gostaríamos que dissesse, trazer à superfície os critérios que usamos sem saber. Herdeiro da escola analítica de Buenos Aires, juiz por décadas e pioneiro da informática jurídica, ele reúne numa só obra o teórico, o magistrado e o engenheiro de sistemas. É a combinação exata de que o juiz do Sistema CBS/IBS precisa.

12.1 Quem é Guibourg

Três vozes num só autor: o teórico, o juiz e o precursor da tecnologia jurídica.

Nascido em Buenos Aires em 1938, Ricardo Alberto Guibourg formou-se no círculo de Ambrosio Gioja, ao lado de Carlos Alchourrón, Eugenio Bulygin e Roberto Vernengo, que compuseram a banca da sua tese de doutorado em 1986. Foi juiz da Câmara Nacional de Apelações do Trabalho até 2010, dirige o Mestrado em Filosofia do Direito da Universidade de Buenos Aires, presidiu a Associação Argentina de Filosofia do Direito e foi vice-presidente da Associação Internacional de Filosofia do Direito e Filosofia Social. Já nos anos 1970 escrevia sobre a relação entre a justiça e a máquina, quando poucos juristas imaginavam um computador num tribunal.

A obra é extensa e coerente. Lógica, proposición y norma (1980, com Echave e Urquijo) é o manual com que gerações de juristas latino-americanos aprenderam lógica. Derecho, sistema y realidad (1986), a tese doutoral, examina a tensão entre validade e eficácia. El fenómeno normativo (1987) trata da ação, da norma e do sistema. Informática jurídica decisoria (1993) e os textos sobre informática jurídica tratam da decisão automatizada. Pensar en las normas (1999), La construcción del pensamiento (2004) e Saber derecho (2013) completam um percurso que vai da lógica à epistemologia e volta à prática. Com Daniel Mendonca, escreveu La odisea constitucional (2004), aplicação do método analítico à interpretação e ao controle da Constituição.

12.2 A ciência bifronte: validade e eficácia

O positivismo tem duas faces, como Jano: uma olha a validade, outra a eficácia.

Em Derecho, sistema y realidad, Guibourg mostra que o normativismo de Kelsen e Hart e o realismo de Olivecrona e Ross são obrigados a fazer concessões um ao outro,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e que essas concessões corroem a coerência de ambos. Kelsen cede à realidade no costume, na revolução vitoriosa e no desuso, casos em que a eficácia acaba condicionando a validade. O realismo puro, por sua vez, troca a pirâmide sólida por uma duna volátil: se só vale o que é acatado, o jurista perde argumentos para discutir o que a autoridade deve decidir. A ciência do direito precisa olhar para os dois lados.

A lição é a chave da transição. A EC 132 já tem validade. O que está em jogo a partir de 2027 é a eficácia, e a eficácia se decide na conduta de contribuintes, fiscais e juízes. A prática que resiste à reforma é, na linguagem de Guibourg, um fato extrassistemático que pretende condicionar a validade. No Brasil, a lei só se revoga por lei, e não há desuso formal. Mas a lente realista mostra o risco: a dependência de trajetória é uma tentativa de desuso de fato da Constituição.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 13.5.1, "A Lógica da Inércia Institucional" (p. 73); Migalhas, "Contaminação do sistema CBS/IBS pela Maldição do Path Dependence" (27/7/2026).*

12.3 Nada é mais prático do que a teoria

Quem diz que a teoria não serve à prática já opera com uma teoria: a do sistema antigo.

Em Pensar en las normas, Guibourg escreve que "nada hay más práctico que la teoría" (p. 18, apud Botero, 2021). Teoria, para ele, é o conjunto de parâmetros que desenhamos para tornar a prática mais eficaz, e escolher uma teoria exige decisões sobre o que conta como prática eficaz. A frase desmonta a pergunta que acompanha toda reforma: e na prática? A prática não é um fato natural que se opõe à teoria; é uma teoria antiga que deixou de ser examinada. Em "Una concepción analítica del derecho" (2008) e em Saber derecho (2013), Guibourg descreve o direito como prática que afeta grupos com expectativas distintas: os governantes querem acatamento; os juízes, guia para decidir e meios para executar; os cidadãos, ao menos clareza sobre o que fazer para não ter problemas com a autoridade. A EC 132 troca a resposta a essa última expectativa. A prática antiga oferece uma resposta falsa, porque segura só na aparência.

12.4 Saber fazer e saber como se faz: o programa tácito do jurista

A prática tributária é um saber fazer sem saber como se faz.

No capítulo "Informática jurídica" da Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho (UNAM, 2015), Guibourg distingue saber fazer algo, conseguir fazê-lo na prática, de saber como se faz, explicitar os passos e critérios que levam ao resultado. O perito sabe fazer; quem constrói um sistema especialista precisa saber como se faz, o que exige tomadas de consciência e dessacralizações talvez dolorosas (p. 808-809). Todo jurista decide segundo um programa: a lei, os precedentes e, por fim, critérios não explícitos, formados ao longo da vida, que Guibourg situa numa caixa-preta. A chamada equidade é esse conjunto de critérios não explícitos (p. 807-808). Cada critério normativo é como um iceberg: a ponta pode ser descrita com rigor; a base fica submersa, e cada decisão sobre um ponto obscuro revela um critério geral que pode ser trazido à tona (p. 812).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

É a descrição mais precisa da dependência de trajetória que conheço. O contador, o fiscal, o advogado e o juiz que aplicaram por décadas o ICMS, o ISS e o PIS/Cofins carregam um programa herdado que executam sem conhecer. A reforma exige trazê-lo à superfície, porque só um critério explícito pode ser examinado, criticado e, se for o caso, abandonado.

12.5 A tecnologia jurídica de Justiniano e a revolução que a reforma impõe

O direito incorpora tecnologias alheias, mas a sua tecnologia própria parou em Justiniano.

Em entrevista à Revista del Posgrado en Derecho da UNAM (2022), Guibourg observa que a forma de analisar o direito "no ha cambiado desde Justiniano" (p. 318). O direito adotou a imprensa, o telefone, a máquina de escrever e o computador, mas o seu método permaneceu o mesmo. Ele propõe uma revolução copernicana no método, não nas leis: depurar a linguagem, abandonar o método subjetivo da consciência e estudar os critérios de decisão. Relata ainda que a informática de gestão encontrou forte resistência no Judiciário, porque os funcionários experientes preferiam os procedimentos manuais que dominavam e magistrados temiam ver expostas as suas falhas, e conclui que muitos obstáculos à informática se parecem com os que outrora se opuseram à codificação (2015, p. 799 e 813).

A EC 132 fará por necessidade tecnológica o que Guibourg propôs por convicção epistemológica. O split payment, a apuração assistida e o motor de regras escrevem a CBS e o IBS em código, e código não tolera critério implícito. Para que a máquina aplique a lei, alguém precisa dizer, passo a passo, como se aplica. A pergunta decisiva deixa de ser apenas o que a lei quer dizer e passa a ser também se o código diz o que a lei diz.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre o motor de regras e a legislação pré-interpretada pelo Fisco (p. 578) e Capítulo XXVII, sobre o lançamento por declaração 3.0 (p. 635); JOTA, "A Declaração de Regimes Específicos (DeRe) e a tradução da reforma tributária em código" (7/7/2026) e "The law is in the air" (7/5/2026).*

12.6 La odisea constitucional: esclarecer para garantir

Interpretar é às vezes detectar um significado e às vezes adjudicá-lo. O honesto é dizer qual dos dois se faz.

Em La odisea constitucional, Mendonca e Guibourg distinguem o caso típico, em que o intérprete detecta um significado, do caso atípico, em que o adjudica, posição intermediária que remonta a Hart (p. 94-97). Apontam seis fontes de dúvida: ambiguidade, vagueza, indeterminação, anomalia, alteração e bivalência (p. 98-106); listam treze argumentos interpretativos sem hierarquia entre si e concluem que a interpretação é "el poder que se oculta" (p. 114). Usam a matriz de casos e soluções de Alchourrón e Bulygin para testar coerência, completude e redundância, e advertem que a lacuna axiológica é muitas vezes escavada pelo próprio intérprete, que depois a preenche com o material de sua preferência (p. 143). Propõem, por fim, que o sistema

© Eurico Marcos Diniz de Santi

seja uma árvore de critérios explícitos (p. 118) e que os juízes exponham os seus critérios à crítica pública (p. 192).

No texto "Esclarecer para garantir: Guibourg e Mendonca aplicados à EC 132", transformei esse método num protocolo de cinco perguntas que todo intérprete da reforma, juiz, Comitê Gestor, Receita Federal ou parecerista, deve responder por escrito. Qual é o dispositivo e quais normas ele pode expressar? Qual é o defeito: ambiguidade, vagueza, indeterminação ou bivalência? O caso é típico ou atípico, e, se é atípico, eu digo que decido? Na matriz, há contradição, lacuna ou redundância, e a lacuna é normativa ou foi escavada? Se alego inconstitucionalidade, qual das cinco incompatibilidades, e o meu critério resistiria como regra geral para todos os casos iguais?

Aplicado à neutralidade do art. 156-A, § 1º, o protocolo produz uma regra prática: quem invoca a neutralidade deve apontar o inciso violado, porque os incisos dão conteúdo ao princípio (base ampla, alíquota única por ente, crédito amplo, vedação de benefícios). Sem inciso, está escavando lacuna. Aplicado ao crédito condicionado ao recolhimento, desfaz uma aparente contradição: o inciso VIII dá o direito ao crédito; o § 5º, II, só o condiciona quando o adquirente pode recolher o imposto ou quando o recolhimento ocorre na liquidação financeira. Um regulamento que condicione o crédito fora dessas hipóteses dá ao mesmo caso solução contrária e incorre em incompatibilidade lógica.

12.7 O edito do pretor da CBS e do IBS

A segurança jurídica do novo sistema não virá da jurisprudência, que ainda não existe, mas da publicação antecipada de critérios.

Guibourg coordenou na Universidade de Buenos Aires um grupo de análise de critérios de decisão judicial, que reunia juízes para explicitar, diante de casos hipotéticos, as perguntas e os critérios com que decidiam, e publicar protocolos sujeitos à crítica pública. O embrião, lembra ele, está no edito do pretor romano, que ao assumir o cargo publicava os parâmetros com que pretendia julgar (2015, p. 816). Para Guibourg, o que chamamos de segurança jurídica é, no melhor dos casos, um grau maior de acerto nas previsões (2015, p. 810). As soluções de consulta, o regulamento conjunto, o curso da Receita Federal com o Conselho Federal de Contabilidade, reunido no Título X, e a doutrina antecipada funcionam como editos do pretor da CBS e do IBS. A magistratura pode ter os seus: enunciados, protocolos de decisão e súmulas em forma de matriz, com as condições relevantes de um lado e a solução do outro.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Prefácio, sobre a oportunidade de construir a dogmática antes da jurisprudência (p. 10) e Capítulo XIX, § 4 (p. 581); Lógica jurídica e sistema no direito, capítulos 1 e 2.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

12.8 Perguntas para o debate

A magistratura, federal e estadual, poderia adotar protocolos de critérios para as primeiras causas da CBS e do IBS?

Análise: a experiência do grupo de Guibourg mostra que a independência judicial fica preservada quando os juízes continuam donos do protocolo. A pergunta institucional é que órgão os elaboraria, com que participação e com que força.

O princípio da neutralidade pode fundamentar sozinho uma decisão?

Análise: pelo protocolo de Guibourg e Mendonca, a invocação do princípio exige indicar o inciso que lhe dá conteúdo. A alternativa é a ponderação aberta, que o método analítico considera de resultado imprevisível. O Capítulo 14 deste Título retoma o problema.

Quando o juiz diverge do motor de regras, está interpretando a lei ou corrigindo o código?

Análise: depende de onde está a divergência. Se o código aplica corretamente uma interpretação possível da lei, a divergência é interpretativa. Se o código aplica algo que a lei não diz, a divergência é de execução. A distinção tem consequências para a prova, o alcance da decisão e a responsabilidade administrativa.

Referências do capítulo: GUIBOURG, Ricardo A.; ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia. Lógica, proposición y norma. Buenos Aires: Astrea, 1980. GUIBOURG, Ricardo A. Derecho, sistema y realidad. Buenos Aires: Astrea, 1986. GUIBOURG, Ricardo A. El fenómeno normativo. Buenos Aires: Astrea, 1987. GUIBOURG, Ricardo A. Pensar en las normas. Buenos Aires: Eudeba, 1999. GUIBOURG, Ricardo A. La construcción del pensamiento. Buenos Aires: Colihue, 2004. GUIBOURG, Ricardo A. Saber derecho. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013. GUIBOURG, Ricardo A. Informática jurídica. In: FABRA ZAMORA, Jorge Luis; NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (coord.). Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho. México: UNAM, 2015, v. 1, p. 791-823. USCANGA BARRADAS, Abril. Entrevista a Ricardo Guibourg. Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, n. 17, 2022, p. 315-327. BOTERO-BERNAL, Andrés. Estudo sobre Derecho, sistema y realidad, de Ricardo Guibourg. Problema: Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho, n. 15, 2021, p. 263-306. MENDONCA, Daniel; GUIBOURG, Ricardo A. La odisea constitucional. Madrid: Marcial Pons, 2004. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Esclarecer para garantir: Guibourg e Mendonca aplicados à EC 132. 17 out. 2026. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Kleine Fabel, c. 1920.

Texto da 1ª Edição em co

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 13. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero: os ilícitos atípicos e a guerra das falácias

Está provado que o assassinato se deu da seguinte maneira.
Franz Kafka, "Um fratricídio", 1917 (tradução livre do autor)

Os ilícitos atípicos mostram como se abusa das regras; as falácias mostram como se abusa dos argumentos.

Em Ilícitos atípicos, Atienza e Ruiz Manero descreveram o abuso de direito, a fraude à lei e o desvio de poder: condutas que se apresentam como conformes a uma regra, mas contrariam os princípios que a justificam. A falácia é o equivalente argumentativo do ilícito atípico. Tem a aparência de um bom argumento e a substância de um engano. Na transição tributária, as duas figuras andam juntas: o planejamento abusivo costuma vir acompanhado de uma falácia que o justifica, e a resistência à Emenda costuma vir embalada em argumentos que parecem razões e são apenas ruído.

13.1 A escola de Alicante e um livro breve

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero pertencem à escola de Alicante, a outra margem do Atlântico da tradição analítica de Alchourrón e Bulygin. Em 2000, publicaram pela Trotta um livro de pouco mais de cem páginas, Ilícitos atípicos, sobre três figuras que todo jurista conhece e quase nenhum consegue definir: o abuso de direito, a fraude à lei e o desvio de poder. O livro é breve; a sua tese é das mais úteis que a teoria do direito pode oferecer a uma reforma tributária.

13.2 A tese: o que a regra permite e o princípio proíbe

Há condutas que estão de acordo com a regra e, ainda assim, são ilícitas.

Atienza e Ruiz Manero partem de uma teoria dos enunciados jurídicos que distingue as normas regulativas das constitutivas, e divide as regulativas em regras e princípios. As regras resolvem o caso de modo concludente: dadas as condições, a conduta está permitida, proibida ou é obrigatória. Os princípios operam prima facie: em sentido estrito, mandam ou permitem algo se nenhum outro princípio de maior peso operar em sentido contrário; como diretrizes, mandam perseguir um estado de coisas na maior medida possível (introdução, p. 16-17).

Os ilícitos típicos são condutas contrárias a uma regra. Os ilícitos atípicos são condutas que, segundo uma regra, aparecem como prima facie permitidas, mas que, consideradas todas as circunstâncias, se revelam proibidas, porque contrariam os princípios que justificam e delimitam a própria regra. Nesses casos, a pretensão concludente e excludente da regra fracassa, e o que ela permitia adquire valor apenas prima facie (conclusões, p. 123-125). Regras e princípios não pertencem a mundos separados. Os princípios dão sentido às regras, que neles encontram a sua

© Eurico Marcos Diniz de Santi

justificação; as regras dão aplicação aos princípios, que não resolvem casos diretamente sem antes gerar regras (p. 125).

13.3 O abuso de direito e a lacuna axiológica

No abuso de direito, alguém exerce uma faculdade conferida por uma regra permissiva de modo a produzir um dano que os princípios do sistema não justificam, seja porque a ação se orienta a prejudicar, seja porque o dano é excessivo ou anormal (definição, p. 55). A estrutura é de dois níveis, ambos dentro do direito: o nível das regras, que permite, e o nível dos princípios, que restringe a aplicabilidade da regra ao caso (p. 57). Atienza e Ruiz Manero ligam a figura à lacuna axiológica de Alchourrón e Bulygin: o caso tem solução no nível das regras, mas a solução ignora uma propriedade que os princípios tornam relevante (p. 59). O abuso de direito é, assim, um mecanismo de salvaguarda da coerência valorativa para os casos que o legislador não conseguiu antecipar.

13.4 A fraude à lei

Na fraude à lei, alguém usa uma norma que confere poder, um contrato, uma forma societária, uma operação, para produzir um resultado que não viola nenhuma regra, mas gera um estado de coisas contrário aos princípios. A violação dos princípios leva a modificar a regra, cuja falta de justificação o próprio ato fraudulento revela, e assim se restaura a coerência entre princípios e regras (p. 77). É o retrato teórico do planejamento tributário abusivo. Na transição, a cláusula do art. 6º, § 1º, da LC 214, que manda tributar o conjunto de atos que constitua, na essência, operação onerosa com bem ou serviço, é a positivação dessa figura, e deve ser lida com a mesma cautela que os autores recomendam: excepcional, fundamentada nos princípios, nunca como licença para desconsiderar qualquer forma.

13.5 O desvio de poder: o planejamento tributário ao contrário

No desvio de poder, é o órgão público que usa uma regra que lhe confere competência para produzir um ato que, embora formalmente válido, gera um estado de coisas não justificado pelos princípios que orientam aquela competência (definição, p. 97). Os autores mostram que, nos poderes públicos, a chave é a discricionariedade orientada a fins; nos poderes privados, o limite. O Kafka chamou de planejamento tributário ao contrário a prática do Fisco que flexibiliza a legalidade com o único objetivo de arrecadar mais. Na linguagem de Atienza e Ruiz Manero, trata-se de desvio de poder: a competência de fiscalizar e lançar, conferida para aplicar a lei, usada para obter receita que a lei não autoriza.

13.6 A licitude atípica e a tolerância

A ilicitude atípica tem a sua conversa. Há condutas que aparecem como prima facie proibidas, por caberem numa regra proibitiva, mas que, à luz dos princípios, se revelam permitidas: porque o caso não reúne as razões que justificam a proibição, porque é uma exceção não prevista, ou porque as razões estão presentes em grau tão mínimo que estender a regra ao caso seria injustificado. Neste último caso, os autores identificam um princípio de tolerância (p. 115-117). No ano-teste de 2026 e nos

© Eurico Marcos Diniz de Santi

primeiros anos da CBS, o erro de boa-fé de quem aplicou pela primeira vez uma regra que ninguém aplicara antes é o caso típico de licitude atípica, e a tolerância é a resposta dos princípios da cooperação e da simplicidade.

13.7 Princípios que moldaram o sistema: as diretivas do Centro de Cidadania Fiscal

Na dogmática tradicional, os princípios arrumavam o caos depois; na EC 132, desenharam o sistema antes.

A dogmática tributária brasileira sempre usou os princípios na metalinguagem. Paulo de Barros Carvalho ensinou a distinguir a linguagem do direito positivo, a linguagem-objeto, da linguagem da ciência que a descreve. Diante de um direito positivo caótico, feito de exceções, regimes especiais e benefícios, a doutrina recorria aos princípios para apresentá-lo como sistema, harmônico e coerente. Os princípios funcionavam como um verniz de coerência aplicado de fora a um objeto que não a tinha.

Na EC 132, os princípios estão na linguagem-objeto, e chegaram lá antes das regras. Em 29 de abril de 2016, com Bernard Appy, Isaias Coelho e Nelson Machado, publiquei no Migalhas, como proposta do Centro de Cidadania Fiscal, o texto "Reforma da qualidade do sistema tributário", depois absorvido pela Nota Técnica 1 atualizada do CCiF. Ali fixamos as diretrizes antes de desenhar qualquer regra: "Simplicidade, transparência, neutralidade e equidade são as diretrizes estratégicas que devem orientar a formação de consenso entre cidadãos, empresas e o Estado na conformação do sistema tributário." E advertimos que "qualquer distinção jurídica implica proporcional corrupção sistêmica da qualidade legal do tributo".*

Cada diretiva tinha um destinatário preciso.

Simplicidade, para o contribuinte coletor. As empresas inscritas no sistema da CBS e do IBS não pagam o tributo; recolhem-no. São, como dizíamos, meros sujeitos intermediários entre o Estado arrecadador e os consumidores. A simplicidade é devida a esse clube de coletores: segurança jurídica para cumprir as obrigações e redução do risco de autuação por divergência de interpretação.

Transparência, para o consumidor. Quem é obrigado a pagar a CBS e o IBS é o consumidor. A transparência existe para que ele saiba quanto paga, porque a alíquota cobrada corresponde a todo o tributo recolhido ao longo da cadeia. O cálculo por fora é a sua forma constitucional.

Neutralidade, para as decisões econômicas. O sistema não deve interferir nas decisões de consumo, nem na alocação do trabalho e do capital. A neutralidade abre o art. 156-A, § 1º, da Constituição e o art. 2º da LC 214.

Isonomia, para todos. Tratamento equivalente de pessoas e negócios em situações semelhantes: alíquota uniforme, base ampla, vedação de benefícios.

Atienza e Ruiz Manero explicam por que essa ordem importa. Os ilícitos atípicos nascem da distância entre as regras e os princípios que deveriam justificá-las. O sistema extinto era uma fábrica dessa distância: regras de benefício, de regime especial e de crédito restrito que nenhum princípio justificava, e que por isso convidavam ao abuso do contribuinte e ao desvio de poder do Fisco. Um sistema cujas

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 13.2, p. 81. Ver também “É hora da reforma da qualidade da tributação sobre o consumo” (JOTA, 13 abr. 2016); “Reforma da qualidade do sistema tributário” (Migalhas, 29 abr. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

regras foram derivadas das diretivas reduz essa distância por construção. A coerência não é imposta pela doutrina depois do fato; está desenhada no texto antes dele.

Diretiva	Regra da EC 132 e da LC 214	Ilícito atípico que se previne
Neutralidade	Crédito amplo de tudo o que se adquire, salvo uso e consumo pessoal; vedação de benefícios	Fraude à lei pela classificação: não há ganho em transformar insumo em outra coisa, nem bem em serviço
Isonomia	Alíquota uniforme por ente; reduções apenas nas hipóteses constitucionais	Abuso de regimes especiais e a disputa por enquadramento
Transparência	Cálculo por fora e destaque no documento fiscal	Desvio de poder pela carga oculta e pelo tributo embutido
Simplicidade	Lei única, regulamento único, interpretação publicada, apuração assistida	Desvio de poder do planejamento tributário ao contrário e autuações por divergência de interpretação

Quadro elaborado pelo autor a partir das diretivas do CCiF (2016) e da tipologia de Atienza e Ruiz Manero.

A conclusão é a tese deste capítulo. Ilícitos atípicos não desaparecem; nenhum legislador antecipa todos os casos. Mas o seu espaço encolhe quando as regras nascem dos princípios, em vez de os princípios serem chamados depois para disfarçar as regras. Por isso o juiz da transição tem uma vantagem que os seus antecessores não tiveram: quando invocar a neutralidade, a transparência, a simplicidade ou a isonomia, não estará importando valores de fora para corrigir o texto; estará lendo o texto pelo critério com que foi escrito.

13.8 La guerra de las falacias

Em 2026, a editora peruana Grijley publicou La guerra de las falacias, de Manuel Atienza, em dois tomos. O primeiro, Cómo enfrentar malos argumentos en la esfera pública, ensina a identificar, analisar e responder às falácias, às manipulações verbais e aos raciocínios defeituosos da política, dos meios de comunicação e da conversa cotidiana, com exemplos reais. O segundo, Argumentar con claridad y eficiencia, ensina a construir argumentos sólidos: estruturar as ideias, selecionar as provas, cuidar da linguagem e eliminar a ambiguidade. Os dois tomos somam cerca de 500 páginas.

O título é preciso. Atienza trata as falácias não como curiosidades de manual de lógica, mas como armas de uma disputa pública em que a razão concorre com a emoção, a desinformação e a pressa. É exatamente o ambiente em que a EC 132 foi debatida e em que a sua implementação será julgada. O juiz da transição precisa do

© Eurico Marcos Diniz de Santi

primeiro tomo para reconhecer os maus argumentos que chegam aos autos, e do segundo para escrever sentenças que resistam a eles.

13.9 Falácias formais, materiais e pragmáticas

No Curso de argumentación jurídica, Atienza organiza as falácias segundo as três concepções da argumentação que estruturam toda a sua obra (capítulo II, § 6, "Argumentación y falacias", p. 116 da edição da Trotta, 2013; na edição brasileira, Curso de argumentação jurídica, trad. Claudia Roesler, Curitiba: Alteridade, 2017). As falácias formais ocorrem quando parece ter sido usada uma regra de inferência válida, mas não foi. As materiais, quando as premissas são construídas com um critério apenas aparentemente correto. As pragmáticas, quando se infringe, de modo mais ou menos oculto, alguma das regras que regem o debate ou a persuasão.

A classificação é útil ao juiz porque indica onde procurar o defeito. Na falácia formal, o erro está na passagem das premissas à conclusão; na material, nas próprias premissas; na pragmática, no modo de discutir. Uma petição pode ter uma dedução impecável sobre uma premissa falsa, ou premissas verdadeiras usadas para desviar o foco da questão.

13.10 As falácias do discurso tributário do sistema extinto

O sistema extinto produziu as suas próprias falácias, e elas sobrevivem nas petições.

Falácia	Tipo	Como aparece na transição
Equivocação	Material	A mesma palavra com dois sentidos: "insumo" lido como no IPI para negar crédito de PIS/Cofins; "uso e consumo" lido como no ICMS para negar crédito de CBS e IBS. A palavra é a mesma; o sistema é outro.
Falsa analogia	Material	Aplicar à não cumulatividade plena um precedente formado sobre o crédito físico do ICMS ou do IPI, sem perguntar se a razão do precedente subsiste no regime novo.
Apelo à tradição	Pragmática	"Sempre se autuou assim", "sempre se decidiu assim". A antiguidade de uma prática não é razão para aplicá-la a um tributo que nasceu para superá-la.
Afirmação do consequente	Formal	"Se houve fraude, o fornecedor é inidôneo; o fornecedor é inidôneo; logo, houve fraude do adquirente." A inidoneidade de quem vendeu não prova a má-fé de quem comprou, sobretudo quando o crédito nasce do pagamento.
Petição de princípio	Material	Pressupor na premissa o que se quer provar: tratar o documento fiscal como confissão de dívida para concluir que a dívida existe, sem examinar se a norma incidiu sobre o fato.
Generalização apressada	Material	Tomar o caso do contribuinte que frauda como padrão de todos, e desenhar a aplicação da lei para o pior caso, contra a lógica da pirâmide responsiva de Braithwaite.

Quadro elaborado pelo autor a partir da classificação de Atienza.

13.11 As falácias da desinformação contra a Reforma

A EC 132 foi aprovada e implementada sob uma campanha permanente de afirmações que circulam como verdades. Não cabe a esta apostila tomar partido político; cabe

© Eurico Marcos Diniz de Santi

examinar a estrutura dos argumentos, como Atienza ensina. As mais frequentes têm forma reconhecível.

Afirmação	Falácia	O que o texto normativo diz
"A reforma vai aumentar a carga tributária."	Ladeira escorregadia e falsa causa	O art. 130 do ADCT manda que as alíquotas de referência preservem a arrecadação dos tributos substituídos, e o ano-teste de 2026 serve para aferir antes de cobrar.
"Teremos a maior alíquota do mundo."	Comparação seletiva	A alíquota nominal é comparada com IVAs de base ampla sem dizer que ela substitui cinco tributos, calculados por dentro e cumulativos, cuja carga já estava embutida no preço. O número é visível porque o tributo passou a ser cobrado por fora.
"A reforma acaba com a Federação e com a autonomia dos Municípios."	Espantalho	Estados e Municípios mantêm a competência para fixar as suas alíquotas por lei própria, e o Comitê Gestor do IBS é paritário. O que acabou foi a competência para conceder benefícios unilaterais.
"O Simples Nacional vai acabar."	Espantalho e falso dilema	O Simples foi preservado, com a opção de recolher CBS e IBS no regime regular para transferir crédito integral aos clientes.
"O split payment confisca o dinheiro das empresas."	Equivocação e apelo ao medo	O split payment segrega, no pagamento, o tributo que pertence ao Estado, já descontados os créditos do fornecedor. O que deixa de existir é o uso do tributo do cliente como capital de giro.
"Quem defende a reforma tem interesse nela."	Ad hominem circunstancial	O interesse de quem argumenta não torna o argumento verdadeiro ou falso. O exame recai sobre as razões, e é por isso que esta apostila assinala as teses do autor e declara de onde ele fala.
"É a reforma do governo de turno."	Falácia genética	A EC 132 nasceu de propostas da sociedade civil e de mais de uma década de debate, foi votada pelo Congresso em vários governos e incorporou contribuições de todos os entes. A origem de uma ideia não decide o seu valor.

Quadro elaborado pelo autor. As afirmações reproduzem, em forma típica, argumentos recorrentes no debate público; não se atribuem a pessoas determinadas.

Kafka escreveu que a mentira se torna a ordem do mundo. A falácia é a mentira que se apresenta como argumento. O antídoto que Atienza propõe não é a censura, mas a análise: decompor o argumento, identificar o defeito, mostrar onde a premissa é falsa ou a passagem é inválida. A sentença bem fundamentada é a melhor resposta à desinformação, porque é a única que não precisa gritar para ser ouvida.

13.12 Desafio prático: a petição que argumenta com o medo

Uma petição pede a suspensão da CBS sobre determinada operação, alegando que a reforma aumentou a carga do setor e que a alíquota brasileira é a maior do mundo. O juiz atienzano começa pela análise: qual é a premissa, qual é a conclusão, qual é a regra de inferência? A premissa do aumento de carga é empírica e deve ser provada; a da alíquota recorde é uma comparação que omite a base. Nenhuma das duas, ainda que verdadeira, conduz à conclusão pedida, porque o direito à suspensão depende de uma norma que a autorize, e não do desconforto com o número. Separar o argumento do ruído é a primeira tarefa da fundamentação.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

13.13 Perguntas para o debate

Toda afirmação falsa sobre a reforma é uma falácia?

Análise: não. Uma afirmação pode ser simplesmente falsa, por erro de fato. A falácia é um defeito de argumentação: tem aparência de bom argumento e esconde o engano na forma, nas premissas ou no modo de discutir.

Por que a classificação de Atienza ajuda o juiz?

Análise: porque indica onde procurar o defeito. Na falácia formal, o juiz examina a inferência; na material, as premissas; na pragmática, as regras do debate.

Qual a relação entre as falácias e os ilícitos atípicos?

Análise: ambos exploram a aparência. O ilícito atípico usa a forma da regra contra o seu princípio; a falácia usa a forma do argumento contra a razão. Nos dois casos, a resposta é reconduzir a forma à sua justificação.

Referências do capítulo: ATIENZA, Manuel. La guerra de las falacias. Lima: Grijley, 2026. 2 t. (t. I: Cómo enfrentar malos argumentos en la esfera pública; t. II: Argumentar con claridad y eficiencia). ATIENZA, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid: Trotta, 2013, cap. II, § 6. ATIENZA, Manuel. Curso de argumentação jurídica. Trad. Claudia Roesler. Curitiba: Alteridade, 2017. ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos. Madrid: Trotta, 2000. APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. Reforma da qualidade do sistema tributário. Migalhas, 29 abr. 2016. CCiF. Nota Técnica 1 (atualizada). SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. São Paulo: RT, 2014, cap. 2. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva. BUSTAMANTE, Thomas; DAHLMAN, Christian (ed.). Argument Types and Fallacies in Legal Argumentation. Cham: Springer, 2015.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão. Registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 14. Frederick Schauer: jogando pelas regras

Sobre Prometeu há quatro lendas.
Franz Kafka, "Prometeu", 1918 (tradução livre do autor)

Toda regra é uma generalização, e toda generalização deixa algo de fora.

Kafka conta quatro versões da lenda de Prometeu e termina dizendo que a lenda tenta explicar o inexplicável. Cada versão seleciona algo e esquece o resto; nenhuma esgota o caso. Frederick Schauer construiu uma teoria do direito sobre essa constatação. Em Playing by the Rules (1991), mostrou que regras são generalizações que inevitavelmente incluem casos que não deveriam incluir e excluem casos que deveriam alcançar, e que, mesmo assim, há boas razões para segui-las. Para o juiz do Sistema CBS/IBS, que aplicará o sistema de regras mais explícito da história tributária brasileira, Schauer oferece a pergunta certa: quando seguir a regra mesmo que, no caso, ela pareça errada?

14.1 Por que Schauer

A EC 132 é um sistema de regras por escolha. Schauer explica o que essa escolha significa.

Professor em Harvard e depois na Universidade da Virgínia, Schauer é o principal teórico contemporâneo das regras na tradição analítica. Interessa ao juiz porque não romantiza nem demoniza as regras: mostra o que elas fazem bem, o que fazem mal e por que, apesar dos defeitos, sociedades complexas dependem delas. Escrevi sobre essa relação no artigo "Regras, princípios e reforma tributária: a gramática normativa da EC 132/23 à luz de Schauer", cujas teses sustentam este capítulo.

14.2 Regras como generalizações

Regras falam de tipos, não de casos particulares.

O ponto de partida de Schauer é que toda regra é uma generalização: "Rules, descriptive and prescriptive, thus speak to types". Ao generalizar, a regra seleciona certas propriedades dos casos e suprime as demais. O exemplo do livro é o do restaurante que, depois do incidente com um terrier escocês, proíbe cães: a regra retém apenas a propriedade ser cão e suprime o porte, o temperamento e o adestramento de cada animal. A consequência é inevitável. A regra será sobreinclusiva, alcançando cães mansos que nada fariam, e subinclusiva, deixando de fora outros animais que perturbariam os clientes. Não há regra sem generalização, e não há generalização sem supressão.

O sistema herdado tentou resolver o problema multiplicando regras específicas, cada uma tentando capturar a particularidade de um setor, de um produto ou de um Estado. O resultado não eliminou a sobreinclusão e a subinclusão; apenas as deslocou para um labirinto de exceções. A EC 132 fez o movimento inverso: escolheu generalizações amplas, base ampla, alíquota única por ente, crédito sobre todas as

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aquisições, e aceitou conscientemente o custo de alguns resultados imperfeitos em troca de previsibilidade.

14.3 O entrincheiramento: a regra que resiste ao caso

Uma regra entrincheirada continua dando razão para decidir mesmo quando a sua justificação parece apontar o contrário.

O conceito central de Schauer é o entrincheiramento. Uma generalização entrincheirada fornece uma razão para decidir mesmo quando, no caso particular, a sua aplicação produz resultado pior do que o indicado pela justificação de fundo que lhe deu origem. O contraste é com o modelo da conversa, em que a generalização é revista a cada aplicação e cede sempre que o propósito indicar outra solução. No modelo da conversa, a regra é apenas uma regra de bolso, um conselho prático; no modelo do entrincheiramento, é uma norma genuína. A diferença não está no texto, mas na atitude de quem aplica.

14.4 As quatro razões para seguir regras

Equidade, confiança, eficiência e estabilidade: as virtudes silenciosas das regras.

Schauer identifica quatro argumentos para decidir por regras. O argumento da equidade: regras tratam igualmente casos semelhantes e afastam distinções improvisadas. O argumento da confiança: regras permitem que os destinatários planejem com base em expectativas legítimas. O argumento da eficiência: regras reduzem os custos de deliberação, transferindo-os do momento da aplicação para o momento da criação. O argumento da estabilidade: regras coordenam a ação de muitas pessoas e instituições sem negociação contínua.

Os princípios do art. 145, § 3º, e do art. 156-A, § 1º, correspondem a esses argumentos. A simplicidade é a versão tributária do argumento da eficiência: regras gerais, claras e previsíveis reduzem o custo de cumprir e de fiscalizar. A transparência é a versão do argumento da confiança: só se planeja com base numa regra que se conhece. A justiça tributária e a neutralidade são versões do argumento da equidade: a alíquota uniforme trata igualmente operações que, nas suas particularidades, poderiam justificar tratamentos diferentes. A cooperação é a versão do argumento da estabilidade: num imposto de competência compartilhada, as regras são os pontos focais que permitem a ação conjunta de mais de cinco mil entes.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo I, "Os novos princípios informadores do Sistema Tributário Nacional" (p. 237 a 258), em especial a passagem em que relato que os princípios foram induzidos a partir das regras do IBS formuladas pelos Samurais (p. 238-241); Portal da Reforma Tributária, "Segurança jurídica, motor de regras e a gramática feminina do Sistema CBS/IBS" (27/8/2026).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

14.5 A subotimalidade estrutural e os regimes diferenciados

A questão não é se a regra erra em algum caso. Erra. A questão é se o sistema ganha mais do que perde.

Schauer é lúcido: toda regra entrincheirada sacrifica a adequação perfeita ao caso. Há sempre situações em que a sua aplicação produz resultados que a própria justificação repudiaria. Os regimes diferenciados e específicos da EC 132, para serviços financeiros, combustíveis, planos de saúde, bens imóveis e outros setores, podem ser lidos como concessões à particularidade, feitas pelo constituinte diante da percepção de que a generalização seria excessivamente sobreinclusiva para essas atividades. As concessões têm preço: erodem parcialmente a simplicidade, a neutralidade e a isonomia. A escolha da EC 132 foi deixar ao legislador complementar, e não ao aplicador caso a caso, a tarefa de administrar essa tensão.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 14.10, "Da Alíquota Uniforme ao Sistema de Três Andares" (p. 105), § 14.11, "Da Tolerância Zero aos Regimes Diferenciados" (p. 107) e § 14.17, "Do Dogma da Alíquota Única à Realidade das Exceções" (p. 121).*

14.6 O positivismo presuntivo e o juiz

As regras positivadas devem ser seguidas, salvo razão extraordinária em contrário.

A resposta de Schauer ao dilema entre regra e caso é o que chama de positivismo presuntivo. As regras do sistema criam uma presunção a favor da sua aplicação, que só pode ser afastada por razões especialmente fortes. Não é formalismo cego, porque admite a exceção; não é particularismo, porque exige que a exceção seja justificada como extraordinária. No capítulo sobre as ocasiões de interpretação, Schauer mostra que a decisão entre aplicar a letra e aplicar o propósito redistribui poder entre quem cria e quem aplica a norma, e pode comprometer a previsibilidade que justifica o entrincheiramento. A interpretação orientada pela finalidade é legítima quando ancorada na justificação de fundo da norma, e não nas preferências do aplicador.

Para o juiz da transição, o positivismo presuntivo tem uma tradução prática. Diante de uma regra clara da LC 214 que produza, no caso, resultado que parece contrariar a neutralidade ou a justiça, a primeira pergunta não é se o resultado é bom, mas se a razão para afastar a regra é extraordinária, generalizável e ancorada na justificação constitucional. Afastar a regra porque o resultado incomoda é voltar ao modelo da conversa, e o modelo da conversa era o sistema herdado.

14.7 Regras no código: o motor de regras como entrincheiramento máximo

O código executa a regra sem conversar com ela.

O Sistema CBS/IBS leva o entrincheiramento ao limite. O motor de regras aplica a legislação parametrizada sem a possibilidade de adaptação ao caso que um aplicador humano teria. É a regra em estado puro, com todas as virtudes de equidade, confiança, eficiência e estabilidade, e com toda a sobreinclusão e subinclusão que Schauer descreveu. Isso desloca o lugar da exceção. Ela não acontece mais na

© Eurico Marcos Diniz de Santi

aplicação cotidiana, que é automática; acontece no contencioso e no Judiciário, onde o caso que a regra não previu encontra quem o examine. O juiz passa a ser o lugar institucional do caso atípico.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XIX, § 2.1, sobre a aplicação parametrizada e automática da legislação (p. 578); JOTA, "The law is in the air" (7/5/2026) e "Confissão de fato x confissão de dívida" (20/10/2025).*

14.8 Desafio prático: a lista de uso e consumo pessoal

Caso didático. A LC 214 exclui o crédito sobre bens e serviços de uso ou consumo pessoal, nos termos que especifica. Uma empresa pretende o crédito sobre uniformes de empregados, e a administração o nega por entender que se trata de consumo pessoal. Pela lente de Schauer, a pergunta é se o caso está no núcleo da regra, em que a aplicação é direta, ou na sua periferia, em que a generalização foi delegada pela Constituição à lei complementar e cabe deferência, ou se a classificação de um insumo típico da atividade como pessoal contraria o crédito amplo garantido pelo art. 156-A, § 1º, VIII. O Capítulo 12, sobre Guibourg, aplica a mesma lista com o método da detecção e da adjudicação.

14.9 Perguntas para o debate

O juiz pode afastar uma regra clara da LC 214 invocando a neutralidade?

Análise: pelo positivismo presuntivo, apenas por razão extraordinária e generalizável, ancorada na justificação constitucional. O Capítulo 12 deste Título examina o ponto pelo método analítico.

Os regimes diferenciados devem ser interpretados restritivamente?

Análise: a teoria de Schauer sugere que exceções à generalização devem ser lidas nos limites em que foram concedidas, para não reabrir o modelo da conversa. A questão aberta é se essa leitura restritiva vale também quando o regime favorece o contribuinte.

O entrincheiramento máximo do motor de regras aumenta ou diminui a segurança jurídica?

Análise: aumenta a previsibilidade da aplicação ordinária e concentra a incerteza nos casos atípicos. A segurança jurídica do sistema depende de haver um lugar institucional, administrativo e judicial, para esses casos.

Referências do capítulo: SCHAUER, Frederick. Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford: Clarendon Press, 1991. SCHAUER, Frederick. Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Regras, princípios e reforma tributária: a gramática normativa da EC 132/23 à luz de Schauer. Artigo, 2026. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Prometheus, 1918.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VII · QUARTO MOVIMENTO

As instituições e os mestres

Desenvolvimento, conformidade, justiça fiscal, fontes e a lógica dos mestres

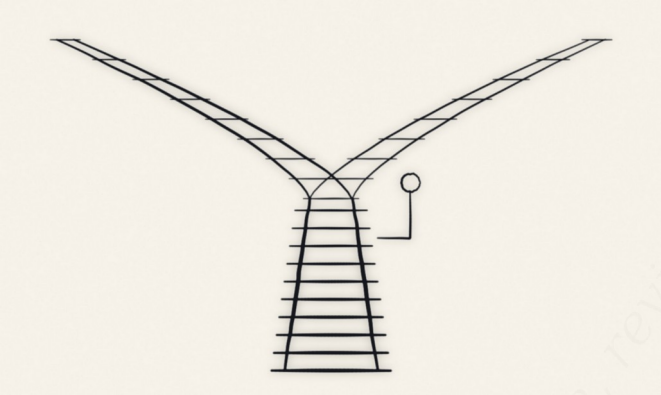
◆

Capítulo 15. Direito e Desenvolvimento: Trubek e North
Capítulo 16. John Braithwaite: regulação responsiva
Capítulo 17. Liam Murphy e Thomas Nagel: o mito da propriedade
Capítulo 18. As novas fontes do direito
Capítulo 19. O Normoscópio: a teoria analítica a serviço do juiz
Capítulo 20. Lourival Vilanova e Pontes de Miranda: os mestres

Texto da 1ª Edição em construção. Sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 15. Direito e Desenvolvimento: da reforma de 1966 à EC 132, e a peste da dependência de trajetória



Os trilhos que se bifurcam

Douglass North, David Trubek e a escola brasileira de Direito e Desenvolvimento North, 1920-2015; Trubek, n. 1935

Institutions, Institutional Change and Economic Performance (1990); Scholars in Self-Estrangement (com Galanter, 1974); The New Law and Economic Development (com Santos, 2006); O novo direito e desenvolvimento (Rodriguez, org., 2009)

Ideia central: Instituições são as regras do jogo; o direito não é só instrumento do desenvolvimento, é parte dele

15.1 Por que este capítulo é o coração do Título

Desenvolvimento não é crescimento. Crescimento é mais do mesmo; desenvolvimento é mudança na forma de produzir, de cooperar e de decidir. O campo que estuda a relação entre direito e desenvolvimento nasceu da constatação de que países com recursos semelhantes prosperam ou fracassam conforme a qualidade das suas instituições, e de que o direito é a mais visível dessas instituições. Este capítulo é o coração do Título porque a EC 132 é, antes de tudo, uma política de desenvolvimento: troca um sistema tributário que punia o investimento, a exportação e a cooperação federativa por outro que os premia.

Mas é também o capítulo da advertência. A literatura de Direito e Desenvolvimento ensina que reformas institucionais fracassam com mais frequência do que triunfam, e que o fracasso raramente vem da lei; vem da trajetória. Por isso o capítulo tem duas metades. A primeira conta a história: os anos 1960, a reforma de 1965 e 1966, o nascimento do campo e o papel da Fundação Getulio Vargas. A segunda nomeia a doença: a peste da dependência de trajetória, do Convênio ICM 66/88 aos sinais que já aparecem na LC 214 e na LC 227.

15.2 Os anos 1960: o Brasil como laboratório

A década de 1960 fez do Brasil um laboratório de reformas. Em 1955, San Tiago Dantas pronunciou na Faculdade Nacional de Direito a aula inaugural A educação jurídica e a crise brasileira, em que denunciava um ensino jurídico retórico, desligado dos problemas do país, e propunha formar

© Eurico Marcos Diniz de Santi

juristas capazes de pensar soluções e não apenas de recitar códigos.[1] O diagnóstico ecoou durante uma década e frutificou em 1966, no Rio de Janeiro, com a criação do Centro de Estudos e Pesquisas no Ensino do Direito, o CEPED, apoiado pela Fundação Ford e pela USAID, que introduziu no Brasil o método do caso, o ensino participativo e a pesquisa aplicada ao direito econômico.[2]

No mesmo período, jovens juristas norte-americanos vieram ao Brasil ajudar a "modernizar" o direito. Um deles, David Trubek, então advogado da USAID, viveria aqui a experiência que transformaria em teoria. Em 1974, com Marc Galanter, publicou o artigo que se tornou o marco do campo, Scholars in Self-Estrangement, uma autocrítica corajosa: os juristas do desenvolvimento haviam exportado para o Terceiro Mundo um modelo de direito liberal que pressupunha democracia, pluralismo e tribunais independentes, e o viram ser usado por regimes autoritários para fins opostos aos prometidos.[3] A lição atravessaria meio século: transplantes jurídicos sem diagnóstico local fracassam.

15.3 A reforma de 1965 e 1966: o primeiro IVA brasileiro

Enquanto o ensino jurídico se debatia, o sistema tributário passava pela reforma mais ambiciosa da sua história até então. No âmbito do Programa de Ação Econômica do Governo, conduzido por Octávio Gouvêa de Bulhões, na Fazenda, e Roberto Campos, no Planejamento, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda reuniu juristas e economistas de primeira grandeza. Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva estão entre os nomes que desenharam a Emenda Constitucional 18, de 1965, e o Código Tributário Nacional, a Lei 5.172, de 1966. Os trabalhos da Comissão foram publicados pela Fundação Getulio Vargas, que se firmava como o centro de pensamento aplicado do país.[4]

A reforma trocou o Imposto sobre Vendas e Consignações, cumulativo, cobrado em cascata a cada etapa, pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o ICM, em vigor desde 1967: um dos primeiros impostos sobre valor agregado do mundo, contemporâneo das experiências europeias. O Brasil foi pioneiro. E foi justamente esse pioneirismo que se perdeu nas décadas seguintes, quando o ICM, depois ICMS, foi sendo deformado por exceções, benefícios, substituições e restrições de crédito até se tornar o símbolo mundial da complexidade. A EC 132 é, nesse sentido, a retomada de um projeto de desenvolvimento interrompido há meio século.

O Código de 1966 fez mais do que organizar tributos: deu ao direito tributário brasileiro um objeto e, com ele, uma ciência. Nas décadas seguintes, essa ciência ganhou rigor com a geração que leu o Código à luz da teoria geral do direito. Paulo de Barros Carvalho, meu orientador no mestrado e no doutorado e decisivo tutor intelectual, foi o seu nome maior. Com a regra-matriz de incidência tributária, decompôs a norma de tributação em critérios verificáveis: no antecedente, os critérios material, espacial e temporal; no consequente, os critérios pessoal e quantitativo. Com o construtivismo lógico-semântico, herdeiro de Lourival Vilanova, ensinou que o direito é

[1] DANTAS, San Tiago. A educação jurídica e a crise brasileira. Aula inaugural na Faculdade Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 1955.

[2] RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro. São Paulo: Saraiva, 2009.

[3] TRUBEK, David M.; GALANTER, Marc. Scholars in self-estrangement: some reflections on the crisis in law and development studies in the United States. Wisconsin Law Review, 1974.

[4] COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Reforma da discriminação constitucional de rendas. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965; BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965; BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

linguagem e que o intérprete constrói a norma a partir do texto, com método e com controle.[5] A EC 132 só pôde ser desenhada como foi porque uma geração de tributaristas aprendeu com ele a pensar o tributo como sistema, e não como coleção de exceções.

15.4 A Fundação Getulio Vargas e as suas escolas de direito

A Fundação Getulio Vargas, criada em 1944 para formar quadros para a administração pública e pensar a economia brasileira, acompanhou cada uma dessas viradas. Editou a Revista de Direito Administrativo, abrigou o pensamento econômico que desenhou a reforma de 1966 e publicou os trabalhos da Comissão. Mas só no começo do século XXI criou as suas próprias escolas de direito, no Rio de Janeiro e em São Paulo, retomando de modo explícito o programa que San Tiago Dantas e o CEPED haviam lançado: ensino participativo, método do caso, pesquisa empírica e compromisso com o desenvolvimento do país.

Em São Paulo, a escola foi fundada sob a direção de Ary Oswaldo Mattos Filho, advogado e professor que deu à nova instituição a marca do rigor e da pesquisa aplicada. Ali nasceu um mestrado acadêmico com o nome do campo, Direito e Desenvolvimento, e ali, em 2009, nasceu o Núcleo de Estudos Fiscais, com o objetivo de superar o déficit empírico das pesquisas jurídicas e pensar os efeitos sociais das normas tributárias.[6] Foi no NEF que, em 2014, o projeto Nossa Reforma Tributária lançou o manifesto que daria origem à PEC 45 e, depois, à EC 132. A linha que vai de San Tiago Dantas ao Comitê Gestor do IBS não é uma metáfora: é uma genealogia institucional.

David Trubek acompanhou esse percurso. No prefácio ao livro Reforma Tributária Viável, organizado por Isaias Coelho e por mim, escreveu que a pesquisa em Direito e Desenvolvimento deve ser interdisciplinar, orientada para a ação e pragmática, enraizada no profundo entendimento da realidade brasileira, mas consciente do que ocorre fora do Brasil, e que deve visualizar reformas, mas fugir de utopias.[7] Essa frase poderia servir de epígrafe à EC 132.

15.5 Os três momentos do Direito e Desenvolvimento

Trubek e Alvaro Santos organizaram a história do campo em três momentos.[8] No primeiro, entre os anos 1950 e 1970, o direito foi pensado como instrumento do Estado desenvolvimentista: planejamento, empresas estatais, substituição de importações. No segundo, entre os anos 1980 e 1990, sob o Consenso de Washington, o direito passou a ser pensado como garantia do mercado: propriedade, contrato, tribunais previsíveis, o "rule of law" financiado pelo Banco Mundial. No terceiro, a partir dos anos 2000, o novo Direito e Desenvolvimento abandonou as receitas universais: o direito passou a ser visto ao mesmo tempo como fim, porque direitos são parte do

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1985 (com edições sucessivas); CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008; VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1977.

[6] SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

[7] TRUBEK, David. Direito, desenvolvimento e reforma fiscal no Brasil hoje. In: COELHO, Isaias; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). Reforma tributária viável: simplificação, transparência e eficiência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

[8] TRUBEK, David M.; SANTOS, Alvaro (ed.). The New Law and Economic Development: A Critical Appraisal. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

desenvolvimento, e como meio, porque instituições bem desenhadas o promovem, com ênfase no experimentalismo e nas capacidades locais.

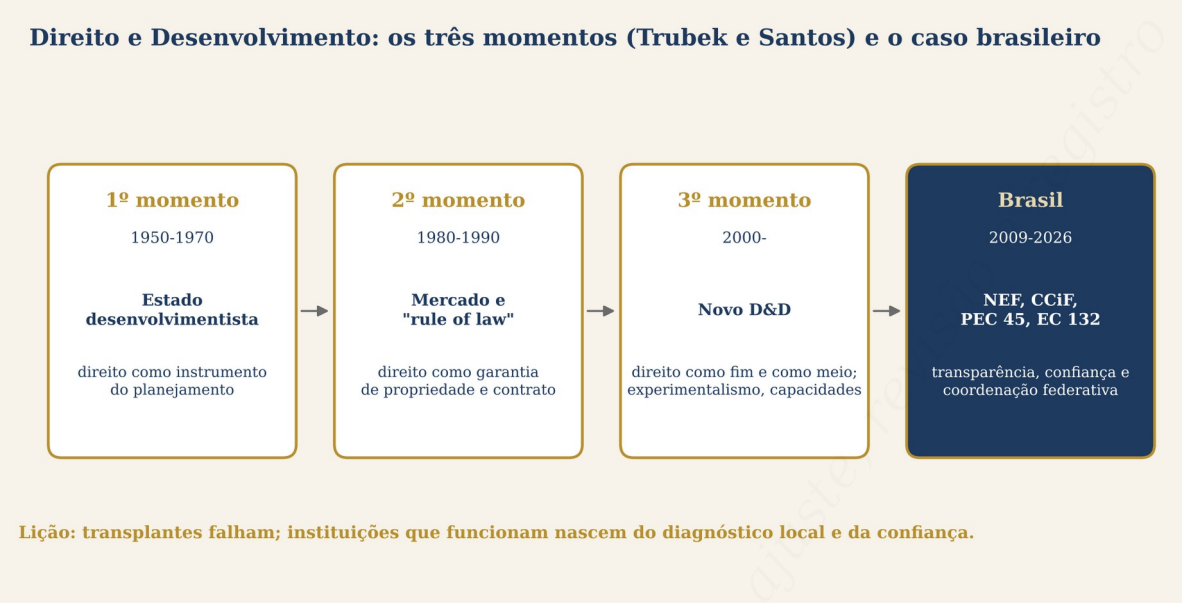


Figura 19. Direito e Desenvolvimento: os três momentos e o caso brasileiro
Fonte: Elaboração própria, a partir de Trubek e Santos, The New Law and Economic Development, e Rodriguez, O novo direito e desenvolvimento.

José Rodrigo Rodriguez, colega da FGV Direito SP, reuniu em O novo direito e desenvolvimento a contribuição brasileira a esse terceiro momento.[9] Diogo Coutinho, da Faculdade de Direito da USP, propôs uma tipologia que todo juiz deveria conhecer: nas políticas públicas, o direito pode funcionar como objetivo, quando define as metas a perseguir; como arranjo institucional, quando distribui competências e coordena atores; como caixa de ferramentas, quando oferece os instrumentos de ação; e como vocalizador de demandas, quando abre canais de participação e de controle.[10] A EC 132 usa o direito nas quatro funções ao mesmo tempo: fixa objetivos (simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente, art. 145, § 3º); cria um arranjo institucional inédito (o Comitê Gestor do IBS); oferece ferramentas (documento fiscal eletrônico, split payment, cashback); e abre canais à cidadania (a transparência do art. 150, § 5º, e o cálculo por fora).

15.6 Douglass North: as regras do jogo e as três velocidades

Douglass North, Nobel de Economia em 1993, deu ao campo o conceito que o organiza. Instituições são as regras do jogo numa sociedade, ou, mais formalmente, as restrições humanamente concebidas que moldam a interação humana. Dividem-se em regras formais, como constituições e leis, e restrições informais, como costumes, convenções e códigos de conduta. As organizações são os jogadores.[11]

[9] RODRIGUEZ, O novo direito e desenvolvimento, cit.

[10] COUTINHO, Diogo R. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (org.). A política pública como campo multidisciplinar. São Paulo: Unesp; Rio de Janeiro: Fiocruz, 2013.

[11] NORTH, Douglass C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

North acrescentou duas ideias que importam à transição. A primeira: as regras formais podem mudar da noite para o dia, por votação; as restrições informais mudam devagar, por hábito; e os modelos mentais que as pessoas usam para interpretar o mundo mudam mais devagar ainda, por aprendizado. A segunda: por isso as mudanças institucionais são dependentes da trajetória. As escolhas do passado moldam os custos e as percepções do presente, e as organizações que prosperaram sob as regras velhas têm todo interesse em preservá-las.



Figura 20. As três velocidades da mudança institucional
Fonte: Elaboração própria, a partir de North, Institutions, Institutional Change and Economic Performance.

A dependência de trajetória tem uma imagem célebre: o teclado QWERTY, desenhado no século XIX para evitar que as hastes das máquinas de escrever se enroscassem, e que sobrevive nos computadores e celulares muito depois de o problema ter desaparecido. Paul David e Brian Arthur mostraram que tecnologias e instituições podem ficar presas a soluções inferiores porque a mudança exige coordenação e porque os custos de aprendizado já foram pagos.[12] O sistema tributário brasileiro é um QWERTY institucional: cada distorção sobreviveu porque alguém aprendeu a viver dela.

15.7 A peste: o Convênio ICM 66/88

Nada dura mais do que o provisório que dá poder a quem o redige. Em 1988, a Constituição criou o ICMS e determinou que uma lei complementar o regulasse. Prevendo a demora, o art. 34, § 8º, do ADCT autorizou os Estados a celebrar, no prazo de sessenta dias, um convênio provisório para regular o imposto até a edição da lei complementar. Assim nasceu o Convênio ICM 66/88, celebrado em 14 de dezembro de 1988 no âmbito do Confaz.[13]

[12] DAVID, Paul A. Clio and the economics of QWERTY. American Economic Review, v. 75, n. 2, 1985; ARTHUR, W. Brian. Competing technologies, increasing returns, and lock-in by historical events. The Economic Journal, v. 99, 1989.
[13] BRASIL. Constituição Federal, ADCT, art. 34, § 8º; CONFAZ. Convênio ICM n. 66, de 14 de dezembro de 1988.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O provisório durou oito anos. E, quando a Lei Complementar 87, a Lei Kandir, chegou em 1996, reproduziu em boa medida as soluções do convênio, redigido pelas próprias administrações fazendárias. A principal delas foi a restrição ao crédito: o chamado crédito físico, que só admite crédito do imposto pago na aquisição de bens que se integram fisicamente ao produto, em oposição ao crédito financeiro, próprio de um IVA, que admite crédito de tudo o que é adquirido para a atividade. A Lei Kandir até prometeu o crédito dos bens de uso e consumo, mas adiou a promessa. Depois adiou de novo. E de novo. A última lei complementar empurrou a data para 1º de janeiro de 2033, ano em que o ICMS deixará de existir.[14] A promessa sobreviveu ao imposto que a fez.



Figura 21. A peste: como o provisório de 1988 atravessou quatro décadas

Fonte: Elaboração própria, a partir do Convênio ICM 66/88, da LC 87/1996 e das leis complementares que adiaram o crédito de uso e consumo.

Albert Camus descreveu, em A peste, a cidade que festeja o fim da epidemia enquanto o médico, à janela, sabe que o bacilo não morre: adormece nos móveis, nos papéis, nos porões, à espera do dia de voltar.[15] É a melhor imagem que conheço da dependência de trajetória. O Convênio 66/88 não morreu com a Lei Kandir, que o reproduziu; a Lei Kandir não morre com a EC 132, se as suas categorias forem transplantadas para a LC 214 e para a LC 227 pela memória dos que as redigem e aplicam. O grande risco da reforma não é a resistência aberta; é a peste silenciosa das categorias velhas.

15.8 Duas dependências de trajetória

É preciso distinguir duas dependências de trajetória na reforma. A primeira se cristalizou no próprio texto constitucional: os regimes diferenciados, a Zona Franca de Manaus, o prazo longo de transição, as concessões que o poder constituinte derivado fez, de modo público e motivado, para tornar a reforma politicamente viável. Essas concessões são legítimas e só podem ser lidas com a literatura de Direito e Desenvolvimento, que ensina que toda reforma possível é uma negociação com a trajetória.

[14] BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, art. 33, I, com as sucessivas alterações de prazo, a última pela Lei Complementar n. 171, de 2019.

[15] CAMUS, Albert. A peste. Rio de Janeiro: Record, 2017.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A segunda dependência é mais insidiosa. Operou no processo de elaboração da legislação infraconstitucional, em que centenas de técnicos de grande competência, formados por décadas de prática do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI, trouxeram para a LC 214, para a LC 227 e para o regulamento as concepções em que foram formados. São carcaças que sobrevivem na memória dos autores da legislação, mas que sucumbem à irradiação da EC 132. Fisco e contribuintes experientes comungam, muitas vezes, a mesma cartilha do passado, e podem forjar um consenso que não resistirá à prática imposta pelo modelo constitucional.

15.9 Mapa dos sinais de path dependence na LC 214 e na LC 227

O quadro a seguir não acusa a lei; aponta onde o juiz deve olhar com o Normoscópio. Cada linha registra um dispositivo, a categoria do sistema velho que ele lembra e a pergunta que o juiz deve fazer à luz da EC 132. Em vários casos, a leitura conforme a Constituição resolve o problema sem declaração de invalidade.

Dispositivo	Sinal do sistema velho	Pergunta à luz da EC 132
LC 214, art. 24, I: responsabilidade solidária de quem adquire ou mantém bem "não acobertado por documento fiscal idôneo"	A doutrina da inidoneidade documental do ICMS, que gerou décadas de autuações contra adquirentes de boa-fé	A responsabilidade alcança o adquirente de boa-fé, quando o débito foi extinto pelo split payment ou quando o documento existe no ambiente nacional?
LC 214, art. 47, caput: crédito apropriado com a extinção do débito, ressalvadas "as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar"	A cultura do crédito físico e das restrições acumuladas desde o Convênio 66/88	Cada restrição ao crédito tem fundamento expresso no art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição, ou reabre pela lei o que a Constituição fechou?
LC 214, art. 57: rol de bens e serviços de uso ou consumo pessoal, ampliado pela LC 227	A exclusão dos bens de uso e consumo do crédito de ICMS, adiada desde 1996	O bem é de fruição pessoal, como manda a Constituição, ou é insumo da atividade tratado como consumo por hábito?
LC 214, art. 39, § 2º: ressarcimento apreciado pelo Comitê Gestor quanto ao IBS e pela RFB quanto à CBS	Administrações paralelas, sem diálogo, cada uma com o seu entendimento	Os prazos e critérios são idênticos, e o Comitê de Harmonização (arts. 319 a 321) está sendo usado para evitar duas respostas ao mesmo fato?
LC 214, regimes diferenciados e anexos por NCM/SH e NBS, com dezenas de créditos presumidos	A classificação fiscal como campo de batalha, herança do IPI e dos benefícios de ICMS	A classificação está sendo usada para delimitar o regime constitucional ou para criar benefícios não previstos no art. 9º da EC 132?
LC 227 (origem no PLP 108/2024): sistema de infrações e penalidades do IBS, que chegou a prever 37 condutas infracionais	A tradição punitiva das leis estaduais do ICMS, com multas desproporcionais por descumprimento de deveres instrumentais	A multa corresponde a um dever que ainda existe no sistema de documento único e apuração assistida, e respeita a proporcionalidade?
LC 227 e regulamento: contencioso administrativo do IBS separado do contencioso da CBS	Dois processos para o mesmo fato, como no velho ICMS e PIS/Cofins sobre a mesma operação	As instâncias de uniformização funcionam a tempo de evitar decisões contraditórias sobre a mesma base?

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quadro elaborado a partir do texto consolidado da LC 214/2025, com as alterações da LC 227/2026, e da Nota Técnica XXVII do CCiF sobre multas e infrações do PLP 108/2024. Os sinais indicam pontos de atenção hermenêutica, não juízo de invalidade.

Os sinais têm um traço comum. Em todos eles, a lei nova usa uma palavra, um procedimento ou uma lógica do sistema velho. A palavra pode ser inocente; a memória de quem a aplica, não. "Documento fiscal idôneo" significava uma coisa num sistema de papel e de guias, em que o adquirente não tinha como saber se o fornecedor recolhera o imposto; significa outra num sistema em que o documento nasce no ambiente nacional e o tributo é segregado no pagamento. O juiz que lê a palavra nova com o dicionário velho reintroduz a peste.

15.10 O juiz como agente de desenvolvimento

O terceiro momento do Direito e Desenvolvimento devolveu ao juiz um papel que os dois primeiros lhe negavam. No primeiro, o juiz era obstáculo ao planejamento; no segundo, mero garantidor do contrato. No terceiro, é agente institucional: decide casos, mas, ao decidir, seleciona quais variações se tornarão estrutura, quais categorias velhas sobreviverão e quais morrerão. Na transição tributária, cada sentença é também uma escolha de trajetória.

Isso não autoriza o ativismo; exige o contrário. O juiz de desenvolvimento é o que leva a sério a lei nova, lê a legislação infraconstitucional à luz do modelo constitucional e recusa, com fundamento, a importação de categorias que a EC 132 quis superar. Sua ferramenta não é a vontade. É a pirâmide da regulação responsiva de John Braithwaite, a quem o capítulo 7 é dedicado, e o Normoscópio, que o capítulo 8 apresenta.

15.11 Desafio prático: a autuação do adquirente de boa-fé

Uma empresa adquire mercadorias de fornecedor regularmente inscrito, paga por meio que permite o split payment e recebe documento fiscal eletrônico autorizado. Meses depois, a inscrição do fornecedor é cancelada retroativamente por irregularidades cadastrais, e a Administração imputa ao adquirente responsabilidade solidária com fundamento no art. 24, I, da LC 214, alegando documento inidôneo.

No sistema velho, o caso terminaria, quase sempre, numa longa discussão sobre a boa-fé do adquirente, como as que o Superior Tribunal de Justiça enfrentou no ICMS. No sistema novo, o juiz deve perguntar antes: o débito foi extinto no pagamento? O documento existia no ambiente nacional no momento da operação? Se as duas respostas forem afirmativas, a invocação da inidoneidade é um sinal de trajetória, e não um problema do caso.

15.12 Perguntas e respostas

1. O que é o Direito e Desenvolvimento? É o campo que estuda como o direito e as instituições jurídicas influenciam e são influenciados pelo desenvolvimento econômico e social. Nasceu nos anos 1960, entrou em crise nos anos 1970 e renasceu, em versão mais modesta e empírica, nos anos 2000.

2. Qual a relação entre a reforma de 1966 e a EC 132? A reforma de 1965 e 1966 criou o ICM, um dos primeiros IVAs do mundo. As décadas seguintes deformaram o modelo. A EC 132 retoma o

© Eurico Marcos Diniz de Santi

projeto de um IVA moderno, agora com base ampla, crédito pleno, cobrança no destino e administração compartilhada.

3. Por que a FGV é importante nessa história? Porque publicou os trabalhos da Comissão de Reforma de 1966, porque as suas escolas de direito retomaram o programa de ensino e pesquisa iniciado nos anos 1960 e porque foi no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP que nasceu, em 2014, o projeto que resultou na PEC 45 e na EC 132.*

4. O que foi o Convênio ICM 66/88? Foi o convênio provisório celebrado pelos Estados, com base no art. 34, § 8º, do ADCT, para regular o ICMS até a edição da lei complementar. Durou oito anos e teve as suas soluções reproduzidas em grande parte pela Lei Kandir, inclusive a restrição ao crédito.

5. O que é dependência de trajetória? É o fenômeno pelo qual escolhas passadas condicionam as possibilidades presentes, mesmo quando as razões originais desapareceram. No direito tributário, manifesta-se quando categorias do sistema extinto são aplicadas ao sistema novo.

6. O juiz pode afastar um dispositivo da LC 214 por ser "sinal de trajetória"? Não por esse motivo. O sinal indica onde olhar. Se houver incompatibilidade com a Constituição, o caminho é a interpretação conforme ou, no limite, o controle de constitucionalidade, com o ônus argumentativo próprio. Muitas vezes, basta ler a palavra nova com o dicionário novo.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e correção

* Do autor: “A reforma tributária do Séc. XXI (EC132), corte epistemológico para uma nova Dogmática: novo objeto, novos fundamentos e novos princípios” (Portal da Reforma Tributária, 12 mar. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Complemento ao Capítulo 15. David Trubek: do missionário jurídico ao crítico

"É um aparelho singular", disse o oficial ao explorador, e contemplou com um olhar quase de admiração o aparelho que conhecia tão bem.
Franz Kafka, "Na colônia penal", 1914 (tradução livre do autor)

A escola de Direito e Desenvolvimento começa com um jovem advogado americano no Rio de Janeiro.

Em 1964, David M. Trubek, recém-formado em Yale, chegou ao Brasil como consultor jurídico da missão da USAID. Viu de perto a ambição de modernizar um país por meio de projetos, empréstimos e transplantes institucionais, e percebeu que ninguém, na imensa máquina de planejamento da agência, se perguntava qual era o papel do direito no desenvolvimento. Décadas depois, ele narraria essa trajetória como a passagem de "missionário jurídico" a "acadêmico crítico". Essa passagem é também a de todo jurista que leva a sério uma reforma: começar acreditando na lei nova e terminar estudando as instituições que a recebem.

15.C1 Por que a escola começa com Trubek

Trubek é o fundador que se tornou o primeiro crítico da própria fundação.

Professor emérito da Universidade de Wisconsin-Madison e Senior Global Fellow da FGV Direito SP, Trubek esteve na origem do movimento Direito e Desenvolvimento nos anos 1960, quando agências americanas e fundações financiaram reformas jurídicas em países em desenvolvimento, o Brasil entre eles. O que o distingue não é ter participado do movimento, mas ter sido capaz de examiná-lo com o olhar de um terceiro. É o espectador imparcial aplicado à história das ideias: quem participou da obra e, depois, a julgou como se não a tivesse feito.

15.C2 A crítica de 1974: acadêmicos autoalienados

Em 1974, com Marc Galanter, Trubek publicou na Wisconsin Law Review "Scholars in Self-Estrangement", traduzido pela Revista Direito GV como "Acadêmicos auto-alienados". O artigo diagnosticou a crise do primeiro movimento: a proximidade excessiva dos acadêmicos com as agências de desenvolvimento, a crença ingênua de que o modelo jurídico americano poderia ser exportado, a atenção exclusiva ao direito formal em detrimento das práticas reais. O paradoxo é conhecido: o texto que pretendia fortalecer o campo ajudou a esvaziá-lo por duas décadas. A lição para a transição tributária é direta. Uma reforma que se limita ao texto, sem estudar as instituições que o aplicarão, repete o erro que Trubek denunciou.

15.C3 Os três momentos do Direito e Desenvolvimento

Com Alvaro Santos, em The New Law and Development (2006), Trubek organizou a história do campo em três momentos: o do Estado desenvolvimentista, o do mercado e da segurança jurídica para o investidor, e o de uma agenda mais experimental, atenta

© Eurico Marcos Diniz de Santi

às instituições, aos direitos e ao desenvolvimento social. A EC 132 pertence ao terceiro momento. Não confia apenas no Estado, nem apenas no mercado; aposta em instituições compartilhadas, transparência e cooperação. O Capítulo 15 desenvolve esse percurso; aqui importa registrar que ele tem autor.

15.C4 Trubek, a FGV e o NEF

A ligação de Trubek com o Brasil não terminou nos anos 1960. Voltou como professor visitante, deu à Revista Direito GV, em 2007, a entrevista que relançou o tema entre nós e organizou com Mario Schapiro o volume Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS. No Núcleo de Estudos Fiscais, o seu programa ganhou forma tributária. O NEF nasceu, em 2009, com o desafio de investigar a relação entre tributação e desenvolvimento por meio da pesquisa empírica, complementar à dogmática formalista. Foi dessa linha que saiu o Kafka, e foi do Kafka que saiu a Reforma.

15.C5 O prefácio de Trubek a Reforma tributária viável

O programa do NEF foi escrito por Trubek no prefácio ao livro Reforma tributária viável: simplificação, transparência e eficiência. Ali ele pede uma pesquisa interdisciplinar, orientada para a ação e pragmática, enraizada na realidade brasileira e atenta ao que se faz fora do país, que, nas suas palavras, "deve visualizar reformas, mas fugir de utopias". A EC 132 é a prova de que a recomendação foi levada a sério: uma reforma visualizada durante uma década, sem utopias, desenhada para ser aprovada.

15.C6 De 1974 a 2014: do formalismo à legalidade concreta

O Kafka registrou, nas suas conclusões, a dívida com Trubek. O formalismo jurídico ganha em precisão, porque analisa com exatidão as relações entre normas, mas, como escreve Trubek, esbarra na ausência de uma visão global capaz de conectar a concretização das normas aos objetivos das políticas públicas. Foi por isso que o NEF transformou o obstáculo em objeto: a falta de informação sobre os atos de aplicação tornou-se o tema da pesquisa, e a transparência da legalidade concreta, a sua bandeira. Trubek ensinou a olhar para as instituições; o Kafka olhou para os autos de infração; a EC 132 redesenhou as instituições.

15.C7 Desafio prático: o IVA como transplante

A EC 132 adotou o modelo do imposto sobre valor agregado praticado em cerca de 170 países. É, em termos rigorosos, um transplante institucional, e Trubek ensinou a desconfiar deles. O risco é duplo. De um lado, o transplante mal compreendido, em que a categoria importada é lida com o dicionário do ICMS e do PIS/Cofins. De outro, o transplante missionário, em que a solução estrangeira é aplicada sem atenção à realidade brasileira. O juiz da transição está entre os dois: deve ler o IVA brasileiro com a gramática do IVA, sem esquecer que ele opera numa federação de 5.570 Municípios.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

15.C8 Perguntas para o debate

A crítica de Trubek ao transplante jurídico se aplica à adoção do IVA pela EC 132?

Análise: o transplante de 2023 difere do de 1960 em dois pontos. Foi desenhado no Brasil, a partir de pesquisa empírica sobre o sistema brasileiro, e foi aprovado pelo Congresso depois de décadas de debate. A crítica de Trubek continua útil como advertência: o texto importado só funciona se as instituições que o aplicam forem preparadas para ele.

Qual a diferença entre a abordagem formalista e a de Direito e Desenvolvimento para o juiz?

Análise: a abordagem formalista pergunta se a norma é válida e qual o seu sentido; a de Direito e Desenvolvimento pergunta também o que a norma produz quando aplicada. As duas não se excluem. O juiz decide pela primeira, mas a segunda ajuda a identificar quando uma leitura formalmente possível reproduz a lógica do sistema extinto.

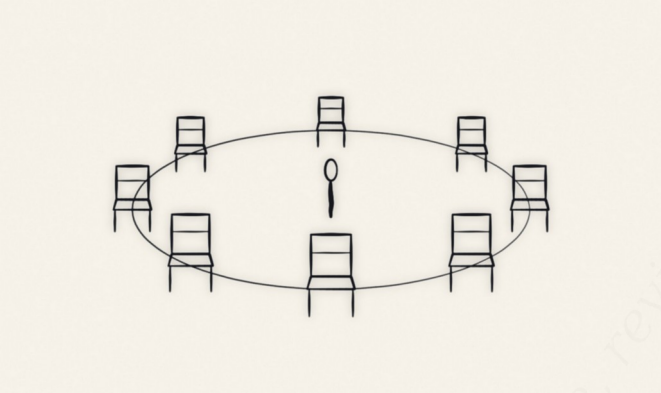
Por que North e Trubek no mesmo capítulo?

Análise: porque respondem a duas metades da mesma pergunta. Trubek explica por que o direito importa para o desenvolvimento; North, por que a mudança do direito escrito não garante a mudança do direito praticado.

Referências do capítulo: TRUBEK, David M.; GALANTER, Marc. Scholars in Self-Estrangement: Some Reflections on the Crisis in Law and Development Studies in the United States. Wisconsin Law Review, 1974, p. 1062. Trad.: Acadêmicos auto-alienados. Revista Direito GV, 2016. TRUBEK, David M.; SANTOS, Alvaro (ed.). The New Law and Economic Development: A Critical Appraisal. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. TRUBEK, David M. Law and Development 50 Years On. SSRN, 2012. TRUBEK, David M. From Legal Missionary to Critical Scholar: My Law and Modernization Journey. Revista Estudos Institucionais, v. 7, n. 2, 2021. RODRIGUEZ, José Rodrigo (coord.). O novo Direito e Desenvolvimento: entrevista com David Trubek. Revista Direito GV, v. 3, n. 2, 2007. TRUBEK, David M.; SCHAPIRO, Mario (org.). Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS. São Paulo: Saraiva, 2012. TRUBEK, David M. Prefácio. In: Reforma tributária viável: simplificação, transparência e eficiência. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. São Paulo: RT, 2014. KAFKA, Franz. In der Strafkolonie, 1919. NORTH, Douglass C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 16. John Braithwaite: separação plural dos poderes, regulação responsiva e justiça restaurativa



O círculo restaurativo

John Braithwaite n. 1951

Crime, Shame and Reintegration (1989); Responsive Regulation (com Ayres, 1992); On Speaking Softly and Carrying Sticks (1997); Restorative Justice and Responsive Regulation (2002)

Ideia central: A liberdade é ausência de dominação; protege-se com uma separação dos poderes mais rica e plural, e com uma regulação que começa pelo diálogo

16.1 Por que um capítulo para Braithwaite

Smith pôs o juiz dentro do peito. Luhmann mostrou que o sistema não obedece ao peito. Braithwaite mostrou como desenhar instituições que conversem com o peito. Criminólogo australiano, nascido em 1951, professor da Universidade Nacional Australiana, fundador da sua Rede de Instituições Regulatórias e laureado com o Prêmio Estocolmo de Criminologia em 2006, Braithwaite é talvez o pensador que mais diretamente liga a teoria moral à prática da administração tributária. Três obras organizam este capítulo: Crime, Shame and Reintegration, de 1989; Responsive Regulation, escrito com Ian Ayres em 1992; e Restorative Justice and Responsive Regulation, de 2002, que reúne e atualiza as duas anteriores.[1]

Para o juiz da transição, federal ou estadual, Braithwaite oferece quatro ferramentas: uma teoria da vergonha que distingue reintegrar de estigmatizar; uma teoria republicana da liberdade como não dominação; uma separação dos poderes mais rica do que a tripartição clássica; e uma pirâmide que diz quando persuadir e quando punir. A Austrália, onde essas ferramentas foram testadas na introdução do seu IVA, fecha o capítulo.

16.2 Dois ladrões

Braithwaite abre a palestra Justiça restaurativa e um futuro melhor com dois adolescentes presos por roubo na mesma cidade canadense. O primeiro vai ao tribunal, é condenado a seis meses de

[1] BRAITHWAITE, John. Crime, Shame and Reintegration. Cambridge: Cambridge University Press, 1989; AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. New York: Oxford University Press, 1992; BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. Oxford: Oxford University Press, 2002.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

prisão, sai mais alienado do que entrou e passa vinte anos entre roubos, drogas e violência, até morrer sem que ninguém lamente. O segundo, Sam, é levado a uma conferência restaurativa. Sem família que o apoie, o facilitador encontra a irmã mais velha, um tio e o técnico de hóquei, os únicos que um dia o trataram com justiça, e os senta em círculo com a vítima e a filha dela.[2]

A conferência começa mal. Sam é indiferente; o tio o recrimina; a vítima conta o medo de sair sozinha. Até que a irmã, olhando-o nos olhos, diz que sabe exatamente o que ele passou em casa. É o amor da irmã que rompe a casca. Sam pede desculpas, assegura à vítima que não a espreita, e o círculo constrói um plano: moradia com a irmã, trabalhos temporários arranjados pelo técnico, devolução do dinheiro. A vítima volta a caminhar sozinha. Sam tem uma vida dura, reincide uma vez, mas encontra o seu caminho.

A história não é sentimental; é institucional. Mostra que a mesma infração pode produzir dois destinos, conforme a instituição que responde a ela. E mostra que a resposta que restaura exige justamente aquilo que a abertura desta apostila chamou de simpatia: a capacidade de trocar de lugar com o outro.

16.3 A vergonha que reintegra e a vergonha que estigmatiza

A terceira contribuição vem de Crime, Shame and Reintegration, de 1989. Braithwaite distingue a vergonha que estigmatiza, que expulsa o infrator e confirma nele uma identidade desviante, da vergonha que reintegra, que reprova o ato mantendo os laços de respeito e encerra a reprovação com o perdão.[3] Na justiça restaurativa, a reprovação se dirige ao ato, não à pessoa.[4] O sistema tributário velho estigmatizava: tratava como sonegador o contribuinte que errou na classificação de uma mercadoria num labirinto de cinco mil e seiscentas legislações. O sistema novo pode reintegrar: corrigir, orientar, restaurar a conformidade. O juiz que distingue o erro de boa-fé da fraude, e que não aplica ao primeiro a sanção da segunda, pratica a vergonha reintegradora.

Em Crime, Shame and Reintegration, Braithwaite acrescenta as condições da vergonha eficaz: as pessoas são mais sensíveis à reprovação quando estão inseridas em múltiplas relações de interdependência, e as sociedades reprovam com mais eficácia quando são comunitárias. E faz uma observação que o direito tributário brasileiro conhece bem: as teorias tradicionais do controle social ignoram os crimes mais graves, os crimes dos poderosos.[5] Um sistema que estigmatiza o pequeno contribuinte e negocia com o grande inverte a lógica da vergonha.

16.4 Liberdade como não dominação

O fundamento é republicano. Com Philip Pettit, Braithwaite define a liberdade como não dominação, e não apenas como não interferência: livre é quem não está à mercê do arbítrio de outro. Os republicanos, de Roma a Montesquieu, Madison e Jefferson, queriam uma liberdade resiliente, assegurada pelo Estado de Direito, pela separação dos poderes, pela deliberação sem

[2] BRAITHWAITE, John. Justiça restaurativa e um futuro melhor. Palestra Memorial Dorothy J. Killam, Universidade Dalhousie, 1996 (tradução brasileira).

[3] BRAITHWAITE, John. Crime, Shame and Reintegration. Cambridge: Cambridge University Press, 1989.

[4] BRAITHWAITE, John. Justiça restaurativa e um futuro melhor. Palestra Memorial Dorothy J. Killam, Universidade Dalhousie, 1996 (tradução brasileira).

[5] BRAITHWAITE, Crime, Shame and Reintegration, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

coerção, por políticas que protegem contra a dominação da pobreza e por normas de virtude cívica.[6] É o espectador imparcial de Smith convertido em arquitetura institucional.

16.5 A anomia das 5.600 leis

Em Macrocriminology and Freedom, Braithwaite resgata um sentido antigo de anomia: a incerteza generalizada sobre a ordem normativa, sobre quais são as regras do jogo e sobre qual autoridade é legítima. E tira daí uma conclusão que deveria ser lida em voz alta em toda sessão de julgamento tributário: a confusão sobre a aplicação arbitrária de regras arbitrárias é dominação por definição. A incerteza sobre quais são as regras torna mais difícil, para os defensores da liberdade, atacar as regras ruins, e mais fácil, para os déspotas, ofuscar, dizendo que a regra é X para um grupo e não é X para outro.[7] O cinismo jurídico diante das regras do jogo, acrescenta, anda junto com a anomia.

É o retrato exato do sistema tributário que a EC 132 substitui. Cinco mil e seiscentas legislações não são apenas complexidade: são anomia institucionalizada, em que a regra muda conforme o Estado, o Município, o fiscal e o contribuinte, e em que só quem pode pagar o melhor parecer sabe o que deve. Em outro texto, Meta Regulation of Justice, Braithwaite lembra a lição de Max Weber: à medida que crescem a quantidade de leis e o tamanho das burocracias, o direito se torna mais útil aos que têm poder institucional e menos acessível aos demais.[8] A simplificação da EC 132 não é uma conveniência administrativa; é uma redução de dominação.

16.6 A separação republicana dos poderes: mil portões

Montesquieu contou três poderes. Braithwaite conta mil portões. O criminólogo australiano, professor da Universidade Nacional Australiana e um dos pensadores mais influentes da regulação contemporânea, partiu de uma pergunta simples: o que protege as pessoas contra a dominação numa sociedade complexa, com muitos níveis de governo, corporações maiores que Estados e organismos internacionais que ninguém elegeu? A resposta clássica, a tripartição entre Legislativo, Executivo e Judiciário, é necessária, mas não basta.

Num ensaio de 1997, cujo título é um programa, On Speaking Softly and Carrying Sticks: Neglected Dimensions of Republican Separation of Powers, Braithwaite propôs separações de poderes mais robustas dentro do setor público, dentro do setor privado e entre os dois.[9] Retomou a ideia em Restorative Justice and Responsive Regulation: quanto mais rica e plural for a separação dos poderes numa comunidade política, maior o número de terceiros capazes de vigiar, de alertar e de responsabilizar; e, ao construir mil portões ao poder de uma alfândega, aumenta-se a viabilidade de uma justiça que dialoga, em vez de apenas punir.[10] A separação dos poderes deixa de ser um desenho de três caixas e passa a ser uma rede de pontos de controle e de diálogo.

---

[6] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 4; BRAITHWAITE, John; PETTIT, Philip. Not Just Deserts: A Republican Theory of Criminal Justice. Oxford: Clarendon Press, 1990.

[7] BRAITHWAITE, John. Macrocriminology and Freedom. Canberra: ANU Press, 2022, cap. 3 (Macro-patterns of normative order).

[8] BRAITHWAITE, John. Meta Regulation of Justice. RegNet Occasional Paper n. 4. Canberra: Australian National University, 2005.

[9] BRAITHWAITE, John. On speaking softly and carrying sticks: neglected dimensions of a republican separation of powers. University of Toronto Law Journal, v. 47, 1997.

[10] BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. Oxford: Oxford University Press, 2002, cap. 4.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 22. Da tripartição à separação plural dos poderes: mil portões contra a dominação
Fonte: Elaboração própria, a partir de Braithwaite, On Speaking Softly and Carrying Sticks, e Restorative Justice and Responsive Regulation.

Há uma passagem que todo juiz tributário deveria conhecer. Ao enumerar as condições contemporâneas da paz, Braithwaite inclui, ao lado de um exército que não seja lei para si mesmo, de um Judiciário e de um banco central independentes, de um serviço público livre de corrupção e de captura e de uma imprensa livre, uma administração tributária que tenha a legitimidade conferida pelo povo. E explica: uma administração tributária sustentável, com um mínimo de legitimidade, é indispensável à paz duradoura, porque garante os rudimentos da justiça social: escolas, saúde, comida, água limpa, lei e ordem.[11] A legitimidade do tributo é condição da paz; não um detalhe da arrecadação.

A EC 132 é, nesse sentido, uma emenda braithwaiteana. Criou um poder novo, o Comitê Gestor do IBS, de natureza federativa e compartilhada; manteve a Receita Federal na administração da CBS; obrigou-os a harmonizar entendimentos; submeteu ambos ao controle dos Tribunais de Contas e do Judiciário; deu ao cidadão a transparência do tributo destacado e o cashback; abriu às entidades empresariais e à academia o espaço das consultas e dos estudos. Cada um desses atores é um portão. A advertência da Nota Técnica do CCiF sobre os sistemas paralelos ganha aqui a sua forma precisa: um motor de regras, mil portões. O que deve ser único é a tecnologia que aplica a lei; o que deve ser plural é o controle sobre quem a aplica.

Na obra mais recente, Braithwaite refina a ideia. Não se trata de limitar o poder, porque quase tudo de bom na vida social exige o exercício do poder, inclusive proteger a liberdade e prevenir o crime; trata-se de temperá-lo. O poder sem têmpera domina, porque nenhum outro poder o impede de ser arbitrário. As constituições temperam o poder ao separá-lo e equilibrá-lo, mas

[11] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 6 (World Peacemaking).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

também ao permitir que cada poder seja decisivo na sua especialidade. O poder judicial é decisivo porque só o juiz pode condenar, e por isso tem capacidade definida para romper impasses entre os demais poderes separados.[12] Na transição tributária, em que a Receita Federal e o Comitê Gestor podem divergir, e em que a lei complementar pode tensionar a Constituição, é o Judiciário que tem o poder decisivo de desfazer o impasse. Braithwaite acrescenta que a contestação, o diálogo e a ciência têm papel importante em canalizar o poder para bons propósitos, e que redes da sociedade civil coordenam os poderes separados para domar um poder que se desvia. É, de novo, o lugar das entidades e da academia.

16.7 A regulação responsiva: falar suavemente, carregando um porrete

A segunda contribuição é a regulação responsiva, desenvolvida com Ian Ayres. A pirâmide regulatória resolve o enigma de quando punir e quando persuadir. Na base está o diálogo mais restaurativo possível; à medida que se sobe, as intervenções ficam mais exigentes e punitivas: da persuasão à advertência, às penalidades civis, às penais e, no topo, à revogação da licença de operar. A presunção é sempre começar pela base, mesmo nos casos graves, e só escalar quando o diálogo falha; e o modelo é dinâmico: a cooperação faz descer, a resistência faz subir.[13] Por isso Braithwaite diz que o regulador deve falar suavemente enquanto carrega um grande porrete: é a existência do porrete democraticamente sancionado que permite falar baixo.

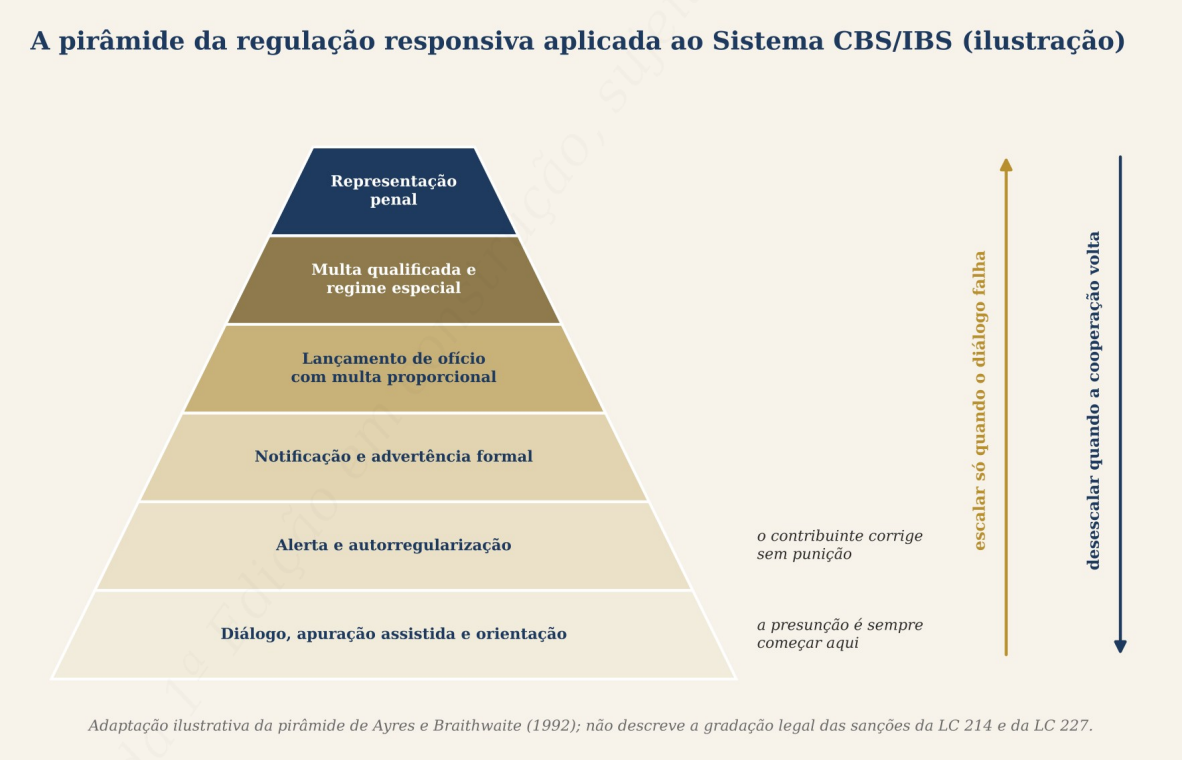


Figura 23. A pirâmide da regulação responsiva aplicada ao Sistema CBS/IBS

Fonte: Elaboração própria, adaptada de Ayres e Braithwaite, Responsive Regulation, e Braithwaite, Restorative Justice and Responsive Regulation.

[12] BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8 (Tempering power through networked governance).

[13] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. New York: Oxford University Press, 1992; BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 2.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Ayres e Braithwaite acrescentaram à pirâmide uma terceira peça: o tripartismo. Mostraram, com a teoria dos jogos, a importância de terceiros presentes na negociação regulatória, para proteger contra a captura do regulador pelo regulado.[14] No Sistema CBS/IBS, os terceiros têm nome: o Comitê Gestor diante da Receita Federal e vice-versa, as entidades empresariais, os Tribunais de Contas, a academia, o próprio cidadão que vê o tributo destacado no documento fiscal. A captura fica mais difícil quando há mais olhos sobre a mesa.

16.8 As posturas motivacionais: com quem o Fisco está falando

Valerie Braithwaite, parceira intelectual de John, deu à pirâmide uma psicologia. Os contribuintes se posicionam diante da autoridade tributária com posturas motivacionais distintas: o compromisso, de quem acredita no sistema e cumpre por dever; a capitulação, de quem aceita a autoridade, ainda que sem entusiasmo; a resistência, de quem desconfia e contesta; o desengajamento, de quem já desistiu de dialogar; e o jogo, de quem trata a lei como um tabuleiro a ser explorado.[15]

Postura	O que o contribuinte sente	Resposta responsiva
Compromisso	O sistema é justo e cumprir é um dever	Apoio, simplificação, confiança
Capitulação	A autoridade é legítima, mesmo que incômoda	Orientação clara e previsível
Resistência	O Fisco é injusto ou arbitrário	Diálogo, explicação, tratamento justo
Desengajamento	Não adianta dialogar	Reengajamento e, se necessário, escalada
Jogo	A lei é um tabuleiro a explorar	Regras claras contra o planejamento abusivo e escalada firme

Quadro elaborado a partir de Valerie Braithwaite, Taxing Democracy e Defiance in Taxation and Governance.

O sistema velho produziu, em décadas, uma massa de contribuintes em resistência, desengajamento e jogo. Não por natureza, mas por desenho: a complexidade transformava o cumprimento em aposta e o litígio em estratégia. O sistema novo só terá sucesso se deslocar essa massa para o compromisso e a capitulação. O juiz participa desse deslocamento a cada decisão: quando trata com justiça quem errou de boa-fé, reforça o compromisso; quando é firme com quem joga, desestimula o jogo.

16.9 A Austrália como laboratório: o GST e o modelo de conformidade

A pirâmide não ficou no papel. A Austrália foi o seu laboratório tributário, e o laboratório coincidiu com a sua reforma tributária. Entre 1996 e 1998, a força-tarefa da Receita australiana sobre a economia informal, a Cash Economy Task Force, desenvolveu um modelo de conformidade apoiado em duas bases: a regulação responsiva de Ayres e Braithwaite e a teoria das posturas

[14] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 5; AYRES; BRAITHWAITE, Responsive Regulation, cit.

[15] BRAITHWAITE, Valerie (ed.). Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot: Ashgate, 2003; BRAITHWAITE, Valerie. Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy. Cheltenham: Edward Elgar, 2009.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

motivacionais de Valerie Braithwaite. O modelo foi depois adotado como política para todas as operações da Australian Taxation Office.[16] Em 1º de julho de 2000, a reforma A New Tax System introduziu o imposto sobre bens e serviços, o GST, o IVA australiano. A própria Receita australiana registra que a implantação levou a instituição quase ao limite, que as primeiras declarações de atividade empresarial provocaram forte reação dos contribuintes e que os formulários tiveram de ser simplificados; e que o modelo de conformidade, em forma de pirâmide, com a grande maioria dos contribuintes na base, cumprindo espontaneamente, foi endossado pela comissão parlamentar de contas públicas.[17]

No mesmo período, de 1999 a 2005, funcionou o Centre for Tax System Integrity, parceria entre a Australian National University e a Receita australiana, que produziu pesquisa pioneira sobre como se mantêm culturas de pagamento voluntário de tributos, por que surgem a cooperação e a contestação no sistema tributário, e por que o tratamento justo do contribuinte é um direito básico da cidadania democrática.[18] Dessa experiência nasceu o livro Taxing Democracy, organizado por Valerie Braithwaite, que se encontra, aliás, na Biblioteca Digital Jurídica do Superior Tribunal de Justiça. Em Markets in Vice, Markets in Virtue, de 2005, John Braithwaite relatou que o programa responsivo da Receita australiana contra a transferência artificial de lucros por multinacionais, por volta de 2000, arrecadou um bilhão de dólares adicionais para cada milhão investido, e sustentou que a reforma da aplicação do direito tributário importa mais do que a reforma da lei tributária.[19]

A tese de Braithwaite vale para a Austrália, que já tinha um sistema tributário nacional e coerente quando introduziu o GST. Não vale para um sistema como o brasileiro, que acumulou cerca de 5.600 legislações de ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI. Aqui, nenhuma pirâmide responsiva funcionaria sobre um labirinto: não há diálogo possível quando nem o Fisco nem o contribuinte sabem qual é a regra. No Brasil, a reforma da lei era a condição da reforma da aplicação. A EC 132 fez a primeira; a transição precisa fazer a segunda. A lição australiana, portanto, chega ao Brasil com a ordem invertida, e por isso mesmo com mais força. Primeiro: um IVA novo exige uma administração nova, que comece pelo diálogo e escale com proporcionalidade; sem isso, a lei melhor do mundo é aplicada com a cultura do sistema velho. Segundo: a legitimidade do tributo se constrói na implantação, não na promulgação. O Brasil já tem a lei; a transição decidirá a cultura.

16.10 O Sistema CBS/IBS na base da pirâmide

O Sistema CBS/IBS foi desenhado para operar na base da pirâmide. A apuração assistida, o documento fiscal eletrônico, o split payment e a autorregularização transformam a relação tributária num diálogo contínuo, em que a maior parte dos erros se corrige antes de virar infração. O sistema velho fazia o contrário: começava pelo topo, com o auto de infração, a multa de setenta e cinco por cento e a representação penal, e só depois, às vezes uma década depois, abria espaço para

[16] BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. An evolving compliance model for tax enforcement. In: SHOVER, Neal; WRIGHT, John Paul (ed.). Crimes of Privilege. New York: Oxford University Press, 2001; BRAITHWAITE, Valerie; JOB, Jenny. The theoretical base for the ATO compliance model. Canberra: Centre for Tax System Integrity, ANU.

[17] AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Working for all Australians 1910-2010, cap. 10 (The 2000s). Canberra: ATO, 2010.

[18] AUSTRALIAN NATIONAL UNIVERSITY. ANU Centre for Tax System Integrity (CTSI), 1999-2005. Open Research Repository.

[19] BRAITHWAITE, Valerie (ed.). Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot: Ashgate, 2003; BRAITHWAITE, John. Markets in Vice, Markets in Virtue. Sydney: Federation Press; New York: Oxford University Press, 2005.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

o diálogo no contencioso. O Judiciário é o grande porrete da pirâmide; e é justamente por existir um Judiciário independente que a Administração e o contribuinte podem falar suavemente.

Daí a fórmula que proponho como síntese do capítulo: um motor de regras, mil portões. O motor deve ser único, como sustentou a Nota Técnica do CCiF contra os sistemas paralelos da Receita Federal e do Comitê Gestor, porque a mesma lei não pode ter duas interpretações eletrônicas. Os portões devem ser muitos, porque o poder de quem opera o motor precisa ser vigiado por muitos olhos.[20] Unidade na técnica; pluralidade no controle.

Braithwaite oferece ainda uma advertência para a era do motor de regras. Em Simple Solutions to Complex Catastrophes, de 2024, propõe princípios para lidar com a complexidade: podar e fortalecer as regras; transformar a jurisprudência de modo que princípios fundamentais justifiquem as regras e, quando necessário, prevaleçam sobre elas; e afastar-se da aplicação automática das regras, seja algorítmica, seja humana.[21] O motor de regras do Sistema CBS/IBS é uma conquista; mas a sua aplicação não pode ser automática no sentido que Braithwaite critica. Por trás do algoritmo deve haver um princípio, e acima dele, um juiz.

16.11 O juiz como portão e como porrete

O Judiciário ocupa dois lugares na teoria de Braithwaite. É um dos portões da separação plural dos poderes, talvez o mais importante, porque é o único obrigado a decidir. E é o porrete no topo da pirâmide, cuja existência permite que todos os demais falem suavemente. As duas funções se reforçam. Um Judiciário que decide com justiça procedimental, explicando as suas razões e tratando as partes com respeito, aumenta a conformidade voluntária; Braithwaite lembra a literatura segundo a qual o cumprimento é mais provável quando os atores percebem a regulação como procedimentalmente justa.[22]

Na transição, isso se traduz em três atitudes. Prestigiar a base da pirâmide: a autorregularização, a consulta, a apuração assistida e a correção espontânea devem ter consequências jurídicas favoráveis reais. Exigir proporcionalidade na escalada: a sanção do topo não pode ser aplicada a quem nunca foi chamado ao diálogo. E distinguir o erro da fraude: a vergonha que reintegra é para quem errou; a firmeza é para quem joga.

16.12 A obra de Braithwaite: guia de leitura e relações com a transição

O quadro a seguir resume os textos de Braithwaite reunidos para este Título e indica, em cada caso, a relação com o tema da apostila. Os títulos foram mantidos no original.

[20] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS: imperativo constitucional e vedação de sistemas autônomos paralelos. São Paulo: CCiF, 3 jun. 2026.

[21] BRAITHWAITE, John. Simple Solutions to Complex Catastrophes. Cham: Springer, 2024, cap. 11 (Requisite Variety and Simple Institutional Virtues).

[22] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 4.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Obra	O que trata	Relação com a transição CBS/IBS
Crime, Shame and Reintegration (1989)	Teoria da vergonha reintegradora contra a estigmatização; interdependência e comunitarismo como condições da reprovação eficaz; crimes dos poderosos	Distinguir o erro de boa-fé da fraude; não estigmatizar o contribuinte que errou num sistema de 5.600 leis
Restorative Justice and Responsive Regulation (2002) e a resenha em Legal Studies	Casamento entre a criminologia e a regulação de negócios; a pirâmide responsiva; os valores da justiça restaurativa; separação plural dos poderes; condições da paz	Base da pirâmide para o Sistema CBS/IBS; administração tributária legitimada como condição da paz
Justiça restaurativa e um futuro melhor (1996) e The fundamentals of restorative justice	A história dos dois ladrões; justiça restaurativa como processo em que todos os afetados discutem como reparar; o valor central é a não dominação e o empoderamento	A conferência como modelo de diálogo; o Estado não deve "roubar o conflito" das partes que podem resolvê-lo
Building Legitimacy through Restorative Justice	A profissionalização da justiça foi longe demais e tirou a vítima do centro, minando a legitimidade das instituições	O contribuinte e o consumidor como partes interessadas; legitimidade pela participação
Evidence for Restorative Justice (documento de política pública)	Dados de satisfação das vítimas e de redução de reincidência	Evidência empírica a favor de métodos dialogados de solução de conflitos
A good century for tax? Globalisation, redistribution and tax avoidance (2005)	A elisão tributária como problema da globalização; a competição entre consultores; a "loucura das brechas"; a regressividade crescente; o êxito do programa australiano contra a transferência de lucros	Benefícios fiscais como brechas; a justiça tributária do art. 145, § 3º; a aplicação responsiva contra o planejamento abusivo
Macro-patterns of normative order (Macrocriminology and Freedom, 2022)	Anomia como incerteza sobre as regras do jogo; a aplicação arbitrária de regras arbitrárias é dominação; cinismo jurídico	As 5.600 leis como anomia institucionalizada; a simplificação como redução de dominação
Tempering power through networked governance (Macrocriminology and Freedom, 2022)	Temperar o poder, e não apenas limitá-lo; separação e equilíbrio com poderes decisivos; o juiz rompe impasses; redes da sociedade civil	O Judiciário como poder decisivo entre RFB, Comitê Gestor e legislador; o papel das entidades e da academia
Meta Regulation of Justice (2005)	Mais leis não garantem acesso à justiça; autorregulação regulada; planos organizacionais de acesso à justiça	Conformidade cooperativa e programas de integridade tributária das grandes empresas
Neoliberalism or Regulatory Capitalism (2005)	Não vivemos o neoliberalismo, mas o capitalismo regulatório: o Estado dirige mais e rema menos, e a regulação privada cresce ainda mais	O Comitê Gestor e os sistemas eletrônicos como regulação em rede; o papel dos agentes privados na conformidade
Requisite Variety and Simple Institutional Virtues (2024)	Podar e fortalecer regras; princípios que justificam e superam regras; contra a aplicação automática, algorítmica ou humana	O motor de regras com princípios por trás e o juiz acima

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Obra	O que trata	Relação com a transição CBS/IBS
Imagining Restorative Diplomacy (2024)	A diplomacia restaurativa supera o realismo; narrativas de promessa quebrada impedem a paz; cumprir promessas	Federalismo cooperativo: a EC 132 como promessa entre União, Estados e Municípios que precisa ser cumprida
Learning to scale up restorative justice	Comissões permanentes que aprendem com a prática: falhar rápido, aprender rápido, adaptar rápido	Instituições da transição que monitoram e corrigem continuamente
Persia to China: the Silk Road of Restorative Justice (2017) e The Pluralism of Restorative Justice in Greater China (2023)	Raízes restaurativas e republicanas nas tradições persa e chinesa; hibridismo	Diálogo com a orientação de Corbin e a tradição persa do capítulo 5
In Praise of Tents (2014) e Change and challenge in regulation and governance (2008)	Estudos regulatórios interdisciplinares; organizar a pesquisa em tendas, que se armam e desarmam, e não em prédios disciplinares; a regulação importa	A academia como tenda: FGV, CCiF e universidades organizadas em torno do problema da transição
Beyond Positivism (criminologia)	Contra a política do desespero: estratégias integradas, contextualizadas e dinamicamente responsivas	A transição exige pacotes integrados de medidas, não soluções isoladas
Regulating Law (org. com Parker, Scott e Lacey)	O Estado regulatório remodela a doutrina jurídica em catorze áreas do direito; o direito regula e é regulado	A doutrina tributária reconstruída a partir da perspectiva regulatória
Reinventing policing through the prism of the colonial kiap (com Dinnen, 2008)	Policiamento em sociedades plurais da Melanésia; autoridade próxima e legítima	A importância da presença próxima e legítima da administração

Quadro elaborado a partir dos textos de John Braithwaite.

16.13 Desafio prático: a multa no ambiente da apuração assistida

Um contribuinte de médio porte recebe da apuração assistida um alerta de divergência na classificação de um produto, que afeta a alíquota reduzida de um regime diferenciado. Ele corrige o documento no prazo do alerta e recolhe a diferença. Meses depois, uma fiscalização lavra auto de infração com multa sobre a mesma divergência, sob o argumento de que a correção não afasta a infração já consumada.

O juiz braithwaiteano fará três perguntas. A lei prevê efeito para a autorregularização no ambiente de apuração assistida, e esse efeito foi respeitado? A Administração começou pela base da pirâmide, ou saltou para o topo? A conduta revela erro de boa-fé ou jogo? Se o contribuinte respondeu ao diálogo, puni-lo como se tivesse resistido é destruir o incentivo que sustenta todo o sistema novo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

16.14 Perguntas e respostas

1. Quem é John Braithwaite? Criminólogo australiano, professor da Universidade Nacional Australiana, autor de Crime, Shame and Reintegration, Responsive Regulation e Restorative Justice and Responsive Regulation. É um dos formuladores da regulação responsiva e da justiça restaurativa.*

2. O que Braithwaite acrescenta à separação dos poderes? Mostra que a tripartição não basta numa sociedade complexa. A liberdade como não dominação exige separações de poderes mais ricas e plurais, dentro e entre os setores público e privado: muitos portões de controle e de diálogo. Entre as condições da paz, inclui uma administração tributária legitimada pelo povo.

3. O que é a pirâmide da regulação responsiva? É um modelo dinâmico em que a autoridade começa sempre pelo diálogo e só escala para sanções mais severas quando o diálogo falha, voltando a descer quando a cooperação é retomada.

4. Qual a diferença entre vergonha reintegradora e estigmatização? A vergonha reintegradora reprova o ato e preserva o respeito pela pessoa, encerrando a reprovação com o perdão. A estigmatização trata o infrator como pessoa má e o empurra para fora da comunidade, agravando o problema.

5. A experiência australiana vale para o Brasil? Vale com a ordem invertida. Na Austrália, com um sistema nacional coerente, a reforma da aplicação importou mais do que a reforma da lei. No Brasil, com cerca de 5.600 legislações, a reforma da lei era condição da reforma da aplicação. A EC 132 fez a primeira; a transição precisa fazer a segunda.

6. Por que Braithwaite diz que a incerteza sobre as regras é dominação? Porque, quando ninguém sabe quais são as regras do jogo, a autoridade pode aplicá-las de modo arbitrário e diferente a cada grupo, e os cidadãos perdem a capacidade de contestá-las. É o retrato das 5.600 legislações do sistema extinto.

7. O que significa "um motor de regras, mil portões"? Que a tecnologia que aplica a lei deve ser única, para que a mesma lei não tenha duas interpretações eletrônicas, e que o controle sobre quem a opera deve ser plural, para que nenhum poder fique sem vigilância.

16.15 Síntese: o que Braithwaite diz sobre a separação dos poderes

Montesquieu contou três poderes. Braithwaite pede que se continue contando. A tripartição entre Legislativo, Executivo e Judiciário é necessária, mas não basta para uma sociedade com muitos níveis de governo, do Município ao Fundo Monetário Internacional, com corporações maiores do que Estados e com instituições da sociedade civil que atravessam fronteiras. A sua proposta é uma separação republicana dos poderes, mais rica, mais plural e em permanente expansão.

1. O fundamento: liberdade como não dominação. Com Philip Pettit, Braithwaite chama de dominion a liberdade republicana: não basta que ninguém interfira na minha vida; é preciso que ninguém possa interferir arbitrariamente nela. Os republicanos, de Roma a Montesquieu, Madison e Jefferson, buscavam uma liberdade resiliente, assegurada por cinco garantias: o Estado de Direito, a separação dos poderes, a deliberação sem coerção, políticas que protegem contra a

* Do autor: "São Paulo na era da modernidade do fisco responsivo" (JOTA, 12 jul. 2017).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

dominação da pobreza e normas de virtude cívica.[23] A separação dos poderes é, assim, um instrumento da liberdade, e não um fim em si.

2. Separações mais ricas, dentro e entre os setores público e privado. No ensaio On Speaking Softly and Carrying Sticks, de 1997, base de Restorative Justice and Responsive Regulation, Braithwaite defende separações de poderes mais robustas dentro do setor público, dentro do setor privado e entre os dois. Em Macrocriminology and Freedom, de 2022, vai além: as sociedades devem pluralizar radicalmente a sua visão, de modo que o Estado tenha muitos ramos de poderes separados, e não apenas os três tradicionais, e que as separações se tornem progressivamente mais separadas. Ao estudar a reconstrução de Timor-Leste, documentou dezenas de poderes separados criados para responder às dominações do pós-conflito.[24]

3. Mil portões. Quanto mais plural a separação dos poderes, maior o número de terceiros capazes de vigiar, alertar e responsabilizar: os guardiões que têm poder para impedir o abuso sem ter interesse em lucrar com ele. O exemplo de Braithwaite é a alfândega da Indonésia: ao construir mil portões ao seu poder, aumenta-se a viabilidade de uma justiça que dialoga. E, quando muitos sabem que podem ser chamados a prestar contas por não terem evitado o abuso, a dissuasão se espalha em ondas, alcançando cada um nos seus muitos papéis.[25]

4. Temperar o poder, e não apenas limitá-lo. Quase tudo de bom na vida social exige poder, inclusive proteger a liberdade e prevenir o crime. Por isso o objetivo não é enfraquecer o poder, mas temperá-lo: o poder sem têmpera domina, porque nenhum outro o impede de ser arbitrário. A imagem de Braithwaite é a de um rio. Cada poder é canalizado para o seu propósito especializado por freios e contrapesos que o impedem de transbordar as margens do seu leito. As constituições temperam o poder ao separá-lo e equilibrá-lo, mas também ao torná-lo decisivo na sua especialidade: só o juiz condena, e por isso o Judiciário pode romper impasses entre os demais poderes; e é o policial, e não outro juiz, quem pode prender um juiz que comete um crime. A contestação, o diálogo e a ciência ajudam a manter cada poder no seu canal.[26]

5. Para além de três: os ramos de Sun Yat-sen. Braithwaite resgata a Constituição republicana chinesa de 1947, inspirada em Sun Yat-sen, que previa cinco ramos independentes: além do Legislativo, do Executivo e do Judiciário, um ramo de exames, herdeiro da antiga tradição chinesa de selecionar por concurso exigente os servidores, os promotores e os juízes, e um ramo de controle e integridade, o Yuan de Controle, com poder de censura e de impeachment sobre os outros três. A sua função era controlar a captura e o abuso de poder nas agências do Executivo, mas também no Legislativo e no Judiciário, em vez de deixar que cada ramo julgasse os seus próprios membros. Braithwaite chama isso de meta-governança, o governo do governo, e sugere que a ideia seja considerada na próxima revolução constitucional de uma democracia ocidental.[27]

---

[23] BRAITHWAITE, John; PETTIT, Philip. Not Just Deserts: A Republican Theory of Criminal Justice. Oxford: Clarendon Press, 1990; BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. Oxford: Oxford University Press, 2002, cap. 4.

[24] BRAITHWAITE, John. On speaking softly and carrying sticks: neglected dimensions of a republican separation of powers. University of Toronto Law Journal, v. 47, 1997; BRAITHWAITE, John. Macrocriminology and Freedom. Canberra: ANU Press, 2022, cap. 8.

[25] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 4.

[26] BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8 (Tempering power through networked governance).

[27] BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8, sobre a Constituição de 1947 e o Yuan de Controle.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. Institucionalizar a desconfiança, enculturar a confiança. Para Braithwaite, o direito constitucional pode ser mais importante do que o direito penal para prevenir o crime, porque o direito constitucional republicano ajuda, ao mesmo tempo, a enculturar a confiança e a institucionalizar a desconfiança. Um partido comprometido com a liberdade, governando sob uma constituição comprometida com a liberdade, põe a liberdade em risco sempre que deixa de institucionalizar a desconfiança. Com Roberto Unger, Charles Sabel e William Simon, acrescenta os direitos de desestabilização: o direito dos cidadãos de abalar instituições entrincheiradas que falharam, para consertar o navio da república sem afundá-lo.[28]

7. Indivíduos fortes e redes da sociedade civil. Nenhuma arquitetura institucional basta sozinha. A liberdade mais brilhantemente institucionalizada não seria liberdade se fosse a de indivíduos tímidos, que deixassem as instituições fazer tudo por eles. Num mundo complexo, a individuação é vital para que as pessoas sejam fortes o bastante para resistir à tirania ao passar de um lugar de dominação a outro. E as redes da sociedade civil têm papel crucial em coordenar os poderes separados para domar um poder que se desvia: sem governança em rede da tirania, liderada pela sociedade civil, não há liberdade.[29]

8. O tributo dentro da separação dos poderes. Entre as condições da paz duradoura, Braithwaite enumera um exército que não seja lei para si mesmo, um Judiciário e um banco central independentes, um serviço público livre de corrupção e de captura, uma imprensa livre e uma administração tributária legitimada pelo povo, porque é ela que financia escolas, saúde, água limpa, lei e ordem. Em Macrocriminology and Freedom, acrescenta que as instituições de equidade tributária estão entre as que previnem a violência, e que são particularmente fundamentais as separações entre micropoderes e macropoderes.[30]

9. Tripartismo na regulação. Com Ian Ayres, Braithwaite demonstrou que a presença de terceiros na negociação entre regulador e regulado protege contra a captura do regulador. A separação dos poderes desce, assim, da Constituição à mesa de cada negociação regulatória.[31]

A ponte com a reforma é direta, e mais rica do que parece. A EC 132 distribuiu o poder tributário por muitos portões: o Comitê Gestor, a Receita Federal, a harmonização entre ambos, os Tribunais de Contas, o Judiciário, a transparência do tributo para o cidadão, as entidades empresariais e a academia. O Brasil já conhece versões próprias dos ramos de Sun Yat-sen: o concurso público, que seleciona auditores, procuradores e juízes por exame, e os Tribunais de Contas, que controlam os demais. O Comitê Gestor, por sua vez, é uma separação entre micro e macropoderes: Estados e Municípios compartilham, numa instância nacional, um poder que antes exerciam isoladamente. E o acesso ao Judiciário é o direito de desestabilização do contribuinte diante de uma prática administrativa que falhou. Daí a fórmula deste capítulo: um motor de regras, mil portões. A tecnologia que aplica a lei deve ser única; o controle sobre quem a aplica deve ser plural; e a

[28] BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8; UNGER, Roberto Mangabeira. The Critical Legal Studies Movement. Cambridge: Harvard University Press, 1986; SABEL, Charles; SIMON, William. Destabilization rights: how public law litigation succeeds. Harvard Law Review, v. 117, 2004.

[29] BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8; BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit.

[30] BRAITHWAITE, Restorative Justice and Responsive Regulation, cit., cap. 6; BRAITHWAITE, Macrocriminology and Freedom, cit., cap. 8.

[31] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. New York: Oxford University Press, 1992.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

confiança no sistema nasce justamente da desconfiança bem institucionalizada. O juiz é, ao mesmo tempo, um desses portões e o poder decisivo que desfaz os impasses da transição.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 17. Liam Murphy e Thomas Nagel: o mito da propriedade

Era um abutre que me bicava os pés.
Franz Kafka, "O abutre", 1920 (tradução livre do autor)

O tributo costuma ser descrito como abutre. Murphy e Nagel mostram que a imagem parte de um engano.

No conto de Kafka, um abutre bica os pés do narrador, que não se defende; um passante oferece ajuda, mas pede tempo para buscar a arma, e o abutre, que tudo ouvia, crava o bico na garganta da vítima. É a imagem que muitos têm do Fisco: um predador que arranca do contribuinte o que já era dele. Liam Murphy e Thomas Nagel escreveram O mito da propriedade (2002) para mostrar que essa imagem repousa numa premissa falsa: a de que existe uma propriedade anterior ao tributo, da qual o Estado retira uma parte. Para o juiz, o livro não autoriza tributar mais; ensina a perguntar melhor.

17.1 Por que Murphy e Nagel

Um jurista e um filósofo moral escreveram o livro mais influente sobre justiça tributária das últimas décadas.

Liam Murphy é professor de direito e filosofia na Universidade de Nova York; Thomas Nagel, um dos filósofos morais mais importantes do século XX, é autor de Visão a partir de lugar nenhum e de Igualdade e parcialidade. O mito da propriedade, publicado no Brasil pela Martins Fontes, reúne as duas competências para examinar uma pergunta que a dogmática tributária costuma evitar: o que torna justo um sistema tributário? A resposta que propõem desloca o foco do tributo isolado para o sistema como um todo, e é por isso que o livro interessa a uma reforma que redesenhou o sistema inteiro.

17.2 O libertarismo cotidiano

Pensamos a renda antes do tributo como se fosse nossa por natureza, e o tributo como se fosse uma subtração.

Murphy e Nagel chamam de libertarismo cotidiano a intuição, muito difundida, de que a renda bruta pertence moralmente a quem a recebe e de que o tributo é uma retirada dessa propriedade prévia, que precisa ser justificada como exceção. A intuição está na linguagem comum, na retórica política e em parte da doutrina. O problema, mostram os autores, é que ela é incoerente. A renda bruta só existe porque existe uma ordem jurídica que define contratos, moeda, propriedade, sucessão, sociedades e mercados, e essa ordem é financiada pelos tributos. Não há um ponto anterior ao sistema jurídico em que a propriedade já esteja definida e do qual o tributo parta.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

17.3 A propriedade como convenção jurídica

A propriedade não é o ponto de partida da justiça tributária; é um dos seus resultados.

A tese central do livro é que os direitos de propriedade são convencionais: definidos pelo próprio sistema jurídico, do qual o sistema tributário é parte inseparável. Por isso, a renda antes do tributo não tem significado moral independente, e não serve como base para avaliar a justiça da tributação. O que se pode avaliar é o sistema como um todo: as regras de propriedade, os tributos, os gastos públicos e as transferências, e a distribuição de bem-estar e de oportunidades que produzem em conjunto. A pergunta deixa de ser quanto o Estado tira de cada um e passa a ser se o arranjo completo é justo.

Daí a crítica dos autores aos critérios tradicionais de equidade tributária, como a equidade vertical e a horizontal medidas a partir da renda antes do tributo. Se a base de comparação não tem significado moral, os critérios que dependem dela ficam sem fundamento. O que importa são os resultados do sistema sobre a vida das pessoas.

17.4 O que o livro não diz

Afirmar que a propriedade é convenção não é afirmar que ela não deva ser protegida.

A leitura apressada do livro pode sugerir que ele autoriza qualquer tributação, já que não haveria propriedade a proteger. Não é o que dizem os autores, nem o que a Constituição brasileira permite. A propriedade é convenção jurídica, mas é convenção constitucionalmente protegida: o direito de propriedade, a vedação ao confisco, a capacidade contributiva, a legalidade e a anterioridade são parte do arranjo que define o que cada um tem. A lição de Murphy e Nagel não enfraquece essas garantias; mostra que elas devem ser lidas como peças de um sistema, e não como muralhas em torno de uma propriedade pré-jurídica. O juiz que as aplica continua obrigado a aplicá-las com todo o rigor.

17.5 A EC 132 e a justiça do sistema

A EC 132 não pergunta apenas quanto se cobra. Pergunta de quem, de que forma e com que resultado.

A lente de Murphy e Nagel ilumina três escolhas da reforma. Primeiro, a justiça tributária positivada no art. 145, § 3º, não se esgota na progressividade do tributo isolado; abrange o sistema, incluindo a devolução personalizada da CBS e do IBS às famílias de baixa renda, o cashback, que corrige pelo lado da transferência a regressividade própria da tributação do consumo. Segundo, a trava do art. 130 do ADCT, que proíbe o aumento da carga global durante a transição, mostra que a reforma tratou a carga como variável do sistema, controlada pelo Senado e pelo TCU, e não como soma de decisões isoladas. Terceiro, a transparência do imposto por fora devolve ao cidadão a informação sem a qual nenhum juízo sobre a justiça do sistema é possível. Ninguém avalia se o arranjo é justo sem saber quanto paga.*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.5.12, p. 196.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

É o sentido do artigo "11,3% não é tributo: é transparência". A alíquota da CBS que aparece na nota fiscal não é um tributo novo somado aos antigos; é a parte visível de uma carga que antes estava escondida no preço. A reforma não aumentou o que se paga; mostrou. A retórica do abutre, que vê na alíquota visível uma agressão nova, confunde a visibilidade com o peso.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Título I, Capítulo I, § 3, Transparência (p. 244) e § 4, Justiça Tributária (p. 247), Introdução, § 12, "A falácia da invisibilidade estimada" (p. 68), § 12.1, "A Trava de Ferro: Art. 130 do ADCT" (p. 68) e § 15.5.12, sobre a devolução personalizada (p. 193); Portal da Reforma Tributária, "11,3% não é tributo: é transparência" (31/10/2026) e "A proibição de aumento da carga tributária na reforma tributária e a importância de cooperação" (30/9/2026).*

17.6 Desafio prático: o argumento da carga escondida

Caso didático. Em ação contra a cobrança da CBS, sustenta-se que a alíquota de 11,3% destacada na nota representa aumento da carga em relação ao PIS e à Cofins, cujas alíquotas nominais eram menores. A lente de Murphy e Nagel sugere a pergunta que o argumento omite: qual era a carga efetiva do sistema substituído, considerada a cumulatividade, o cálculo por dentro e a cascata? O exemplo do Capítulo 1 do Título V mostra uma cadeia de cinco operações em que o PIS e a Cofins cumulativos de 3,65% por dentro entregam carga efetiva superior a 20%. Comparar alíquota nominal com alíquota nominal é comparar o visível com o escondido.*

17.7 Perguntas para o debate

A devolução personalizada da CBS e do IBS deve ser considerada no exame da justiça tributária?

Análise: pela lente de Murphy e Nagel, sim, porque a justiça é propriedade do sistema. A pergunta jurídica é em que medida o juiz pode considerar o efeito conjunto de tributo e transferência ao examinar a validade de uma diferenciação.

A comparação entre alíquotas nominais é prova suficiente de aumento de carga?

Análise: a comparação omite a carga efetiva dos tributos substituídos. A trava do art. 130 do ADCT adota o critério da carga global, apurada pelo Senado e pelo TCU. A questão aberta é que prova técnica o juiz deve exigir de quem alega aumento.

A tese da propriedade convencional é compatível com a vedação ao confisco?

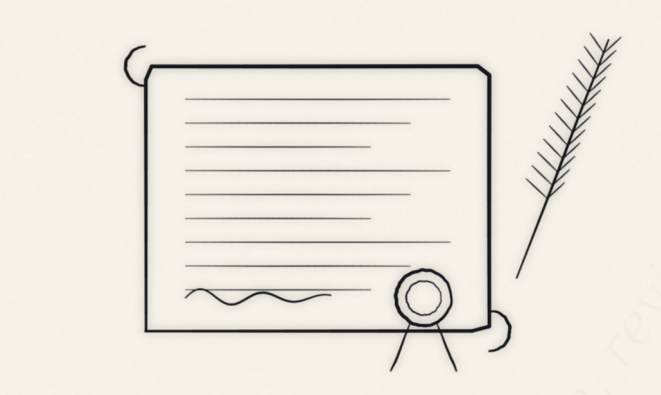
Análise: é compatível se a vedação for lida como garantia constitucional que integra o sistema, e não como proteção de uma propriedade anterior ao direito. A tese não diz até onde o Estado pode ir; diz que a pergunta deve ser feita sobre o sistema inteiro.

Referências do capítulo: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005 (original: The Myth of Ownership: Taxes and Justice. Oxford: Oxford University Press, 2002). SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 11,3% não é tributo: é transparência. Portal da Reforma Tributária, 31 out. 2026. KAFKA, Franz. Der Geier, 1920.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 11.2, p. 72.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 18. As novas fontes do direito: o texto, o contexto e a enunciação registrada



O texto, a assinatura e o selo

Paulo de Barros Carvalho, Lourival Vilanova, Gabriel Ivo e Riccardo Guastini **construtivismo lógico-semântico e teoria analítica das fontes**

Curso de direito tributário; As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo; Norma jurídica: produção e controle; Teoria dell'interpretazione e delle fonti

Ideia central: Fonte não é a lei: é o fato que produz a lei; o processo entra no direito quando vira linguagem

18.1 De 5.600 carcaças a uma lei

A reforma tributária não mudou a tradição dogmática do direito tributário brasileiro. Mudou as suas fontes. Antes dela, a tributação sobre o consumo vivia de cerca de 5.600 legislações diferentes de ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI: vinte e sete leis estaduais com os seus regulamentos e convênios, milhares de leis municipais, um emaranhado federal de leis, decretos e instruções. Depois dela, CBS e IBS passam a ter uma única lei complementar, um único regulamento comum e uma única jurisprudência a construir.[1]

A Nota Técnica XXVIII do CCiF registrou a mudança com precisão: a EC 132 elimina as múltiplas fontes do direito tributário sobre o consumo e estabelece, para o IBS, uma única fonte normativa, fundada na competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e assegura, pelo art. 149-B da Constituição, a identidade de regras entre IBS e CBS.[2] Essa unificação elimina as disputas entre fontes normativas que alimentavam conflitos de competência e contencioso. É a primeira e mais visível das novas fontes: menos textos, os mesmos para todos.

Mas há uma segunda novidade, menos visível e mais profunda, e é dela que este capítulo trata. A reforma foi feita com o cuidado de registrar, em cada fase, os fundamentos das suas decisões: nas justificações, nos pareceres dos relatores, nos relatórios da Consultoria Legislativa e nas Notas

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista dos Tribunais, 2026, § 14.

[2] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXVIII: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). São Paulo: CCiF; BRASIL. Constituição Federal, art. 149-B, incluído pela EC 132/2023.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Técnicas do CCiF, publicadas assim que aprovadas pelo seu Conselho. Esse registro não é arquivo histórico. É fonte do direito.

18.2 A ambiguidade da expressão "fontes do direito"

A expressão é polissêmica, e a polissemia não é acidente. Designa partes e etapas de um mesmo fenômeno, a produção normativa, que não tem fronteiras nítidas no mundo. No livro Reforma Tributária para Você, Contribuinte, distingo oito acepções.[3]

Acepção	O que a expressão designa
1	O fundamento de validade de uma ordem jurídica
2	A norma de competência que regula a produção de outras normas
3	As contingências extrajurídicas que condicionam a convicção e a vontade de quem cria a norma
4	O fato jurídico de produção, isto é, o ato juridicizado pelas normas que regulam a forma de produzir
5	O produto desse ato: o veículo introdutor de normas
6	A norma construída pelo intérprete a partir desse veículo
7	O evento tributário que dá suporte à incidência
8	O ato de aplicação que cristaliza esse evento em linguagem jurídica

Kelsen já advertia que o direito regula a sua própria criação. O problema, para o juiz, é saber onde, nesse fluxo, colocar a palavra "fonte". A resposta muda o modo de julgar.

18.3 Fonte não é a lei: é o fato que produz a lei

Se o direito é o conjunto das normas válidas, as normas não podem ser a sua própria fonte. Com Paulo de Barros Carvalho, recuso a concepção tautológica segundo a qual a lei é fonte do direito: dizer isso equivale a afirmar que normas criam normas, numa proposição circular que deixa sem explicação o primeiro termo.[4] O direito, sozinho, não cria direito novo. Exige fatos de produção que, antes de serem jurídicos, são fatos políticos e sociais.

Lourival Vilanova deu a fórmula exata: fontes do direito são fatos sobre os quais incidem hipóteses fácticas, dando em resultado normas de certa hierarquia.[5] Daí a oposição entre processo e produto. O processo é o ato, ou a cadeia de atos, que produz a lei: é a fonte material. O produto é a lei, veículo das normas. O ato legislativo que se encerrou em Brasília em 25 de outubro de 1966 criou a Lei 5.172, o Código Tributário Nacional. Uma coisa é o legislar; outra, o legislado.*

18.4 Enunciação, enunciado e enunciação enunciada

O processo, porém, se consome no tempo e no espaço em que se realiza. Como pode orientar o intérprete depois de encerrado? A resposta vem da semiótica do texto. Com José Luiz Fiorin, distingo a enunciação, que é o ato de dizer, do enunciado, que é o dito. O ato de legislar é

[3] SANTI, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, cit., § 15.5.

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1985 (com edições sucessivas), capítulo sobre as fontes do direito tributário; SANTI, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, cit., § 15.6.

[5] VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1977.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.6, p. 213.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar é enunciação; a sentença, enunciado. A enunciação, como acontecimento singular, não se repete. Mas deixa marcas no texto: as marcas de pessoa, de tempo e de lugar. Esse conjunto de marcas é a enunciação enunciada, na terminologia de Fiorin, ou enunciação registrada, na formulação de Gabriel Ivo.[6]

Numa lei, a enunciação registrada aparece em quatro marcas: o nome "lei", que indica o procedimento; a data de promulgação e de publicação; a autoridade que sanciona e promulga; o local de produção. A partir dessas marcas, o intérprete constrói uma norma geral e concreta, que Paulo de Barros Carvalho chama de veículo introdutor; o seu antecedente, que retrata o exercício de uma competência, é a fonte material.

A consequência é decisiva. O direito não apenas cria as suas realidades nos enunciados; constitui também a realidade da sua própria criação na enunciação registrada. Por isso lei não é o nome do documento; é o nome do procedimento. Ter "força de lei" não faz de uma medida provisória uma lei. A lei não é lei pela força, mas pela legitimidade da sua enunciação.[7] O juiz que examina a validade de uma medida provisória sobre CBS, IBS ou Imposto Seletivo não pergunta apenas o que ela diz; pergunta por qual procedimento foi dita.

18.5 Fontes de produção, fontes de cognição e validade

Riccardo Guastini separa o ato que cria do documento que dá a conhecer. Fontes de produção são os atos e fatos juridicizados por normas de produção, idôneos a gerar normas novas. Fontes de cognição são os documentos oficiais por meio dos quais se conhece o direito.[8] O documento normativo veicula, ao mesmo tempo, o enunciado enunciado, que é o conteúdo, e a enunciação enunciada, que é a marca do processo. É essa marca que distingue o texto jurídico do texto não jurídico. Sem fonte de cognição, não há fonte de produção.*

Validade, nessa perspectiva, é a pertinência de um documento normativo ao direito positivo, segundo os critérios da sua fonte de produção, identificáveis na enunciação registrada do próprio documento. Seguindo os planos de Paulo de Barros Carvalho, falo em validade do texto, validade da significação e validade das normas; a primeira condiciona as outras duas, porque a pertinência do texto ao direito é pressuposto da construção de sentido. Não se trata de regredir à interpretação literal, mas de partir da literalidade para construir normas válidas. Guibourg lembra, contra Kelsen, que até "órgão competente" e "procedimento" dependem de interpretação; a enunciação registrada é o ponto de apoio objetivo dessa interpretação.

18.6 O fim do dilema entre vontade da lei e vontade do legislador

A velha disputa perde o objeto. A corrente subjetivista buscava a vontade do legislador nos debates e na gênese; a objetivista, a vontade da lei no texto final, tratando a vontade do legislador como ficção. Com Tercio Sampaio Ferraz Junior e Karl Engisch, mostro no livro que o objetivismo produz

[6] FIORIN, José Luiz. As astúcias da enunciação. São Paulo: Ática, 1996; IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

[7] SANTI, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, cit., § 15.8; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Medida provisória não pode dispor sobre Imposto Seletivo, CBS e IBS. Portal da Reforma Tributária, 2026.

[8] GUASTINI, Riccardo. Teoria e dogmatica delle fonti. Milano: Giuffrè, 1998.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.12, p. 224. Ver também "O Imposto Seletivo e o processo legislativo da EC 132/2023: extrafiscalidade, reserva de lei complementar e a impossibilidade de medida provisória" (Portal da Reforma Tributária, 25 jun. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

um subjetivismo às avessas: põe a vontade do intérprete acima da do legislador e da própria norma.[9]

A teoria da enunciação registrada dissolve o dilema, porque a "vontade" do legislador não precisa ser adivinhada: está documentada e objetivada nos registros oficiais do processo legislativo. Paulo de Barros Carvalho é explícito ao dizer que as exposições de motivos, como marcas deixadas no curso da enunciação, não podem ser desprezadas e orientam a atividade do intérprete. O parlamentar votou o texto que lhe foi comunicado com aquela justificativa; ignorá-la é interpretar outro texto.*

18.7 Os dois planos das novas fontes do Sistema CBS/IBS

As novas fontes do direito da reforma se organizam, assim, em dois planos. No primeiro estão os enunciados: os textos da Constituição incluídos e alterados pela EC 132, os textos da LC 214 e da LC 227 e o regulamento comum. No segundo está a enunciação registrada: as justificações, os pareceres dos relatores, os relatórios da Consultoria Legislativa da Câmara e do Senado, as exposições de motivos dos projetos de lei complementar, as mensagens de veto e as Notas Técnicas do CCiF que informaram as decisões. O segundo plano traz o contexto e as motivações que tornam compreensíveis os textos do primeiro. Sem ele, o primeiro fica mudo.[10]

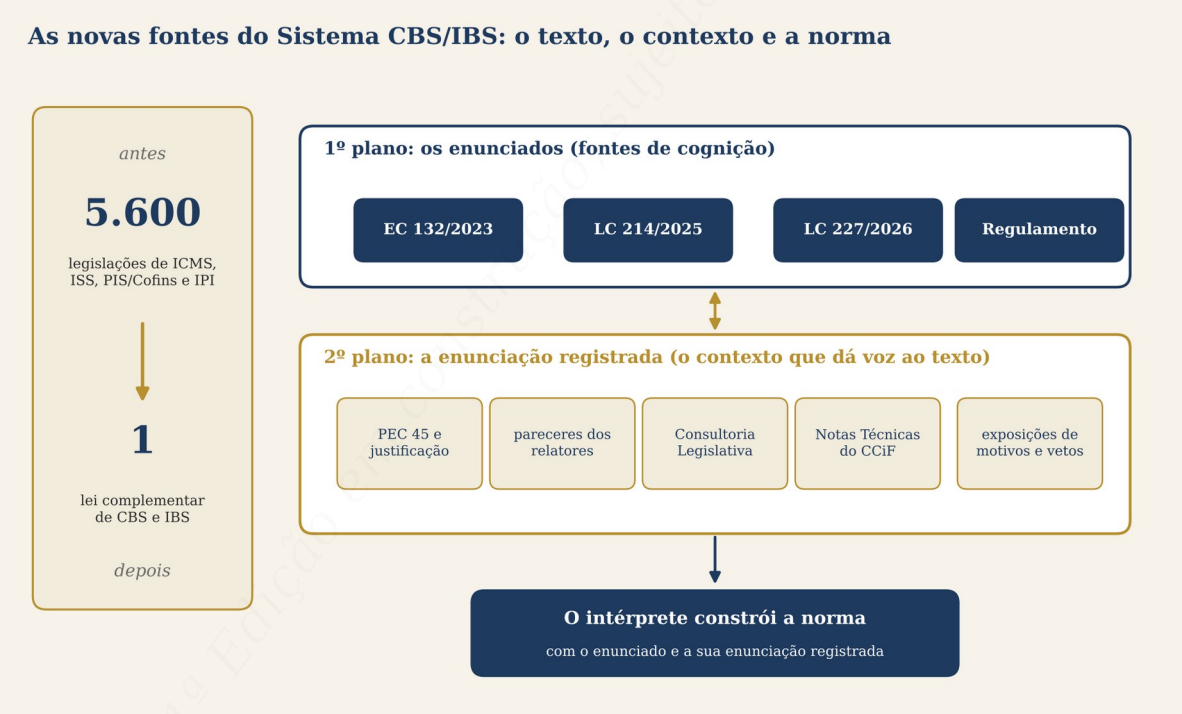


Figura 27. As novas fontes do Sistema CBS/IBS: o texto, o contexto e a norma
Fonte: Elaboração própria, a partir de Santi, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, §§ 14 e 15, e da Nota Técnica XXVIII do CCiF.

No livro, enumero dezesseis textos e contextos a considerar na construção das normas do novo sistema. O quadro seguinte organiza os principais, por fase.

[9] FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988; ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.
[10] SANTI, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, cit., §§ 14 e 15.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.2, p. 203.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Fase	Enunciação registrada	O que ela esclarece
Proposta (2019)	Texto original da PEC 45/2019 e a sua justificação, a partir da matriz do CCiF	O modelo: IVA de base ampla, crédito pleno, destino, alíquota uniforme
Câmara (2019)	Parecer de João Roma na Comissão de Constituição e Justiça	A admissibilidade e a compatibilidade com as cláusulas pétreas
Senado (2019 a 2022)	PEC 110 e os relatórios de Roberto Rocha	O modelo dual e a negociação federativa
Câmara (2023)	Relatório do Grupo de Trabalho e pareceres de Plenário do relator Aguinaldo Ribeiro	As escolhas da versão aprovada em julho de 2023
Senado (2023)	Pareceres do relator Eduardo Braga e substitutivo do Senado	Os regimes diferenciados, a transição e as concessões federativas
Promulgação (2023)	Parecer final de dezembro de 2023 e autógrafo da EC 132	O texto definitivo e a sua motivação registrada
Regulamentação (2024 a 2026)	PLPs 68/2024 e 108/2024, exposições de motivos, textos aprovados e mensagens de veto	O sentido da LC 214 e da LC 227
Sociedade civil (2015 em diante)	Notas Técnicas do CCiF, publicadas em tempo real	Os fundamentos técnicos de cada decisão do desenho jurídico

Quadro elaborado a partir do dossiê de fontes da gênese legislativa da EC 132 e de Santi, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, § 15.

18.8 A tese e o seu limite

A tese é esta: a enunciação registrada em cada fase do processo legislativo da EC 132, da LC 214 e da LC 227 vincula o intérprete à comunicação oficial feita pelos pareceres dos relatores a todos os demais parlamentares; as justificativas da Consultoria Legislativa e as Notas Técnicas do CCiF são fontes essenciais para a correta interpretação dos artigos aprovados.[11] Chamo de enunciação registrada constitucional o conjunto dos registros que produziram a EC 132, e sustento que ela orienta a interpretação do texto constitucional e, por consequência, condiciona a validade dos dispositivos da LC 214 e da LC 227.

O limite precisa ser dito com a mesma clareza, porque esta apostila é para juízes. A enunciação registrada orienta; não derroga. Uma justificativa não prevalece contra o texto aprovado, e uma nota técnica não substitui a lei. O que a teoria proíbe é o contrário: que o intérprete ignore o contexto documentado e preencha o texto com a memória do sistema extinto. Entre o registro oficial do que o constituinte quis e a lembrança do que o ICMS fazia, o juiz deve preferir o registro.

18.9 Novas fontes e dependência de trajetória

Aqui as peças do Título se encaixam. A dependência de trajetória, dissemos no capítulo 6, opera pela memória: os que aplicam a lei nova a leem com o dicionário velho. A enunciação registrada é o dicionário novo. Ela documenta, fase a fase, por que cada solução foi adotada e qual solução do

[11] SANTI, Reforma Tributária para Você, Contribuinte, cit., § 15.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

sistema velho se quis abandonar. O Normoscópio do capítulo 8 diz se o caso tem solução; a enunciação registrada diz qual solução o sistema quis dar.

Quem decide em 2027 com base no texto sem o contexto decide com metade da fonte. A leitura que se pode defender diante do Fisco, do Comitê Gestor ou do Judiciário é a que se apoia, ao mesmo tempo, no enunciado e na sua enunciação registrada. A lei não fala sozinha; fala com a voz do processo que a produziu.

18.10 Desafio prático: o sentido de "uso ou consumo pessoal"

Suponha-se uma controvérsia sobre a apropriação de crédito de IBS e CBS na aquisição de uniformes, refeições e equipamentos de proteção fornecidos aos empregados. A Administração sustenta que se trata de bens de uso ou consumo pessoal, vedados pelo art. 57 da LC 214. O contribuinte sustenta que são insumos da atividade.

O juiz que lê apenas o texto ficará entre duas leituras plausíveis. O juiz que consulta as novas fontes fará três movimentos. Primeiro, verificará na Constituição que a exceção ao crédito alcança apenas os bens de uso ou consumo pessoal especificados em lei complementar (art. 156-A, § 1º, VIII). Segundo, buscará nos pareceres e nas exposições de motivos a razão da exceção: impedir que bens de fruição do sócio, do administrador ou do empregado, desvinculados da atividade, gerem crédito. Terceiro, conferirá se o próprio texto da LC 214 já resolve o caso; e verá que resolve, porque o art. 57 exclui do conceito de uso ou consumo pessoal os uniformes e fardamentos, os equipamentos de proteção individual e a alimentação disponibilizada no estabelecimento aos empregados durante a jornada. A resposta deixará de ser uma escolha entre duas leituras para ser a reconstrução de uma decisão já registrada.

18.11 Perguntas e respostas

1. O que são as "novas fontes do direito" do Sistema CBS/IBS? São os textos da EC 132, da LC 214, da LC 227 e do regulamento, no primeiro plano, e a enunciação registrada do seu processo de produção, no segundo: justificações, pareceres dos relatores, relatórios da Consultoria Legislativa, exposições de motivos, mensagens de veto e Notas Técnicas do CCiF.*

2. Por que a lei não é fonte do direito? Porque dizer que a lei é fonte do direito equivale a dizer que normas criam normas. Fonte é o fato de produção que, juridicizado, resulta na lei. A lei é o produto, o veículo introdutor.

3. O que é enunciação registrada? É o conjunto de marcas que o ato de produção deixa no texto e nos documentos oficiais: quem produziu, quando, onde, por qual procedimento e com qual justificativa. É a forma pela qual o processo entra no direito.

4. As Notas Técnicas do CCiF vinculam o juiz? Não como norma. Orientam como enunciação registrada, na medida em que documentam os fundamentos técnicos que informaram o texto aprovado. Não prevalecem contra o texto, mas não podem ser ignoradas quando esclarecem o seu sentido.

5. Como a teoria se relaciona com a medida provisória? Lei é o nome do procedimento, não do documento. Uma medida provisória tem força de lei, mas não é lei. Onde a Constituição exige lei,

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15, p. 200: "Sobre a importância das Notas Técnicas do CCiF e do alinhamento técnico com a Tropa de Elite da Consultoria Legislativa (CONLE) da Câmara dos Deputados e do Senado Federal Não há texto sem contexto.".

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ou lei complementar, a enunciação registrada da medida provisória revela que o procedimento exigido não foi seguido.

6. Qual é o limite da teoria? A enunciação registrada orienta a interpretação, mas não derroga o texto. Serve para afastar leituras que ignoram o contexto documentado, não para criar soluções que o texto não admite.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 19. O Normoscópio: a teoria analítica a serviço do juiz

Eu era rígido e frio, eu era uma ponte, estendida sobre um abismo.
Franz Kafka, "A ponte", c. 1917 (tradução livre do autor)

A teoria analítica não é um luxo acadêmico. É uma ponte entre o texto e a decisão.

A ponte de Kafka está estendida sobre o abismo, rígida e fria, esperando alguém que a atravesse. A teoria analítica do direito tem algo dessa ponte: parece fria, exige rigidez de quem a usa e, no entanto, é o que permite passar do texto à decisão sem cair no abismo da arbitrariedade. Este capítulo reúne o que os capítulos anteriores deste movimento ensinaram, Kelsen, Hart, Alchourrón e Bulygin, Guibourg, Atienza e Ruiz Manero, Schauer, e mostra como esse conjunto se converte num instrumento de trabalho: o Normoscópio, que propus em Lógica jurídica e sistema no direito e que o Título III reproduz.

19.1 O que é a filosofia analítica do direito

Análise conceitual, linguagem e lógica: três ferramentas para pensar com clareza.

A filosofia analítica nasceu da convicção de que muitos problemas filosóficos são problemas de linguagem mal formulados. Wittgenstein, Carnap e von Wright mostraram que esclarecer o sentido dos termos e a estrutura lógica dos enunciados resolve, ou dissolve, boa parte das controvérsias. Aplicada ao direito, a filosofia analítica trata as normas como enunciados com estrutura lógica, os sistemas jurídicos como conjuntos ordenados desses enunciados, e a interpretação como operação que pode ser descrita, criticada e controlada. Não promete a resposta certa para cada caso; promete que a resposta dada poderá ser examinada.

19.2 Kelsen como portal e a lógica deôntica sem mistério

Obrigatório, proibido, permitido: três operadores bastam para começar.

Kelsen, examinado no Capítulo 9, é o portal de entrada: a estrutura escalonada do ordenamento e o positivismo metodológico separam o que o direito é do que gostaríamos que fosse. A lógica deôntica de von Wright, desenvolvida por Alchourrón e Bulygin, acrescenta as ferramentas para operar com normas. Os três operadores, obrigatório, proibido e permitido, definem-se uns pelos outros; e a distinção entre permissão e simples ausência de proibição, que Bulygin examinou, é decisiva quando o juiz precisa saber se o silêncio da lei autoriza ou apenas não proíbe. O condicional, com as noções de condição necessária e suficiente que Guibourg, Echave e Urquijo ensinam em Lógica, proposición y norma, completa o instrumental.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

19.3 O Normoscópio passo a passo

Universo do discurso, de propriedades, de casos e de soluções: quatro passos para enxergar o sistema.

O Normoscópio aplica a metodologia de Normative Systems à análise de problemas concretos. O primeiro passo é delimitar o universo do discurso, a classe de situações que interessa. O segundo é identificar o universo de propriedades, as características relevantes que distinguem uma situação de outra. O terceiro é construir o universo de casos, todas as combinações possíveis dessas propriedades. O quarto é confrontar cada caso com o universo de soluções, as respostas normativas que o sistema oferece. A matriz que resulta mostra, com precisão, onde o sistema é completo, onde tem lacunas, onde é contraditório e onde é redundante.

No livro, apliquei o método ao caso da prescrição no redirecionamento da execução fiscal, tema do STJ, reconstruindo o sistema do art. 174 do CTN. O Título III reproduz a parte teórica e as tabelas de verdade originais. O Capítulo 11 deste Título, sobre Alchourrón e Bulygin, mostra por que as lacunas normativas são o ponto em que o juiz mais precisa do método.

19.4 Derrotabilidade, princípios e interpretação constitucional

Uma norma derrotável cede diante de exceções não enumeradas. O problema é saber quais.

A teoria analítica contemporânea enfrentou o problema dos princípios e da derrotabilidade das normas. Atienza e Ruiz Manero, no Capítulo 13, mostram como os princípios funcionam nos ilícitos atípicos. Mendonca e Guibourg, em La odisea constitucional, e José Juan Moreso, em La indeterminación del derecho y la interpretación de la Constitución, aplicam o método à interpretação constitucional, com a advertência de que a ponderação sem critérios explícitos transforma a decisão num concurso de resultado imprevisível. A saída proposta é declarar em que condições um princípio prevalece sobre outro, convertendo a ponderação em regra condicional que pode ser criticada.

19.5 O Normoscópio aplicado à transição: três sistemas

Na transição, o juiz não opera um sistema. Opera três.

A transição exige que o juiz identifique, para cada fato, o sistema normativo aplicável. O primeiro sistema, S1, é o dos tributos extintos ou em extinção, ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, com a sua legislação, os seus precedentes e as suas categorias. O segundo, S2, é o da EC 132 e da LC 214, com a LC 227, que define a CBS, o IBS e o Imposto Seletivo. O terceiro, S3, é o da regulamentação em curso, regulamento conjunto, atos do Comitê Gestor e da Receita Federal, que preenche e operacionaliza S2. O Normoscópio permite perguntar, em cada caso, qual sistema regula o fato, se há lacuna em algum deles e se uma solução de S1 está sendo transportada indevidamente para S2. É o instrumento analítico do teste do precedente que o Capítulo 6 do Título V propõe.

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.1, sobre o design jurídico da reforma como resultado de dez anos de mestrado e doutorado na PUC-SP*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

(p. 124) e § 16.4, "O direito e seus três sistemas" (p. 205); Portal da Reforma Tributária, "Lacunas, regras e reconstrução: a reforma tributária brasileira como projeto de filosofia" (7/5/2026).

19.6 Perguntas para o debate

O silêncio da LC 214 sobre uma situação significa permissão?

Análise: a distinção entre permissão e ausência de proibição mostra que o silêncio pode ser lacuna. A matriz do Normoscópio permite verificar se a situação está coberta por outra regra do sistema ou se há lacuna normativa genuína.

Como saber se um precedente do sistema herdado se aplica ao novo?

Análise: reconstruindo as propriedades relevantes que o precedente considerou e verificando se elas existem no sistema novo. É o teste do Capítulo 6 do Título V e do Capítulo 9 do Título IV.

Referências do capítulo: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lógica jurídica e sistema no direito: caso da prescrição no redirecionamento da execução fiscal. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien: Springer, 1971. GUIBOURG, Ricardo A.; ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia. Lógica, proposición y norma. Buenos Aires: Astrea, 1980. MENDONCA, Daniel; GUIBOURG, Ricardo A. La odisea constitucional. Madrid: Marcial Pons, 2004. VON WRIGHT, Georg Henrik. Norm and Action. London: Routledge, 1963. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Die Brücke, c. 1917.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e ajustes

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 20. Lourival Vilanova e Pontes de Miranda: os mestres

O imperador, assim dizem, enviou a ti, a ti somente, ao súdito miserável, do seu leito de morte, uma mensagem.

Franz Kafka, "Uma mensagem imperial", 1919 (tradução livre do autor)

O Título termina onde a minha trajetória começou.

Na parábola de Kafka, o mensageiro do imperador moribundo nunca chega ao destinatário: atravessa salas, pátios e cidades sem fim, e a mensagem se perde no caminho. Há mensagens que chegam. As de Lourival Vilanova e de Pontes de Miranda chegaram a mim pelas mãos de Paulo de Barros Carvalho, nos anos de mestrado e doutorado na PUC de São Paulo, e estão na base de tudo o que escrevi, do Lançamento Tributário ao desenho jurídico da EC 132. Fecho o colégio dos autores com eles porque são os mestres de quem vem a minha formação lógica e dogmática, e porque o Sistema CBS/IBS, curiosamente, reabre o debate que separava os dois.

20.1 Lourival Vilanova: as estruturas lógicas do direito positivo

O lógico do direito está nas suas estruturas formais.

Lourival Vilanova, professor da Faculdade de Direito do Recife, publicou em 1977 As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, obra que introduziu no Brasil a lógica jurídica de inspiração husserliana e kelseniana com um rigor até então desconhecido. Para Vilanova, a norma jurídica é uma estrutura lógica condicional: uma hipótese, que descreve abstratamente uma situação, ligada por um vínculo de dever-ser a uma consequência, que prescreve uma relação jurídica. A norma completa é dupla: a norma primária estabelece a relação de direito material; a norma secundária, a relação processual que a garante pela coação. O sistema do direito positivo é o conjunto ordenado dessas estruturas, e a ciência do direito, uma metalinguagem que as descreve.*

Em Causalidade e relação no direito (1985), Vilanova examinou o vínculo entre o fato jurídico e a relação jurídica, a causalidade normativa que não é a causalidade natural, mas imputação. A abstração, no seu pensamento, não é afastamento da realidade; é o mecanismo pelo qual o direito isola, dos fatos brutos, apenas as propriedades que importam para a norma. O fato concreto é individual; o fato jurídico é abstrato. É a lição que o Título III aplica e que o Capítulo 19 converte em método.

20.2 Pontes de Miranda: os cinco primeiros tomos do Tratado

O fato jurídico nasce quando a norma incide sobre o suporte fático.

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda escreveu o Tratado de Direito Privado em sessenta tomos, entre 1954 e 1969. Os cinco primeiros, a Parte Geral, contêm a teoria do fato jurídico que formou gerações de juristas brasileiros. Ali estão o suporte fático, conjunto de fatos previstos pela regra jurídica; a incidência, pela qual a regra, ao encontrar o suporte fático concretizado, o transforma em fato jurídico; e os três

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.4, p. 210. Ver também "'NO SMOKING', MP 685 e o alvorecer de uma nova Receita Federal" (JOTA, 31 ago. 2015).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

planos em que o fato jurídico deve ser examinado: o da existência, o da validade e o da eficácia. Do plano da eficácia saem os direitos, as pretensões, as ações e as exceções, com a precisão de quem separa cada efeito do fato que o produz.

O meu Lançamento Tributário, defendido em 1995, é tributário dessa construção. Distinguir o fato jurídico tributário do ato de lançamento, a existência da obrigação da sua exigibilidade, a norma geral da norma individual: tudo isso vem dos planos de Pontes, filtrados pela lógica de Vilanova e pela teoria de Paulo de Barros Carvalho. A tese sobre decadência e prescrição, que o STJ assimilou, também.

20.3 O debate sobre a incidência e o motor de regras

Pontes dizia que a incidência é automática. Paulo de Barros respondeu que ela exige linguagem. O motor de regras reabre a conversa.

Para Pontes, a incidência da regra jurídica é infalível e automática: ocorrido o suporte fático, a regra incide, independentemente de qualquer ato humano de aplicação. Paulo de Barros Carvalho, partindo de Vilanova e da teoria da linguagem, sustentou o contrário: a incidência não se dá por si; exige um ato de aplicação que verta em linguagem competente o fato e a relação jurídica, produzindo a norma individual e concreta. Sem linguagem, não há fato jurídico. O debate atravessou décadas da doutrina tributária brasileira e parecia confinado à teoria.

O Sistema CBS/IBS o devolve à prática. O motor de regras aplica a legislação parametrizada no instante em que o documento fiscal é emitido; o split payment extingue o débito no momento da liquidação financeira; a apuração assistida constitui o crédito a partir dos dados que o contribuinte informa. Seria a incidência automática de Pontes finalmente realizada pela máquina? Ou a máquina é, ela própria, a linguagem competente de que fala Paulo de Barros, uma linguagem nova, produzida por código e não por servidor? Sustentei, no artigo "Confissão de fato x confissão de dívida", que o contribuinte, ao prestar as informações da apuração, declara o fato que praticou, e não uma dívida. É a posição de quem vê na máquina uma linguagem, e no fato declarado o suporte sobre o qual ela opera. A pergunta, porém, permanece aberta, e é das mais bonitas que a reforma oferece à teoria.*

Diálogo com a obra do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, § 15.1.1 (p. 124), § 15.5.2, sobre os critérios da regra-matriz de incidência da CBS e do IBS (p. 156), Capítulo XIX, § 2.2, "Fim do lançamento por homologação" (p. 578) e § 3.3, sobre a confissão de dívida (p. 581); JOTA, "Confissão de fato x confissão de dívida" (20/10/2025) e "O novo lançamento por declaração 3.0" (17/6/2025).*

20.4 A mensagem que chegou

Dos mestres, o rigor; da reforma, a ocasião de usá-lo.

Vilanova ensinou que o direito tem forma; Pontes, que cada efeito tem a sua causa jurídica; Paulo de Barros, que nada disso existe fora da linguagem. A EC 132 foi desenhada por quem aprendeu com eles. A regra-matriz da CBS e do IBS, com os seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, que examinei em Reforma Tributária para Você, Contribuinte, é a aplicação direta dessa tradição a um tributo novo. O colégio dos autores começa com o amor de Comte-Sponville e termina

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3.3, p. 585.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

com a lógica de Vilanova. Entre um e outro, o juiz encontrou o espectador imparcial, os sistemas, as regras, as instituições e as fontes. Do peito ao sistema: a mensagem dos mestres chegou ao destinatário.

20.5 Perguntas para o debate

Quando nasce a obrigação tributária da CBS: no fato gerador, na emissão do documento ou na apuração?

Análise: a resposta depende de como se resolve o debate entre a incidência automática e a incidência pela linguagem. A LC 214 define o momento do fato gerador e o regime de apuração; a pergunta teórica é que papel cabe a cada ato na constituição do crédito.

A apuração assistida é lançamento?

Análise: a lente de Pontes pede que se separem os planos. A apuração produz efeitos no plano da eficácia; resta saber se é ato do Fisco, do contribuinte ou de ambos, e com que consequências para a decadência e para o contencioso. O Capítulo 8 do Título V examina a passagem do lançamento por homologação ao lançamento por declaração assistido.

Referências do capítulo: VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: RT, 1977 (reed. Noeses, 2005). VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: Saraiva, 1985 (reed. RT, 2000). PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954-1969, t. I a V (Parte Geral). CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. São Paulo: Max Limonad, 1996. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2026. KAFKA, Franz. Eine kaiserliche Botschaft, 1919.

Texto da 1ª Edição em construção — sujeito a revisão

© Eurico Marcos Diniz de Santi

CONCLUSÃO DO TÍTULO VII. Dez proposições:do peito ao sistema, da reforma à transição

As proposições a seguir reúnem as conexões do Título VII. Seguema numeraçãodo Tractatusde Wittgenstein:cada proposição principal é desdobrada em proposições que a explicam. Em cada uma, a última subproposição traz a orientação para a transição.



Figura 28. Do peito ao sistema, da reforma à transição: o mapa do Título VII
Fonte: Elaboração própria.

1. A reforma começa no peito e termina no sistema.

1.1 Antes da lógica, a simpatia. Adam Smith mostrou que a cooperação entre estranhos depende de um juiz interior capaz de trocar de lugar com o outro: o espectador imparcial.

1.2 A EC 132 institucionalizou esse espectador. Ao fazer do cidadão a medida do sistema tributário, com o tributo destacado, o cálculo por fora, o cashback e a não cumulatividade plena, a Constituição pede a cada operador que se coloque no lugar do consumidor que suporta o tributo.

1.3 Corbin e Mônica Cromberg acrescentam a orientação: quem não se orienta é orientado pelos outros. O Norte do juiz tem nome e texto, a Constituição.

1.4 Orientação para a transição: diante de cada caso, o juiz pergunta se decidiria do mesmo modo sem saber se está no lugar do Fisco ou no do contribuinte.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. O Direito ordena por acoplamento, não por comando.

2.1 Maturana e Varela demonstraram que um sistema vivo não recebe instruções do meio: é perturbado por ele, e a sua estrutura decide como responder. Nenhuma seta é um comando.

2.2 Luhmann levou a tese à sociedade. Direito, economia, política e administração operam com códigos próprios e se comunicam por acoplamentos estruturais. A EC 132 criou acoplamentos novos: o documento fiscal eletrônico, o split payment, o Comitê Gestor, a lei complementar única.

2.3 Por isso a reforma não se impõe por decreto à economia. Funciona quando as empresas, as administrações e os tribunais passam a usar as mesmas estruturas, cada um à sua maneira.

2.4 Orientação para a transição: o juiz não governa a economia nem a arrecadação; estabiliza expectativas normativas. A sua pergunta é qual expectativa o direito deve garantir, e não qual resultado econômico prefere.

3. A EC 132 é a passagem da constitucionalização simbólica para a autopoiese do direito tributário.

3.1 Marcelo Neves mostrou que, na periferia da modernidade, o direito é frequentemente bloqueado pela política e pela economia, e a Constituição vira promessa simbólica. O sistema tributário extinto era o exemplo acabado dessa alopoiese: o favor, a exceção e o benefício decidiam mais do que a lei.

3.2 Braithwaite deu o nome exato ao resultado: anomia. Cinco mil e seiscentas legislações produzem incerteza sobre as regras do jogo, e a aplicação arbitrária de regras arbitrárias é dominação por definição.

3.3 A simplificação da EC 132 não é conveniência administrativa: é redução de dominação. Uma lei, as mesmas regras para todos, a mesma base, a mesma alíquota de referência.

3.4 Orientação para a transição: aplicar a EC 132 com força normativa plena, e não como programa a ser realizado algum dia. Cada decisão que trata o texto constitucional como promessa devolve o sistema à constitucionalização simbólica.

4. A maior ameaça à reforma não é a resistência aberta: é a dependência de trajetória.

4.1 North ensinou que as regras formais mudam por votação, as restrições informais por hábito e os modelos mentais por aprendizado. A lei nova chega antes do hábito novo.

4.2 O Convênio ICM 66/88 é a prova histórica: um provisório redigido pelos Fiscos sobreviveu na Lei Kandir, e a promessa do crédito de uso e consumo foi adiada até 2033, ano em que o ICMS deixa de existir. O bacilo da peste não morre; adormece nos papéis.*

4.3 A LC 214 e a LC 227 já exibem sinais de trajetória: a idoneidade documental, as ressalvas ao crédito, o rol de uso pessoal, o ressarcimento dividido, as multas de tradição estadual, o contencioso duplo.

* Do autor: "A falácia da glosa do crédito de ICMS sobre produtos intermediários" (JOTA, 25 ago. 2021).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.4 Orientação para a transição: ler a palavra nova com o dicionário novo. Quando a lei complementar usa uma categoria do sistema velho, o juiz pergunta se ela tem fundamento no modelo constitucional ou se é uma lembrança que a EC 132 quis superar.

5. A transição é uma sequência de sistemas, e cada caso pertence a um deles.

5.1 Alchourrón e Bulygin distinguiram sistema, o conjunto de normas num momento, de ordem jurídica, a sequência de sistemas unificada pela mesma Constituição. Entre 2026 e 2033, o Brasil viverá uma sucessão de sistemas momentâneos tributários.

5.2 A dependência de trajetória, nessa linguagem, é uma antinomia diacrônica: a persistência de normas ou de interpretações de um sistema anterior num sistema posterior que já as derrogou.

5.3 O Normoscópio de Mendonca e Guibourg revela se o caso tem solução, se tem duas ou se não tem nenhuma. A lacuna normativa autoriza integração; a lacuna axiológica, em regra, não autoriza o juiz a substituir o legislador.

5.4 Orientação para a transição: antes de decidir, identificar o sistema momentâneo do fato, reconstruir o universo de casos com as propriedades do sistema novo e verificar se a "lacuna" alegada não é apenas desacordo com a solução legal.

6. A norma se constrói com o texto e com a sua enunciação registrada.

6.1 Fonte não é a lei: é o fato que produz a lei. Com Paulo de Barros Carvalho e Vilanova, a lei é produto; o processo é a fonte.

6.2 O processo entra no direito pela enunciação registrada: as justificações, os pareceres dos relatores, a Consultoria Legislativa, as exposições de motivos, os vetos e as Notas Técnicas do CCiF. A reforma foi feita com o cuidado de registrar os fundamentos de cada decisão.*

6.3 A enunciação registrada orienta; não derroga. Uma justificativa não prevalece contra o texto aprovado.

6.4 Orientação para a transição: entre o registro oficial do que o constituinte quis e a lembrança do que o ICMS fazia, o juiz prefere o registro. Quem decide com o texto sem o contexto decide com metade da fonte.

7. A administração legítima começa pelo diálogo e escala com proporcionalidade.

7.1 Ayres e Braithwaite mostraram que a regulação eficaz é responsiva: começa pela base da pirâmide, com diálogo e orientação, e só escala quando o diálogo falha, voltando a descer quando a cooperação retorna.

7.2 O Sistema CBS/IBS foi desenhado para operar na base: apuração assistida, documento fiscal eletrônico, split payment, autorregularização. O sistema velho começava pelo topo, com o auto de infração.

7.3 A experiência australiana chega ao Brasil com a ordem invertida. Lá, com um sistema nacional coerente, a reforma da aplicação importou mais do que a reforma da lei. Aqui, com 5.600

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.1.2, p. 127.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

legislações, a reforma da lei era condição da reforma da aplicação. A EC 132 fez a primeira; a transição precisa fazer a segunda.

7.4 Orientação para a transição: prestigiar a autorregularização e a consulta com consequências jurídicas reais; exigir que a Administração tenha começado pelo diálogo antes de aplicar a sanção do topo; distinguir o erro de boa-fé, que pede reintegração, do jogo, que pede firmeza.

8. Um motor de regras, mil portões.

8.1 A tecnologia que aplica a lei deve ser única. A mesma lei não pode ter duas interpretações eletrônicas, uma da Receita Federal e outra do Comitê Gestor, como advertiu a Nota Técnica do CCiF contra os sistemas paralelos.*

8.2 O controle sobre quem opera o motor deve ser plural. Braithwaite mostrou que a liberdade como não dominação exige uma separação dos poderes mais rica do que a tripartição: o Comitê Gestor, a Receita Federal, os Tribunais de Contas, o Ministério Público, a imprensa, as entidades, a academia e o cidadão informado são portões.

8.3 Na era da inteligência artificial, a aplicação da regra não pode ser automática no sentido criticado por Braithwaite. Por trás do algoritmo deve haver um princípio; acima dele, um juiz.

8.4 Orientação para a transição: o juiz é ao mesmo tempo um portão, que controla, e o porrete no topo da pirâmide, cuja existência permite aos demais falar suavemente. Unidade na técnica; pluralidade no controle.

9. O juiz é o filtro de seleção da evolução do sistema.

9.1 Luhmann descreveu a evolução do direito como variação, seleção e reestabilização. Entre 2026 e 2033, leis, regulamentos, consultas, sistemas e teses produzirão variação em escala inédita.

9.2 Os tribunais estão no centro do sistema jurídico porque são proibidos de não decidir. Os casos chegarão antes dos regulamentos e terão de ser decididos.

9.3 Bulygin mostrou que, diante de lacunas e contradições, os juízes criam normas gerais que fundamentam as suas decisões. Na transição, essas normas tenderão a ser generalizadas pelos precedentes.

9.4 Orientação para a transição: cada sentença é também uma escolha de trajetória. Quem cria norma geral na transição está escrevendo o sistema que vigorará depois dela, e deve perguntar se essa norma é sustentável como precedente.

10. Desenvolvimento é confiança institucionalizada.

10.1 O terceiro momento do Direito e Desenvolvimento abandonou as receitas universais: o direito é ao mesmo tempo fim e meio do desenvolvimento, e instituições que funcionam nascem do diagnóstico local e da confiança.

10.2 A linha que vai de San Tiago Dantas e da reforma de 1966 ao Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, à PEC 45 e ao Comitê Gestor do IBS é uma genealogia institucional: o Brasil retoma, meio século depois, o projeto de um IVA moderno que havia sido pioneiro e se deformou.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 13.14, p. 117.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

10.3 A legitimidade do tributo se constrói na implantação, não na promulgação. Braithwaite incluiu, entre as condições da paz, uma administração tributária legitimada pelo povo.

10.4 Orientação para a transição: o Brasil já tem a lei; a transição decidirá a cultura. O juiz, federal ou estadual, é o guardião dessa passagem.

Protocolo de decisão para a transição

As dez proposições convergem num protocolo de dez perguntas, que o juiz pode aplicar a qualquer caso do Sistema CBS/IBS.

Pergunta	Fundamento no Título VII
1. Em qual sistema momentâneo está o fato, e de qual sistema vem cada norma invocada?	Alchourrón e Bulygin; proposição 5
2. Qual é o Norte constitucional, isto é, o que a EC 132 diz sobre a matéria?	Corbin; Neves; proposições 1 e 3
3. A regra aplicada é do sistema novo ou uma lembrança do sistema extinto?	North; o Convênio 66/88; proposição 4
4. Há lacuna normativa, de conhecimento, de reconhecimento, ou apenas desacordo axiológico?	Alchourrón e Bulygin; Rodríguez; proposição 5
5. O que diz a enunciação registrada sobre o sentido do texto?	Paulo de Barros Carvalho; Gabriel Ivo; proposição 6
6. A Administração começou pela base da pirâmide antes de escalar?	Ayres e Braithwaite; proposição 7
7. A conduta revela erro de boa-fé ou jogo?	Braithwaite, Crime, Shame and Reintegration; proposição 7
8. A decisão reduz ou aumenta a incerteza sobre as regras do jogo?	Braithwaite, anomia; proposição 3
9. Eu decidiria do mesmo modo se trocasse de lugar com a outra parte?	Smith, espectador imparcial; proposição 1
10. A norma geral que fundamenta a decisão é sustentável como precedente para a transição?	Bulygin; Luhmann; proposição 9

Protocolo elaborado a partir das proposições do Título VII.

Texto da 1ª Edição em consignação, sujeito a ajustes e registro.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Análisis lógico y derecho. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires: Astrea, 1975.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative Systems. Wien; New York: Springer, 1971.

ARTHUR, W. Brian. Competing technologies, increasing returns, and lock-in by historical events. The Economic Journal, v. 99, 1989.

ATIENZA, Manuel. Diez consejos para argumentar bien o decálogo del buen argumentador. Doxa.

ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Sobre principios y reglas. Doxa, n. 10, 1991.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Working for all Australians 1910-2010. Canberra: ATO, 2010.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: transcending the deregulation debate. Oxford: Oxford University Press, 1992.

BRAITHWAITE, John. A good century for tax? Globalisation, redistribution and tax avoidance. Public Policy Research, ippr, 2005.

BRAITHWAITE, John. Crime, Shame and Reintegration. Cambridge: Cambridge University Press, 1989.

BRAITHWAITE, John. In praise of tents: regulatory studies and transformative social science. Annual Review of Law and Social Science, v. 10, 2014.

BRAITHWAITE, John. Justiça restaurativa e um futuro melhor. Palestra Memorial Dorothy J. Killam, Universidade Dalhousie, 1996.

BRAITHWAITE, John. Macrocriminology and Freedom. Canberra: ANU Press, 2022.

BRAITHWAITE, John. Markets in Vice, Markets in Virtue. Sydney: Federation Press; New York: Oxford University Press, 2005.

BRAITHWAITE, John. Meta Regulation of Justice. RegNet Occasional Paper n. 4. Canberra: Australian National University, 2005.

BRAITHWAITE, John. Neoliberalism or Regulatory Capitalism. RegNet Occasional Paper n. 5. Canberra: Australian National University, 2005.

BRAITHWAITE, John. On speaking softly and carrying sticks: neglected dimensions of a republican separation of powers. University of Toronto Law Journal, v. 47, 1997.

BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. Oxford: Oxford University Press, 2002.

BRAITHWAITE, John. Simple Solutions to Complex Catastrophes. Cham: Springer, 2024.

BRAITHWAITE, John. The fundamentals of restorative justice. Canberra: Australian National University.

BRAITHWAITE, John; PETTIT, Philip. Not Just Deserts: A Republican Theory of Criminal Justice. Oxford: Clarendon Press, 1990.

BRAITHWAITE, Valerie (ed.). Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot: Ashgate, 2003.

BRAITHWAITE, Valerie. Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy. Cheltenham: Edward Elgar, 2009.

BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. An evolving compliance model for tax enforcement. In: SHOVER, Neal; WRIGHT, John Paul (ed.). Crimes of Privilege. New York: Oxford University Press, 2001.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, com as alterações da Lei Complementar n. 227, de 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? Isonomía, n. 18, 2003.

BULYGIN, Eugenio. Mi visión de la filosofía del Derecho. Doxa, n. 32, 2009.

BUSTAMANTE, Thomas; DAHLMAN, Christian (ed.). Argument Types and Fallacies in Legal Argumentation. Cham: Springer, 2015.

CAMUS, Albert. A peste. Rio de Janeiro: Record, 2017.

CARACCIOLO, Ricardo. Entrevista a Eugenio Bulygin. Doxa.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1985 (com edições sucessivas).

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXVII: Multas e infrações do IBS, propostas de aprimoramento ao PLP 108/24. São Paulo: CCiF.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXVIII: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). São Paulo: CCiF.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXXI: A Emenda Cidadã. São Paulo: CCiF, 2026.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS: imperativo constitucional e vedação de sistemas autônomos paralelos. São Paulo: CCiF, 3 jun. 2026.

COELHO, Isaias; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). Reforma tributária viável: simplificação, transparência e eficiência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Reforma da discriminação constitucional de rendas. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965.

COMTE-SPONVILLE, André. Pequeno tratado das grandes virtudes. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CONFAZ. Convênio ICM n. 66, de 14 de dezembro de 1988.

CORBIN, Henry. The Man of Light in Iranian Sufism. Trad. Nancy Pearson. Boulder; London: Shambhala, 1978.

COUTINHO, Diogo R. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (org.). A política pública como campo multidisciplinar. São Paulo: Unesp; Rio de Janeiro: Fiocruz, 2013.

COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. Constituição, governo e democracia no Brasil. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 21, n. 61, 2006.

CROMBERG, Monica Udler. Individuação espiritual e hermenêutica imaginal: Henry Corbin, leitor de Heidegger. Tese (Doutorado em Filosofia). São Paulo: FFLCH-USP, 2015.

DANTAS, San Tiago. A educação jurídica e a crise brasileira. Aula inaugural na Faculdade Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 1955.

DAVID, Paul A. Clio and the economics of QWERTY. American Economic Review, v. 75, n. 2, 1985.

ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Justiça e vingança. GEN Jurídico, 13 ago. 2019.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988.

FIORIN, José Luiz. As astúcias da enunciação. São Paulo: Ática, 1996.

GUASTINI, Riccardo. Teoria e dogmatica delle fonti. Milano: Giuffrè, 1998.

GUIBOURG, Ricardo A. El papel de la norma en la despersonalización del poder. Doxa.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

GUIBOURG, Ricardo A. La certeza de los criterios. Doxa, 2002.

GUIBOURG, Ricardo A.; ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia. Lógica, proposición y norma. Buenos Aires: Astrea, 1983.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. Introducción al conocimiento científico. Buenos Aires: Eudeba, 1994.

GUIBOURG, Ricardo A.; MENDONCA, Daniel. La odisea constitucional: Constitución, teoría y método. Madrid: Marcial Pons, 2004.

HABERMAS, Jürgen. Teoria da ação comunicativa. v. 1. São Paulo: Editora Unesp, 2022.

HABERMAS, Jürgen. Teoría de la acción comunicativa II: crítica de la razón funcionalista. Madrid: Taurus, 1987.

HEIDEGGER, Martin. Ser e tempo (1927).

HUME, David. Tratado da natureza humana.

IAMUNDO, Eduardo. Sociologia e antropologia do direito. São Paulo: Saraiva, 2013.

IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

KLEIN, Stefan. Resenha de Luhmann, Sistemas sociais. Tempo Social, v. 29, n. 3, 2017.

LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

LUHMANN, Niklas. La sociedad de la sociedad. México: Herder, 2007.

LUHMANN, Niklas. Legitimação pelo procedimento. Brasília: Ed. UnB, 1980.

LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral. Petrópolis: Vozes, 2016.

LUHMANN, Niklas. Sociologia do direito I. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MARANHÃO, Juliano S. A. La lógica en el Derecho: grandes expectativas y algunas desilusiones. Doxa, n. 32, 2009.

MATURANA, Humberto R.; VARELA, Francisco J. A árvore do conhecimento: as bases biológicas do entendimento humano. São Paulo: Psy II, 1995.

MENDONCA, Daniel; GUIBOURG, Ricardo A. La odisea constitucional: Constitución, teoría y método. Madrid: Marcial Pons, 2004.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; SAMIOS, Eva Machado Barbosa (org.). Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas. Porto Alegre: Ed. UFRGS; Goethe-Institut, 1997.

NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NEVES, Marcelo. Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NORTH, Douglass C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

PARKER, Christine; SCOTT, Colin; LACEY, Nicola; BRAITHWAITE, John (ed.). Regulating Law. Oxford: Oxford University Press, 2004.

RAPHAEL, D. D.; MACFIE, A. L. Introduction. In: SMITH, Adam. The Theory of Moral Sentiments. Oxford: Clarendon Press, 1976.

RODRIGUES, Léo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. Niklas Luhmann: a sociedade como sistema. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2012.

RODRÍGUEZ, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. Doxa.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABEL, Charles; SIMON, William. Destabilization rights: how public law litigation succeeds. Harvard Law Review, v. 117, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: JusPodivm, 2025.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Entrevista com Adam Smith sobre a reforma tributária. Portal da Reforma Tributária, 5 ago. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Esclarecer para garantir: Guibourg e Mendonca aplicados à EC 132. 17 out. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Função do Direito, dos Tribunais, das Entidades Empresariais e da Academia na transição do Sistema CBS/IBS: texto de referência. São Paulo, nov. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lógica jurídica e sistema no direito: caso da prescrição no redirecionamento da execução fiscal. São Paulo: edição do autor.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Medida provisória não pode dispor sobre Imposto Seletivo, CBS e IBS. Portal da Reforma Tributária, 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O que Adam Smith diria da reforma tributária. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária para você, contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista dos Tribunais, 2026.

SANTOS, Jorge. A teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann. Apresentação, s.d.

SCHMANDT-BESSERAT, Denise. How Writing Came About. Austin: University of Texas Press, 1996.

SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Oxford: Clarendon Press, 1976. Em português: A riqueza das nações. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SMITH, Adam. The Theory of Moral Sentiments. Ed. D. D. Raphael e A. L. Macfie. Oxford: Clarendon Press, 1976. Em português: Teoria dos sentimentos morais. Trad. Lya Luft. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

TEUBNER, Gunther. O direito como sistema autopoiético. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1993.

TRUBEK, David M.; GALANTER, Marc. Scholars in self-estrangement: some reflections on the crisis in law and development studies in the United States. Wisconsin Law Review, 1974.

TRUBEK, David M.; SANTOS, Alvaro (ed.). The New Law and Economic Development: A Critical Appraisal. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

UNGER, Roberto Mangabeira. The Critical Legal Studies Movement. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1977.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO VIII

Certidão de óbito do contencioso tributário do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI

Morre o contencioso do sistema herdado; nasce o contencioso da CBS e do IBS, outro, diferente e muito melhor

◆

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO

Certidão de óbito do contencioso tributário do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI

Morre o contencioso do sistema herdado; nasce o contencioso da CBS e do IBS, outro, diferente e muito melhor. As causas do litígio, a projeção da pesquisa do Insper e as dez soluções da EC 132

◆

Eurico Marcos Diniz de Santi

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão, retificação e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação

O contencioso tributário brasileiro não morreu de velhice; morreu de reforma.

Durante sessenta anos, o litígio foi a forma normal de aplicar o direito tributário do consumo no Brasil. O estoque chegou a cerca de 75% do PIB, e cada empresa média gastava mais tempo administrando tributos do que as suas concorrentes em qualquer outro lugar do mundo. A EC 132 não atacou o sintoma; atacou a causa. Este Título registra o atestado: identifica as causas do contencioso, mede o seu peso e mostra, ponto por ponto, a solução que a Reforma introduziu.*

Esta certidão tem objeto delimitado. Declara o óbito do contencioso do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI, os cinco tributos que a EC 132 extingue ou esvazia até 2033 (o IPI sobrevive com alíquota zero, salvo para proteger a Zona Franca de Manaus). Não declara o fim do litígio tributário no Brasil. Haverá contencioso da CBS e do IBS, e haverá juízes para julgá-lo. Mas será outro contencioso, de outra natureza e de outro tamanho.

Anuncio, portanto, um nascimento ao lado do óbito. O contencioso do sistema herdado discutia o que era mercadoria, o que era serviço, quem podia tributar e qual crédito valia; o contencioso que nasce discutirá fatos, prova e a correta parametrização das regras, sobre uma base ampla, uma legislação única e uma apuração assistida pelo Fisco. Menos teses, mais fatos; menos guerra de competências, mais cooperação; menos litígio de interpretação, mais controle de execução. Desenvolvi a distinção em Reforma Tributária para Você, Contribuinte, nos trechos sobre o fim do lançamento por homologação (Capítulo XIX, § 2.2, p. 578, e Capítulo XXVII, p. 635 e seguintes) e sobre o contencioso na nova administração tributária (Capítulo XXV, § 4, p. 620), e nos artigos "O contencioso tributário está morto" e "A autópsia da morte do contencioso tributário", reproduzidos a seguir.

O Título tem três partes. A primeira reproduz o artigo "O contencioso tributário está morto", publicado no JOTA em maio de 2026, que formula a tese: a litigiosidade era estrutural, nascia do direito material, e só uma mudança do direito material poderia superá-la. A segunda reproduz "A autópsia da morte do contencioso tributário", publicado no JOTA quatro dias depois, que projeta sobre a Reforma o mapeamento do contencioso corporativo feito pelo InsperTax em 2023 e organiza as causas em cinco grupos estruturais, com os números e as soluções. A terceira reproduz o Dossiê das Deformidades do Sistema Herdado, que identifica, em dez categorias, cada problema do sistema extinto e a resposta da EC 132.

Os dados do Insper foram produzidos como exercício prospectivo: dado o sistema anterior, o que a Reforma poderia eliminar? Lidos depois da EC 132 e da LC 214, funcionam como autópsia. E a autópsia permite lavrar a certidão.

Os textos reproduzidos são do autor. A pesquisa citada é CANADO, Vanessa Rahal (coord.). Impactos da Reforma dos Tributos sobre o Consumo no Contencioso Tributário de Companhias Brasileiras. São Paulo: InsperTax, 2023.

* Do autor: "Soluções para a Zona Franca de Manaus" (JOTA, 26 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 1. O contencioso tributário está morto

Artigo publicado no JOTA em 15/05/2026. https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto

'Deus está morto': o diagnóstico de um sistema que já não se sustenta

Em 1882, Friedrich Nietzsche colocou na boca de um louco, que entra no mercado carregando uma lanterna em plena manhã, uma das frases mais densas da filosofia moderna:

"Deus está morto. Deus continua morto. E nós o matamos. Como nos consolarmos, a nós, assassinos entre os assassinos? O mais sagrado e o mais poderoso que o mundo possuía até agora sangrou sob os nossos punhais — quem nos lavará esse sangue? Com que água poderíamos nos purificar?".1

A frase não é uma proclamação ateísta. É um diagnóstico civilizacional: o fundamento absoluto que por séculos organizou a moral, o sentido e a ordem da vida europeia havia desmoronado, e a humanidade ainda não sabia como viver sem ele.2

O velho Deus não morreu por acaso: foi assassinado pelo racionalismo, pela ciência, pela modernidade que ele mesmo engendrou. Havia uma profunda ironia nessa morte: a instituição que ordenava o mundo tornou-se incompatível com o mundo que ela própria gerou.

Conheça o JOTA PRO Tributos, plataforma de monitoramento tributário para empresas e escritórios com decisões e movimentações do Carf, STJ e STF

O contencioso tributário brasileiro merece diagnóstico análogo: está morto. E nós o matamos, com a reforma tributária. Mas, como no aforismo nietzschiano, a morte de uma instituição não é evento sem consequências. Exige que compreendamos o que foi sepultado, por que morreu e o que nasce em seu lugar.

O velho contencioso tributário não era uma doença do processo. Era uma doença do direito material. Um sistema que gerava, estruturalmente, a litigiosidade, e depois tentava, inutilmente, administrá-la pelos seus próprios instrumentos. A reforma tributária não veio para organizar melhor o contencioso: veio para extinguir suas causas.

O monstro de papel: dimensão do contencioso tributário brasileiro

O Relatório do CNJ de 2022, o mais abrangente diagnóstico empírico já realizado sobre o contencioso tributário brasileiro, revelou números que desafiam a imaginação.3 Em 2021, havia 26,8 milhões de execuções fiscais tramitando no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87,3%: de cada 100 processos, apenas 12 eram baixados por ano. Os demais permaneciam acumulando, esperando, envelhecendo, sem solução à vista.

O tempo médio de tramitação de uma execução fiscal atingia a marca kafkiana de 18 anos e 11 meses.4 O estoque total de litígios nos tribunais federais e estaduais representava aproximadamente R$ 4 trilhões, cifra que se aproxima do PIB anual brasileiro.5 Mais revelador ainda: 52,3% das execuções fiscais tinham valor de

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ajuizamento inferior a R$ 10.000,00.6 O sistema cobrava com um canhão onde bastaria um bilhete.

Esses números não descrevem uma crise de gestão processual. Descrevem a consequência de décadas de direito material irracional, que tornava o conflito inevitável e a solução impossível. A tentativa convencional de reduzir o contencioso, aperfeiçoando recursos, criando câmaras especializadas, implementando precedentes vinculantes, tratava o sintoma, não a doença. Era o contencioso tentando resolver o contencioso.

A maldição do lançamento por homologação: a raiz estrutural do contencioso

A hipótese central deste artigo, desenvolvida em artigos no JOTA, no Conjur e no livro Reforma Tributária: Gênese e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25 (Thomson Reuters, 2025)7, é que o contencioso tributário brasileiro tinha causas materiais, não processuais. O problema não era a lentidão dos juízes. Era a obscuridade das leis.*

O instituto que melhor simboliza essa patologia é o lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Em artigo publicado no JOTA em 2015, denominei-o "a maldição":8 um modelo perverso de inversão de papéis que obrigava o contribuinte a interpretar a lei, calcular o tributo, recolhê-lo, e depois aguardar cinco anos para saber se o Fisco concordava com sua interpretação.

O artigo 142 do CTN atribui à administração tributária a competência privativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento.9 Mas o lançamento por homologação subvertia essa lógica: transferia ao contribuinte toda a responsabilidade de interpretar e aplicar a legislação, reservando ao Fisco apenas o poder de revisão, exercido, quando exercido, anos depois.

O resultado era um enigma tributário permanente: o contribuinte nunca sabia, com certeza, se havia cumprido corretamente suas obrigações. A insegurança era estrutural, e o contencioso, sua consequência natural.

As quatro principais causas do contencioso: uma anatomia do sistema antigo

A multiplicidade de fatos geradores

O antigo sistema combinava 5.570 legislações municipais sobre o ISS, 27 legislações estaduais sobre o ICMS, mais o PIS/Cofins e o IPI federais, cada qual com seu próprio fato gerador, exceções, alíquotas e jurisprudência.10 O que é "serviço"? O que é "mercadoria"? Uma mesma operação poderia ser tributada pelo ISS, pelo ICMS ou por ambos.

A guerra fiscal entre os entes transformava o contribuinte em campo de batalha. Com o IBS e a CBS, há um único fato gerador, operações com bens e serviços, disciplinado por uma única lei complementar nacional. A disputa sobre a incidência foi eliminada pelo próprio desenho normativo.

O caos da não cumulatividade e o direito ao crédito

* Do autor: “Surpresas após a aprovação da LC 214/2025: 3 pontos positivos e 3 pontos negativos da reforma tributária e a ‘Pax brasileira’” (Portal da Reforma Tributária, 12 nov. 2025); “O contencioso tributário está morto” (JOTA, 15 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O IPI adotava a conexão física; o PIS/Cofins, o conceito de insumo; o ICMS criou exceções que tornavam a não cumulatividade restrita e litigiosa. O resultado era um campo minado de exceções, presunções e disputas.11 O sistema IBS/CBS introduziu a não cumulatividade plena: todo bem ou serviço adquirido para o exercício da atividade gera crédito, sem exceções. A disputa sobre o direito ao crédito, que alimentou décadas de contencioso, foi extinta pelo desenho do tributo.

A fraude da nota fiscal e a idoneidade do crédito

No ICMS, o crédito nascia com a emissão da nota fiscal. Empresas de fachada emitiam notas sem lastro real, usando o crédito como moeda para pagar tributos. Só em São Paulo, esse contencioso supera R$ 20 bilhões. O sistema CBS/IBS vinculou o crédito ao efetivo pagamento pelo fornecedor, e não apenas à emissão do documento fiscal. O mecanismo do split payment, pagamento fracionado diretamente ao Fisco no momento da transação, elimina a oportunidade de fraude antes que ela ocorra.

A criatividade infralegal: o regulamento como campo de batalha

A quarta causa estrutural era a criatividade infralegal: decretos, portarias e instruções normativas que ampliavam, restringiam ou modificavam o alcance das leis sem fundamento legal explícito. O regulamento tornava-se campo de batalha permanente.

Em artigo recente no JOTA, denominei esse fenômeno "The law is in the air":12 pela primeira vez na história do direito tributário brasileiro, o regulamento CBS/IBS faz exatamente o que deve: regulamenta a lei, sem criá-la. Cerca de 80% do texto regulamentar reproduz dispositivos das leis complementares. A lei está no ar: respirável, transparente, acessível.

Do lançamento por homologação ao lançamento por declaração 3.0

No novo sistema, é o Fisco que interpreta e constitui o crédito, retornando à lógica do artigo 142 do CTN. O contribuinte informa os fatos; o sistema, por meio da apuração assistida desenvolvida pelo Serpro, interpreta a lei e calcula o tributo. O agente fiscal constitui o crédito e, uma vez constituído, não pode mais alterá-lo unilateralmente.13

Essa inversão tem consequências profundas. Primeiro, elimina a insegurança jurídica do contribuinte, que não precisa mais "apostar" em sua própria interpretação aguardando a revisão quinquenal do Fisco.

Segundo, protege o agente fiscal de pressões políticas, seja do prefeito, do governador ou do presidente da República. Terceiro: o ADCT estabelece que nos dez anos de transição do IBS não haverá aumento de carga tributária em relação à média dos dois últimos anos de arrecadação.14

Os agentes fiscais não têm incentivo nem legitimidade jurídica para interpretações expansivas. A regra de estabilidade tributária é ela própria um antídoto contra o contencioso.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quando falta o amor, vem a moral; quando falta a moral, vem o direito

André Comte-Sponville, em seu Pequeno Tratado das Grandes Virtudes, articula uma hierarquia das virtudes que ilumina a relação entre cidadania, moral e direito:15

"O amor basta: quando ele existe, o resto é supérfluo; quando falta, o resto é insuficiente".

Quando existe amor, entendido como agapē, amor ao bem comum, a moral e o direito tornam-se desnecessários. Quando o amor falta, a moral procura substitui-lo. Quando a moral também falha, resta o direito como última contenção. O antigo sistema tributário brasileiro era o triunfo do direito sobre o amor e sobre a moral: tão opaco e fragmentado que tornava impossível qualquer confiança entre Fisco e contribuinte. Nesse ambiente, o contencioso não era anomalia; era a única resposta racional disponível.

Platão, na República e no Banquete, ensinava que o amor pela sabedoria, a philosophia, é o impulso que conduz à justiça e à boa política.16 A EC 132/2023 constitucionalizou, pela primeira vez, o princípio da cooperação entre Fisco e contribuinte:17 um dever de colaboração, de confiança, de diálogo. Não criou apenas uma norma; criou as condições institucionais para que a relação tributária se aproxime do amor cívico que Comte-Sponville e Platão descrevem.

O contencioso está morto: a tese e suas consequências

O contencioso tributário de consumo está morto porque suas causas materiais foram eliminadas pelo design jurídico da reforma. Não afirmamos que não haverá mais litígios tributários. Afirmamos que as quatro fontes estruturais de litigiosidade, a multiplicidade de fatos geradores, o caos da não cumulatividade, a fraude da nota fiscal e a criatividade infralegal, foram extintas pelo novo modelo normativo.

Cerca de 75 milhões de empresas não pagarão mais IBS/CBS diretamente: o imposto será recolhido no consumo final pelos 217 milhões de brasileiros, reais contribuintes de fato. Para essas empresas, não há incentivo econômico nem fundamento jurídico para litigar: elas não suportam o ônus do tributo, apenas o repassam.

O Fisco não tem incentivo para interpretar expansivamente: a regra de estabilidade do ADCT vincula a arrecadação à média histórica. O agente fiscal, empoderado como voz da legalidade, aplica a lei sem subordinação ao poder político. O resultado é um sistema em que o conflito tributário perde sua racionalidade econômica e sua base normativa. O contencioso não foi reformado: foi tornado desnecessário.

Conclusão: a nova ordem e o amor como design jurídico

Nietzsche advertia que a morte de Deus não era motivo de celebração fácil: o fundamento que morreu ainda não tinha substituto. A morte do contencioso tributário é diferente. O fundamento que morreu, a obscuridade normativa, a litigiosidade estrutural, a maldição do lançamento por homologação, não merece lamento. E o substituto já existe: um sistema Simples, Isonômico, Neutro, Transparente e Arrecadador (SINTA), em que a lei está no ar e Fisco e contribuinte cooperam, ao invés de litigar.18

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Receba de graça todas as sextas-feiras um resumo da semana tributária no seu email

Quando Comte-Sponville diz que o amor resolve tudo, não propõe ingenuidade. Descreve a arquitetura da boa sociedade: aquela em que as instituições foram desenhadas para aproximar as pessoas, não para afastá-las. O novo sistema tributário brasileiro é, nesse sentido, um ato de amor cívico: um design jurídico arrojado que substitui o conflito pela cooperação, a opacidade pela transparência, a litigiosidade pela confiança.

O louco de Nietzsche perguntava: como criaremos novos valores? A resposta brasileira, neste início de século 21, é o IBS e a CBS: tributos sobre valor agregado, não cumulativos, transparentes, digitais: um novo fundamento para a relação entre o Estado e o cidadão contribuinte.

O contencioso tributário está morto. Longa vida à cidadania fiscal.

1 NIETZSCHE, Friedrich. A Gaia Ciência. Aforismo 125 ("O Louco"). Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 147-148.

2 A ideia reaparece em Assim Falou Zaratustra (1883-1885). Para Nietzsche, a morte de Deus é o colapso do fundamento absoluto que organizava a moral e o sentido da civilização ocidental.

3 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília: CNJ/Insper, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

4 CNJ. Portaria n. 316, de 9 de setembro de 2022. Cita o Relatório Justiça em Números 2021: "26,8 milhões de execuções fiscais [...] taxa de congestionamento de 87,3%".

5 CNJ. Programa Execução Fiscal. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/execucao-fiscal/sobre-o-programa/>. Dado: "18 anos e 11 meses" de tramitação média.

6 Ibidem. "Aproximadamente 4,01 trilhões de reais estão em disputas nos tribunais federais e estaduais." / "52,3% das execuções têm valor inferior a R$ 10.000,00."

7 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária: Gênese e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025. Cf. notas técnicas do CCiF: <https://ccif.com.br>.

8 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "O iluminado ou a maldição do lançamento por homologação". JOTA, 17 maio 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao-17052015>.

9 CTN, art. 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento [...]".

10 Cf. EC 132/2023 e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Macrovisão do crédito tributário: DRO, CORAT e a nova norma-antielisiva da MP 685". JOTA, 1º ago. 2016.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

11 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Abuso do Poder da transparência e indústria do contencioso tributário". JOTA, 18 out. 2015.

12 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "The law is in the air: O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil". JOTA, maio 2026. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil>.

13 Reforma Tributária, op. cit. Capítulo XVII: "O novo lançamento por declaração 3.0 e o fim da maldição do lançamento por homologação".

14 EC 132/2023 e ADCT, arts. 130-131. A alíquota de referência do IBS é fixada para manter a arrecadação equivalente à média dos dois anos anteriores à plena vigência do tributo.

15 COMTE-SPONVILLE, André. Pequeno Tratado das Grandes Virtudes. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995. O amor (agapē) é o ápice das virtudes: quando existe, dispensa a moral; quando falta, o direito é a única contenção.

16 PLATÃO. A República, Livros V-VI. Trad. Maria Helena da Rocha Pereira. Lisboa: Gulbenkian, 2001. Cf. também O Banquete, 210a-212b.

17 EC 132/2023, art. 145, § 3º: "O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente." Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "O princípio da cooperação e seu papel estruturante no novo sistema tributário brasileiro". Conjur, 2025/2026.*

18 Sobre o princípio SINTA e o projeto Nossa Reforma Tributária, cf. Reforma Tributária, op. cit. Capítulo XVIII: "O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0". Cf. também <https://ccif.com.br>.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e ajustes.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 15.20, p. 243. Ver também "O contencioso tributário está morto" (JOTA, 15 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. A autópsia da morte do contencioso tributário

Artigo publicado no JOTA em 19/05/2026. https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario

Este artigo complementar ao anterior “O contencioso tributário está morto: a reforma tributária como superação estrutural da litigiosidade fiscal no Brasil”[1], publicado no JOTA, em 15/05/2026, conferindo base empírica ao anterior com supedâneo nos dados e conclusões da excepcional, impecável e oportuna pesquisa realizada pelo InsperTAx, sob Coordenação da Professora Vanessa Rahal Canado[2], publicado em julho em 2021. Ambos foram produzidos, especialmente, para subsidiarem a minha participação e colaboração aos trabalhos de acompanhamento técnico da Reforma Tributária na AMCHAM Brasil, que ocorrem de forma integrada no Grupo de Trabalho (GT) de Eficiência Tributária, conduzido tradicionalmente em parceria com a PwC Brasil.

Em julho de 2023, o Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper (InsperTax) publicou o mapeamento mais granular já feito do contencioso tributário corporativo brasileiro. A metodologia é precisa: a partir das demonstrações financeiras de 751 companhias abertas registradas na CVM, a pesquisa coordenada por Vanessa Rahal Canado sistematizou os litígios tributários declarados sob o regime contábil do CPC 25, que exige divulgação pública dos processos com probabilidade de perda provável ou possível. O resultado: R$ 120,7 bilhões em disputas envolvendo ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS, distribuídos por 526 processos identificados.[3]

Assine gratuitamente a newsletter Últimas Notícias do JOTA e receba as principais notícias jurídicas e políticas do dia no seu email

A pergunta central da pesquisa era: um novo desenho da tributação sobre o consumo poderia eliminar ou reduzir esses litígios? A resposta foi categórica: 95% do contencioso mapeado seria impactado pela adoção do modelo IBS/CBS. Para o PIS/COFINS, 98% do valor. Para o ICMS, 98%. Para o IPI, 99%. Para o ISS, 95%.

Agora que a reforma está em vigor, EC 132/2023 e LC 214/2025 aprovadas[4], os dados do Insper funcionam como uma autópsia do sistema que o Brasil decidiu superar.

Este artigo organiza essa autópsia em cinco causas estruturais de litigiosidade, cruzando cada uma com os números do Insper e com a solução normativa que a reforma introduziu.

Como ler as tabelas

Trago nas tabelas que se seguem minhas conclusões pessoais, restritas às operações B2B. Cada causa estrutural é apresentada em uma tabela de cinco colunas: Tema do Insper (a categoria de litígio tal como classificada na pesquisa original); Tributo; Valor em disputa (em bilhões de reais, base: DFPs de 2021); Número de processos identificados nas 751 DFPs analisadas; e na coluna “Expectativa do litígio do litígio no Sistema CBS/IBS” (no relatório InsperTAX, coluna Destino pós-reforma: a conclusão do Insper sobre o impacto da mudança de sistema)[5], trago minha a minha convicção

© Eurico Marcos Diniz de Santi

pessoal sobre (i) a possibilidade de se manter, reduzir ou eliminar a causa material desse conflito no Sistema CBS/IBS e (ii) qual o fundamento jurídico no Sistema CBS/IBS que elimina esse contencioso.

Ao final de cada tabela, a solução normativa da reforma: o mecanismo jurídico específico que atacou e resolveu a causa material no Sistema CBS/IBS.

Os litígios relativos ao “fato gerador” representam 39,9% do contencioso total (R$ 48,2 bilhões, 129 processos)

1.1. Problema

O maior grupo em valor envolve disputas sobre a própria incidência do tributo: o contribuinte pratica uma operação econômica; o fisco enquadra como fato gerador; o contribuinte contesta o enquadramento. O problema não era má-fé de nenhuma das partes; era a obscuridade estrutural de sistemas concorrentes, com definições contraditórias do que é "serviço", "mercadoria" ou "receita tributável".

Tema (Insper)	Tributo	R$ bi	Proc.	Expectativa do litígio no Sistema CBS/IBS
Materialidade	ICMS	21,6	30	Eliminada
Materialidade	PIS/COFINS	18,8	48	Eliminada
Materialidade	ISS	5,6	31	Eliminada
Suposto recolhimento a menor	ISS	1,2	9	Eliminada
Não incidência na exportação	ICMS	0,9	11	Eliminada

Casos emblemáticos: A Oi carregava R$ 13,6 bilhões em ICMS sobre "atividades-meio e serviços suplementares" de telecomunicações. A Claro Telecom disputava R$ 3,6 bilhões sobre incidência em cessão de capacidade satelital. O Banco Santander acumulava R$ 4,1 bilhões em ISS sobre receitas de operações que, segundo a empresa, não se classificam como prestação de serviços. A Ambev respondia por R$ 1,8 bilhão em PIS/COFINS sobre bonificações concedidas a clientes: o fisco as classificava como receita; a empresa, como redução de preço.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e ajuste

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1.2. SOLUÇÕES NO SISTEMA CBS/IBS: Em primeiro lugar, importa destacar que o tema "Fato Gerador", no âmbito das operações B2B é irrelevante no Sistema CBS/IBS: basta a empresa adotar o critério jurídico proposto pelo Fisco definido na "Calculadora Tributária" que espelha o "Motor de Regras" interpretadas pelo Fisco que deverá ter carga tributária efetiva igual a zero, dado que qualquer que seja a alíquota que define o valor do tributo a ser pago, inexoravelmente, "débito ao fisco (obrigação) e "credito do contribuinte" anulam-se mutualmente. O sofisticado design constitucional do Sistema CBS/IBS confirma minhas conclusões expostas no quadro acima que, registre-se, permanecem invisíveis para as almas ainda apegadas à experiência prática da irracionalidade, da ilegitimidade e do abuso de poder que caracterizam o sistema ISS/ICMS/PIS-COFINS/IPI. O objetivo da PEC 45, garantir segurança jurídica, eliminar os focos do contencioso com transição sem aumento de carga tributária, foi garantido nos princípios e regras veiculados na EC 132/23. Aqui, pode-se declarar o óbito dos litígios sobre fato gerador: informação cruel e triste apenas para aqueles cuja atividade locupletar-se, sabotando as instituições e a legalidade precária do sistema anterior. O Sistema CBS/IBS ataca as causas da indústria do contencioso mediante dez fatores veiculados na EC 132/23 como vacina contra o litígio: (i) legislação, fato gerador e base única para mercadoria e serviços CS/IBS, que substitui cinco tributos com cinco legislações concorrentes por uma única lei complementar nacional; (ii) regulamento que regulamenta, sem criar: os atos conjuntos já publicados pela CGIBS e pela RFB confirmam que o regulamento reproduz 80% da LC 214/25, sendo os 20% restantes destinados exclusivamente a matéria tipicamente regulamentar, ajuste de formulários de obrigação acessória, regras setoriais de NFe, operacionalização do split payment, sem alterar a letra da lei; o regulamento dirige-se à atividade dos servidores públicos no exercício da função executiva, confirmando o império da legalidade no Sistema CBS/IBS; (iii) proibição de incentivos fiscais e regimes especiais, ressalvados apenas os expressamente previstos na EC 132/23; (iv) perda de competência normativa dos estados e municípios sobre a materialidade: à luz da LC 214/25, os entes subnacionais só podem mexer na alíquota padrão do IBS, não na definição do fato gerador; (v) trava política, econômica e social sobre o aumento de alíquotas: a NFe informa ao consumidor, com total transparência, a alíquota de cada esfera federativa; qualquer aumento exige lei do respectivo parlamento e reflete imediatamente no preço relativo de todos os bens e serviços do ente que o promoveu; (vi) risco reputacional e eleitoral: qualquer político que defenda o aumento da alíquota padrão CBS/IBS suporta o ônus político imediato perante seus eleitores, um desincentivo estrutural sem precedente no sistema anterior; (vii) não-cumulatividade plena constitucionalmente garantida: assegurada pela EC 132/23, pela LC 214/25, pelo regulamento, pelo crédito vinculado ao pagamento, pela devolução em dinheiro em prazo de 30 dias e pelo split payment, que torna o inadimplemento estruturalmente inviável; (viii) lançamento definitivo pela NFe: o crédito tributário é constituído pela nota fiscal emitida pelo contribuinte, com base no motor de regras e na calculadora tributária do sistema; emitida a NFe, o fisco não pode mais alterar o critério jurídico para lavrar auto de infração, o que elimina na raiz a principal fonte do contencioso atual; (ix) perda de legitimidade ativa e de interesse para litigar: as empresas inscritas no Sistema CBS/IBS perdem legitimidade para propor ações antiexacionais, porque não suportam o ônus econômico do tributo, e os estados e municípios perdem interesse em lavrar autos de infração sobre o IBS, porque o produto da arrecadação pertence ao destino do consumidor não-contribuinte; (x) fiscalização integrada e tríplice: seguindo o modelo do IBS, a fiscalização deve ser realizada por sistema nacional integrado que admite uma única ação fiscal coordenada simultaneamente pelos três entes federados, com ampla transparência e controle mútuo, afastando estruturalmente a possibilidade de abuso ou desvio de poder.

Os Litígios relativos a "créditos da não-cumulatividade glosados e quem e o quê dá direito ao crédito" representam 29,8% do contencioso total (R$ 36,0 bilhões, 133 processos)

2.1. Problema

O maior bloco por número de processos, e o segundo por valor, é a disputa sobre o direito ao crédito tributário. No PIS/COFINS, a Receita Federal adotava por décadas uma interpretação restritiva do conceito de "insumo" que diferia da interpretação dos contribuintes. No ICMS, o crédito era estruturalmente limitado, com restrições específicas para energia elétrica, ativo imobilizado e materiais de uso e consumo que geravam autuações em cascata.

Tema (Insper)	Tributo	R$ bi	Proc.	Expectativa do litígio no Sistema CBS/IBS
Aproveitamento de créditos da não-cumulatividade	PIS/COFINS	24,6	59	Eliminada
Aproveitamento de créditos da não-cumulatividade	ICMS	10,5	70	Eliminada
Aproveitamento de créditos da não-cumulatividade	IPI	0,9	4	Eliminada

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Casos emblemáticos: A BRF carregava R$ 6,4 bilhões em glosas de créditos de PIS/COFINS sobre insumos. A Braskem, R$ 1,03 bilhão. A Claro Telecom, R$ 1,76 bilhão. A TIM, R$ 3,4 bilhões em créditos de ICMS com alegação de ausência de suporte documental. A Usiminas respondia a execuções fiscais sobre créditos de ICMS de materiais classificados pelo fisco como "uso e consumo", portanto não creditáveis, mas que a empresa entendia como insumos produtivos.

2.2. SOLUÇÕES NO SISTEMA CBS/IBS Não-cumulatividade plena: todo bem ou serviço adquirido para o exercício da atividade gera crédito de IBS/CBS, sem exceções setoriais ou conceituais. Além disso, como temos uma única lei e regime geral efetivo, o Sistema CBS/IBS ataca as causas da indústria do contencioso desse tema mediante os dez fatores veiculados na EC 132/23 como vacina contra o litígio, tal qual enumerados no item 1.2. do §1º deste artigo.

Os litígios relativos a “substituição tributária” representam 15,2% do contencioso total (R$ 18,4 bilhões, 21 processos)

3.1. Problema

A substituição tributária de ICMS é o mecanismo pelo qual o fabricante recolhe antecipadamente o imposto de toda a cadeia, com base em preços presumidos. A ideia original era simplificar. O resultado foi um sistema de bases de cálculo fictícias, pautas fiscais contestáveis, restituições devidas mas não pagas, e disputas bilionárias sobre se o preço presumido refletia a realidade de mercado.*

Tema (Insper)	Tributo	R$ bi	Proc.	Expectativa do litígio no Sistema CBS/IBS
Substituição tributária	ICMS	12,3	16	Eliminada
Equiparação a industrial	IPI	2,5	2	Eliminada
Valor Tributável Mínimo	IPI	2,0	2	Eliminada
Transferência de produtos acabados entre estabelecimentos	IPI	1,6	1	Eliminada

Casos emblemáticos: A Ambev sozinha carregava R$ 8,4 bilhões em disputas sobre diferenças de ICMS-ST, o maior valor individual de todo o levantamento do Insper. A contestação central: quando o preço de venda dos produtos se aproxima da pauta fiscal, a fiscalização exigia diferenças calculadas sobre margem presumida, não sobre o preço real. A Natura e suas controladas somavam mais R$ 2,2 bilhões no mesmo tema. A Lojas Renner, R$ 322 milhões em ICMS-ST sobre "antecipação tributária".

3.2. SOLUÇÕES NO SISTEMA CBS/IBS: A substituição tributária é absolutamente incompatível com o design do Sistema CBS/IBS. O tributo é recolhido em cada etapa da cadeia, sobre o valor efetivamente praticado na operação, com aproveitamento imediato de crédito pela etapa seguinte. Além disso, como temos uma única lei e regime geral efetivo, o Sistema CBS/IBS ataca as causas da indústria do contencioso desse tema mediante os dez fatores veiculados na EC 132/23 como vacina contra o litígio, tal qual enumerados no item 1.2. do §1º deste artigo.

Litígios relativos a “Incentivos Fiscais e Criatividade Infralegal: o regulamento que criava a lei” representam 6,5% do contencioso total (R$ 7,8 bilhões, 50 processos)

* Do autor: “As 20 vantagens da Contribuição Geral sobre o Consumo” (JOTA, 8 maio 2016); “A autópsia da morte do contencioso tributário” (JOTA, 19 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.1. Problema

Esta causa é politicamente a mais reveladora. Estados e municípios criavam regimes especiais, isenções condicionais, créditos presumidos e incentivos unilaterais, sem aprovação do CONFAZ, quando obrigatória. Empresas aderiam de boa-fé. Depois o próprio ente que concedeu o benefício contestava sua aplicação, ou o estado de destino glosava os créditos correspondentes. O regulamento tornava-se legislação, e depois munição de autuação.*

Tema (Insper)	Tributo	R$ bi	Proc.	Expectativa do litígio no Sistema CBS/IBS
Incentivos fiscais	IPI	5,5	13	Redução
Incentivos fiscais	ICMS	1,3	19	Redução
Incentivos fiscais	PIS/COFINS	0,4	9	Redução
Regime de apuração aplicável	PIS/COFINS	0,3	5	Redução
Regimes especiais	ICMS	0,1	2	Redução
Incentivos fiscais	ISS	0,1	2	Redução

Casos emblemáticos: A Ambev carregava R$ 540 milhões em disputas com a Secretaria da Fazenda da Paraíba sobre o benefício FAIN, um incentivo estadual cuja transferência para a sucessora era contestada pelo próprio estado que o concedeu. A Braskem disputava R$ 587 milhões com Alagoas sobre ICMS diferido. A Ambev acumulava ainda R$ 2,0 bilhões em glosas de crédito de ICMS por aquisições de estados com benefícios sem convênio CONFAZ.

4.2. SOLUÇÕES NO SISTEMA CBS/IBS Regulamento CBS/IBS reproduz a lei (80% do texto), sem criar obrigações novas.[6] Conselho Federativo proíbe que estados e municípios concedam incentivos fiscais unilaterais sobre o IBS. A guerra fiscal, e o contencioso que ela gerava, encontra uma barreira institucional que o sistema anterior nunca teve. Além disso, como temos uma única lei e regime geral efetivo, o Sistema CBS/IBS ataca as causas da indústria do contencioso desse tema mediante os dez fatores veiculados na EC 132/23 como vacina contra o litígio, tal qual enumerados no item 1.2. do §1º deste artigo.

A magnitude dessa redução torna-se ainda mais notável quando se considera a geometria do sistema anterior: no modelo pré-reforma, conviviam 5.570 municípios, 27 estados e a União (5.599 entes federativos no total) com competência autônoma para conceder incentivos sobre ISS, ICMS, PIS/COFINS e IPI, cada qual operando com sua própria legislação, seus próprios regulamentos e sua própria criatividade infralegal. Nesse cenário de polifonia normativa, os R$ 7,8 bilhões e os 50 processos mapeados pelo Insper nessa causa representam apenas a ponta visível do iceberg, a fração que emergiu das demonstrações financeiras de companhias abertas obrigadas a divulgar litígios com probabilidade de perda provável ou possível (CPC 25). A proporção real, considerando o universo de empresas não listadas e os conflitos ainda latentes, seria estruturalmente muito superior. No Sistema CBS/IBS, esse cenário se inverte de forma radical: a Constituição Federal veda expressamente a competência de União, estados e municípios para conceder incentivos fiscais sobre CBS e IBS, ressalvados exclusivamente aqueles previstos na própria EC 132/23, rol taxativo, exaustivo e insuscetível de expansão por ato infralegal. Onde antes havia 5.599 fontes autônomas de incentivos heterodoxos, regulamentos criativos e regimes especiais unilaterais, passa a existir uma única lei complementar nacional e um único

* Do autor: "A autópsia da morte do contencioso tributário" (JOTA, 19 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

regulamento, editado conjuntamente pela CGIBS e pela Receita Federal. A aritmética é impiedosa: se 6,5% do contencioso de grandes companhias abertas decorria da proliferação normativa de 5.599 entes com poder de inventar incentivos, a expectativa racional é que esse percentual convirja a frações mínimas no novo sistema, não por boa vontade dos entes federativos, mas por imposição constitucional. A guerra fiscal, que por décadas produziu a ilusão do benefício e a certeza do contencioso, encontra na EC 132/23 não apenas uma barreira institucional, mas uma proibição jurídica de estatura constitucional que nenhuma criatividade infralegal poderá contornar.

Litígios relativos à “Guerra Fiscal e Fragmentação Federativa: qual ente cobra e onde?” representam 1,1% do contencioso total (R$ 1,3 bilhão, 27 processos)

5.1. Problema

Em valor absoluto, esta causa é a menor das cinco. Mas em termos de patologia sistêmica, é a mais reveladora: disputas que só existem porque o Brasil havia criado um sistema em que cinco tributos sobre consumo, cada um com regras de incidência territorial distintas, administrados por milhares de entes diferentes, precisavam coexistir sobre as mesmas operações econômicas.

Tema (Insper)	Tributo	R$ bi	Proc.	Destino
DIFAL: diferencial de alíquota	ICMS	0,5	7	Eliminada
Competência territorial para cobrança	ISS	0,4	7	Eliminada
Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte	ICMS	0,2	7	Eliminada
Conflito de competência entre Estados e Municípios	ICMS/ISS	0,1	2	Eliminada
Definição da alíquota aplicável	ISS	0,1	4	Eliminada

Casos emblemáticos: A TransNordestina Logística disputava com dois municípios o ISS sobre a construção de uma ferrovia que atravessava os dois territórios: R$ 33 milhões por uma disputa sobre onde o serviço foi "prestado". A TIM respondia a R$ 399 milhões em ISS sobre serviços realizados em outros municípios. Empresas do grupo Intelbrás e Valid disputavam ICMS sobre transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

5.2. SOLUÇÕES NO SISTEMA CBS/IBS Princípio do destino universal com alíquota uniforme. Conselho Federativo distribui arrecadação sem que o contribuinte gerencie qual ente recebe; o conflito federativo some do horizonte do contribuinte. Além disso, como temos uma única lei e regime geral efetivo, o Sistema CBS/IBS ataca as causas da indústria do contencioso desse tema mediante os dez fatores veiculados na EC 132/23 como vacina contra o litígio, tal qual enumerados no item 1.2. do §1º deste artigo.

O mapa consolidado: 92,6% do contencioso em cinco causas

A tabela abaixo consolida as cinco causas, permitindo uma visão do contencioso mapeado pelo Insper como diagnóstico estrutural, não como soma de casos isolados.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Causa estrutural	Valor	% total	Proc.	Destino
1. Fato gerador disputado	R$ 48,2 bi	39,9%	129	Eliminada
2. Créditos glosados	R$ 36,0 bi	29,8%	133	Eliminada
3. Substituição tributária	R$ 18,4 bi	15,2%	21	Eliminada
4. Incentivos e criatividade infralegal	R$ 7,8 bi	6,5%	50	Praticamente Eliminada
5. Fragmentação federativa	R$ 1,3 bi	1,1%	27	Eliminada
Não enquadrado nas 5 causas	R$ 9,0 bi	7,4%	166	-
Total geral (Insper 2023)	R$ 120,7 bi	100%	526	95% impactado

Das cinco causas mapeadas, quatro apontam para eliminação estrutural do litígio no Sistema CBS/IBS: fato gerador disputado, créditos glosados, substituição tributária e fragmentação federativa: R$ 103,9 bilhões, 86,1% do contencioso total. A quinta causa, incentivos fiscais e criatividade infralegal (R$ 7,8 bi, 6,5%), foi classificada pelo Insper como de redução, não de eliminação. Mas a análise do novo marco constitucional revela algo mais profundo: com a EC 132/23 vedando expressamente a concessão de incentivos fiscais por qualquer dos 5.599 entes federativos, ressalvados apenas os previstos na própria Constituição, as causas normativas desse contencioso são igualmente extintas. O total das cinco causas cobre R$ 111,7 bilhões, 92,6% do contencioso mapeado, com suas raízes normativas eliminadas ou constitucionalmente vedadas no Sistema CBS/IBS.

Conclusão: qual será o contencioso do Sistema CBS/IBS?

A pesquisa do Insper foi publicada em 2023 como exercício prospectivo: dado o sistema anterior, o que a reforma poderia eliminar? Agora que a EC 132/23 e a LC 214/25 estão em vigor, a pergunta se inverte e se torna mais precisa: qual será o contencioso remanescente no Sistema CBS/IBS? A autópsia das cinco causas estruturais permite uma resposta rigorosa, a partir do próprio universo mapeado pelo Insper: R$ 120,7 bilhões, 526 processos, 92,6% concentrados nas cinco causas analisadas.

Quatro das cinco causas apontam para eliminação estrutural: os litígios sobre fato gerador (R$ 48,2 bi, 39,9%), os créditos glosados da não-cumulatividade (R$ 36,0 bi, 29,8%), a substituição tributária (R$ 18,4 bi, 15,2%) e a fragmentação federativa (R$ 1,3 bi, 1,1%) são dissolvidos pelo próprio design do novo sistema: fato gerador único para bens e serviços, não-cumulatividade plena, tributação sobre o valor efetivamente praticado em cada etapa e princípio do destino universal com distribuição pelo Conselho Federativo. Somadas, representam R$ 103,9 bilhões, 86,1% do contencioso total mapeado.

O caso mais revelador é o da causa 4, incentivos fiscais e criatividade infralegal (R$ 7,8 bi, 6,5%, 50 processos), que o Insper classificou como de redução, não de eliminação. A nova leitura é mais radical: no sistema anterior, 5.599 entes federativos, 5.570 municípios, 27 estados e a União, detinham competência autônoma para conceder incentivos sobre ISS, ICMS, PIS/COFINS e IPI, cada qual com sua própria

© Eurico Marcos Diniz de Santi

legislação e sua própria criatividade infralegal. Os R$ 7,8 bilhões mapeados pelo Insper são apenas a fração visível: o recorte de companhias abertas obrigadas ao CPC 25. A proporção real, no universo das empresas não listadas, seria estruturalmente muito superior. No Sistema CBS/IBS, a Constituição Federal veda expressamente que qualquer dos 5.599 entes conceda incentivos, ressalvados apenas os previstos na própria EC 132/23, rol taxativo, insuscetível de expansão infralegal. Onde antes havia 5.599 fontes autônomas de regimes especiais e decretos criativos, passa a existir uma única lei complementar nacional e um único regulamento. A guerra fiscal que, por décadas, produziu a ilusão do benefício e a certeza do contencioso, encontra na EC 132/23 não uma barreira institucional, mas uma proibição de estatura constitucional. O que o Insper classificou como “redução” é, no plano jurídico, virtual eliminação das causas normativas do conflito.

A autópsia das cinco causas estruturais permite uma resposta precisa à pergunta que a reforma tornou possível: qual será o contencioso remanescente no Sistema CBS/IBS? De R$ 120,7 bilhões mapeados pelo Insper, R$ 111,7 bilhões, 92,6% do total, perderam sua base normativa: quatro causas extintas pelo próprio design do novo tributo; a quinta, pela vedação constitucional expressa que dissolve os 5.599 poderes normativos autônomos que alimentavam a guerra fiscal. Restam R$ 9,0 bilhões (7,4%, 166 processos) sem causa identificada, o único espaço onde o litígio do consumo poderá subsistir, não por design do novo sistema, mas por herança do passado ainda não inteiramente diagnosticada.

Sim, o contencioso tributário de consumo está morto.

E os dados do Insper são a sua certidão de óbito.

---

[1] "Escrevo este artigo em forma de desagravo pela minha ausência na fala de abertura institucional do GT Novo Contencioso Tributário e aos membros da mesa: Kaike Silveira, Gerente de Políticas Públicas da Amcham Brasil, e Durval Portela, Líder do GT e Sócio-líder de Consultoria Tributária da PwC, bem como à minha amiga e companheira de mesa Glaucia Lauletta, Sócia na área tributária do Mattos Filho Advogados. Reitero minhas desculpas e justifico a inusitada ausência, inédita em minha carreira em eventos desta natureza, ao fato de ter avançado, sem noção de tempo, até altas horas da madrugada escrevendo este artigo, que iria complementar minha exposição no aludido evento.

Há outro fato no ar: vivo um momento muito especial em minha carreira profissional. Depois de 13 anos dedicados ao CCiF e à Reforma Tributária, reescrevi nova e extensa abordagem inovadora para meu livro Reforma Tributária: Gênese e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25, retornei às aulas do Mestrado/Doutorado Profissional da FGV Direito SP, coordenado pelo Professor Mario Engler, na eletiva 'Reforma Tributária: Contexto, Direito e Lógica', com uma turma de 35 alunos excepcionais e profundamente interessados no tema.

Diante desses dois fatores e com o advento da publicação do regulamento, da instalação do Comitê Gestor e do influxo de avaliações externas, sinto-me surpreendido, de um modo muito especial, ao descobrir como toda a minha trajetória

© Eurico Marcos Diniz de Santi

acadêmica, os professores e autores que estudei e que formaram meu mindset, influenciaram na colaboração do desenho e da arquitetura jurídica do sistema CBS/IBS. Impressiona-me, além disso, a efetiva integração e instalação de um Federalismo Cooperativo concreto, bem como a excepcional avaliação do sistema CBS/IBS pela OCDE e pelo FMI. Em suma, como escrevi no artigo publicado na Folha de São Paulo em 12 de maio de 2026: 'Law & Love is in the air'."

[2] Registro, também, meu especial agradecimento ao pesquisador da equipe Breno Ferreira Martins Vasconcelos que lembrou-me da pesquisa e, prontamente, ofereceu-me o relatório, bem como parabenizo a pesquisadora Thais Romero Veiga Shingai pelo alto nível técnico do trabalho.*

[3]CANADO, Vanessa Rahal (coord.). Impactos da Reforma dos Tributos sobre o Consumo no Contencioso Tributário de Companhias Brasileiras. São Paulo: InsperTax, Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper, jul. 2023. Relatório técnico. Base de dados: demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) de 751 companhias abertas registradas na CVM, exercício de 2021.

[4]BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o IBS, a CBS e o IS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 2025.

[5]CANADO, Vanessa Rahal (coord.). op. cit. A pesquisa classifica o impacto como "potencialmente eliminado" quando o litígio perde integralmente sua base normativa no novo sistema, e "potencialmente reduzido" quando o novo sistema diminui a litigiosidade sem eliminá-la por completo.

[6]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. The law is in the air: o regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal. JOTA, São Paulo, mai. 2026. Disponível em: https://www.jota.info. Acesso em: mai. 2026.

* Do autor: “PIS/Cofins Insumos” (JOTA, 21 fev. 2016); “A trava de 30% na extinção da pessoa jurídica” (JOTA, 28 fev. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 3. O dossiê das deformidades: dez problemas, dez soluções

O dossiê a seguir responde à pergunta que a autópsia deixa: quais problemas do sistema herdado a PEC 45 procurou resolver, e como a EC 132 os resolveu? Organizado em dez categorias, cada uma com o problema, a prova textual e a resposta da Emenda, ele fecha com um quadro-síntese de deformidade e resposta.

As deformidades do sistema herdado

O diagnóstico da tributação do consumo da EC 18/1965 e da CF/88 que a PEC 45 enfrentou. Dossiê de fontes

Apresentação

O problema era constitucional. Não era de gestão, não era de alíquota, não era de fiscalização. Era de desenho.

Este dossiê responde a uma pergunta: quais problemas, distorções e deformidades foram identificados no sistema tributário herdado da EC 18/1965 e da Constituição de 1988, que a PEC 45 procurou resolver? A resposta vem de seis obras, lidas por inteiro e conferidas citação a citação: o livro do CCiF que reúne as Notas Técnicas e a Justificativa da PEC 45; *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*; *ICMS Guerra Fiscal*; a coletânea *Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil*; a tese de Laura Campedelli; e o prefácio de Isaias Coelho a *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*.*

O roteiro tem quatro partes. Primeiro, a causa: o desenho de 1965, recebido e agravado em 1988. Depois, os mapas que os próprios autores traçaram do problema. Em seguida, as deformidades, em dez categorias, cada uma com a prova textual, os números e a resposta da EC 132. Por fim, um quadro-síntese e a tabela de números.

As abreviaturas das fontes estão na Nota de método, ao final. As notas de rodapé trazem a página impressa de cada passagem.

1. A causa: o erro genético de 1965

Em 1965 o Brasil foi pioneiro e errou ao mesmo tempo. A EC 18 trouxe a não cumulatividade da França, que acabara de inventar o IVA. Mas a França era um Estado unitário, e o Brasil fatiou o imposto em três competências: IPI para a União, ICM para os Estados, ISS para os Municípios. Escrevi que a reforma "copiou erroneamente o IVA de um país unitário (a França) para dividir e separar artificialmente indústria, mercadorias e serviços".[1] E resumi: "O

[1] RTV, Prefácio, p. 9.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 7.7, p. 57.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

que era uma unidade na França foi fatiado no Brasil em três competências distintas: IPI (União), ICMS (Estados) e ISS (Municípios).”[2]

Bernard Appy data o desenho com precisão: “O desenho básico do sistema brasileiro de tributação do consumo foi definido em meados dos anos sessenta do século passado.”[3] E registra o que ficou de fora: “base ampla de incidência e tributação no destino”.[4] Sérgio Gobetti completa o retrato do IVA primitivo: um modelo baseado no “deficiente critério que restringe o crédito ao imposto pago sobre insumos fisicamente incorporados no produto final, a base restrita que não alcança os serviços e o princípio da origem nas operações interestaduais”.[5]

A Constituição de 1988 não corrigiu o erro. Recebeu e aprofundou. “O pecado original foi mantido e aprofundado pela Constituição Federal de 1967 e pela Constituição Federal de 1988.”[6] Laura Campedelli chega ao mesmo ponto pela via acadêmica: as práticas tributárias brasileiras “revelavam um pecado de origem”,[7] e a CF/88 “apenas ‘recepcionou’ o sistema tributário então vigente”.[8] Ela lembra ainda o preço político da reforma de 1964-1966: “o abandono dos objetivos de equidade na tributação”.[9]

Há um dado de pior: em alguns pontos, 1988 regrediu. A Constituição “limitou ainda mais a eficácia do mecanismo de não-cumulatividade, ao determinar o estorno de créditos também para as operações ANTERIORES”.[10] A EC 23/1983 já havia aberto essa porta; 1988 a escancarou.

Por que o modelo durou sessenta anos? Porque gerou dependência de trajetória. “Essa divisão gerou um path dependence (dependência de trajetória) desastroso, cristalizando conflitos de competência e um contencioso tributário que hoje sufoca o PIB brasileiro.”[11] O mecanismo é uma tríade: “(i) as elites se adaptam às regras complexas; (ii) ganham poder com essas regras e (iii) usam esse poder para impedir qualquer reforma que altere as regras.”[12] Appy descreve o mesmo travamento pelo lado econômico: “o setor produtivo do Brasil foi se

[2] RTV, § 12.1, p. 73.
[3] AC, Bernard Appy, p. 33.
[4] AC, Bernard Appy, p. 33.
[5] AC, Sérgio Gobetti, p. 209.
[6] RTV, p. 38.
[7] CAMPEDELLI, Tese, p. 174.
[8] CAMPEDELLI, Tese, p. 174.
[9] CAMPEDELLI, Tese, p. 69.
[10] ICMS-GF, p. 51.
[11] RTV, p. 73.
[12] RTV, p. 76.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

amoldando às distorções do sistema atual, cuja correção acaba afetando preços relativos e o retorno de investimentos já realizados".[13]

Daí o veredicto: "a causa do pior Sistema Tributário do mundo nestes últimos 60 anos foi a vigência das regras desse vetusto modelo constitucional".[14] O rótulo vem de Becker: "manicômio jurídico tributário". E o objetivo da EC 132 "foi um só: pôr fim ao 'manicômio jurídico tributário' gerado pelos conflitos e guerras fiscais que esfacelaram a Federação".[15]

A pista do tempo está no próprio STF. A Corte só julgou o Tema 816, sobre ISS ou ICMS na industrialização por encomenda, em fevereiro de 2025, "60 anos após a publicação da EC 18 de 1965, que criou o ICM/ICMS e o ISS".[16] Sessenta anos para decidir quem cobra. Esse é o tamanho do problema.

2. Os mapas do diagnóstico

Um bom diagnóstico começa por uma lista fechada. As fontes oferecem seis.

A Nota Técnica I do CCiF (julho de 2019) é a matriz. Ela identifica cinco problemas: os tributos brasileiros "(i) adotavam uma base de incidência muito fragmentada setorialmente; (ii) apresentavam uma legislação bastante complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais", (iii) eram cumulativos, (iv) restringiam o ressarcimento de créditos acumulados e (v) cobravam o ICMS na origem.[17] E cinco consequências: oneração da produção, das exportações e dos investimentos; custo de conformidade recorde; litígio e insegurança jurídica; opacidade; e ineficiência alocativa, que a nota trata como o dano principal.[18] A conclusão é seca: os tributos brasileiros sobre bens e serviços "não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos".[19]

A Justificativa da PEC 45 reorganiza o diagnóstico em três problemas (fragmentação da base, nenhum tributo é um IVA adequado, cobrança na origem) e três consequências (efeitos econômicos indesejados, contencioso e custo de conformidade, falta de transparência).[20]

[13] AC, Bernard Appy, p. 34.
[14] RTV, p. 38.
[15] RTV, § 13.1, p. 77.
[16] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391, nota 31.
[17] CCiF, NT I, p. 33; reproduzida em RTV, p. 89.
[18] CCiF, NT I, p. 34-35.
[19] CCiF, NT I, p. 35.
[20] CCiF, Anexo I, Justificativa da PEC 45, p. 431-433.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Roni Peterson reduz a quatro: "a) fragmentação ineficiente da base tributável; b) incentivo à guerra fiscal destrutiva entre os entes federativos; c) cumulatividade estrutural; e d) complexidade estrutural".[21]

Gabriela Conca separa causas e efeitos: seis fatores (fragmentação entre cinco tributos e três entes; operações novas que não cabem nas categorias antigas; "cumulatividade e formação de resíduos tributários"; "multiplicidade de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas efetivas"; "tributação na origem"; e "cobrança de tributos 'por dentro'") e sete distorções, a última das quais é a "falta de transparência sobre o montante cobrado na cadeia e comprometimento do exercício da cidadania fiscal".[22]

Laura Campedelli aplica a matriz de Stiglitz e Rosengard e conclui que o sistema era "(i) ineficiente do ponto de vista econômico; (ii) complexa do ponto de vista operacional; (iii) rígida […]; (iv) opaca do ponto de vista político […] e (v) ineficaz do ponto de vista da promoção da justiça como equidade".[23] Reprovado nos cinco atributos.

A OCDE, adotada no livro como tripé, aponta fragmentação, tributação na origem e cumulatividade.[24]

Seis mapas, um território. Todos convergem em quatro núcleos: a base partida, a cumulatividade, a origem e a complexidade. O resto é consequência.

3. As deformidades, em dez categorias

3.1 Fragmentação federativa: cinco tributos, três esferas, milhares de legislações

O problema. A mesma realidade econômica, o consumo, era tributada por cinco tributos de três esferas: IPI e PIS/Cofins da União, ICMS de 27 Estados e ISS de cerca de 5.570 Municípios. "O Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas".[25] Cada ente legislava sobre a sua fração: "27 legislações estaduais do ICMS e 5570 legislações municipais do ISS".[26]

A autonomia virou o seu contrário. "A autonomia 'formal' de legislar transformou-se, na prática, em uma anarquia tributária que sequestrou a capacidade de gestão dos próprios prefeitos e governadores."[27] A frase-síntese: "Onde há 5.603 legisladores, há milhões de

[21] AC, Roni Peterson, p. 197.
[22] AC, Gabriela Conca, p. 262.
[23] CAMPEDELLI, Tese, p. 174; a mesma lista em AC, Laura Campedelli, p. 173.
[24] RTV, p. 672.
[25] CCiF, NT I, p. 33.
[26] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 146.
[27] RTV, p. 66.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

interpretações conflitantes."[28] O modelo "criou feudos burocráticos, em que cada ente federativo passou a zelar pelo seu 'pedaço'".[29]

Rogério Gallo nomeia o efeito econômico: a "cumulatividade cruzada", que "decorre naturalmente da impossibilidade de o contribuinte compensar tributos de natureza e competências distintas".[30] E faz o balanço: "O resultado entregue pelo constituinte de 1988, após 35 (trinta e cinco) anos, foi um sistema extremamente complexo, litigioso e com custos de transação notavelmente onerosos".[31]

Duas deformidades derivadas completam o quadro. A rigidez orçamentária: de cada R$ 100 de ICMS, "apenas R$ 47,25 estão disponíveis para livre aplicação pelo estado", e "o excesso de vinculações de receita contribui também para o excesso de benefícios tributários no país".[32] E a cota-parte do ICMS pelo valor adicionado, que "gera grandes distorções distributivas".[33] Gobetti mede a desigualdade: em Goiás, a receita per capita de ICMS e ISS entre municípios chega a diferir mais de 120 vezes.[34]

A resposta da EC 132. Fundir as bases sem suprimir competências. "Em vez de abolir o poder de tributar, a proposta funde as bases, ampliando a competência material de Estados e Municípios."[35] IVA dual com regras idênticas (art. 149-B), uma lei complementar, regulamento único e Comitê Gestor (art. 156-B). A autonomia passa a morar na alíquota. "Passam a ser revogadas assim milhões de normas sobre ISS, 27 leis e regulamentos do ICMS, além das legislações de PIS, COFINS e IPI."[36]

3.2 Cumulatividade e créditos: o IVA que não era IVA

O problema. Os tributos "não cumulativos" eram cumulativos na prática. "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)".[37] A Justificativa da PEC 45 detalha tributo por tributo: "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

[28] RTV, p. 67.
[29] RTV, p. 73.
[30] AC, Rogério Gallo, p. 129.
[31] AC, Rogério Gallo, p. 130.
[32] CCiF, NT I, p. 47.
[33] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.
[34] AC, Sérgio Gobetti, p. 212 e 216.
[35] RTV, p. 75.
[36] AC, Santi e Nelson Machado, Introdução, p. XLIV.
[37] CCiF, NT I, p. 33.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

à recuperação de créditos". E o IPI "tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso".[38]

O crédito físico foi o vício de nascença. Isaias Coelho: "O sistema de crédito físico, além de irracional, prestava-se a múltiplas interpretações, o que gerava muitas disputas administrativas e judiciais."[39] Daniel Peixoto chama o ICMS da LC 87/1996 de "creditamento financeiro frustrado".[40] O PIS/Cofins não cumulativo de 2002-2004 foi "uma mudança muito tímida, imperfeita e que se aplicou apenas sobre uma parte da base de produção".[41] A Receita ainda restringiu o conceito de insumo, o que "resultou em grande contencioso".[42]

A fragmentação impedia que os créditos se comunicassem: "débitos de ISS não geram créditos de ICMS e vice-versa".[43] E os créditos acumulados não voltavam. "O crédito acumulado é dinheiro do contribuinte retido indevidamente pelo Estado."[44] Isaias Coelho dá o nome técnico: "A demora na devolução dos saldos credores do IVA funciona como empréstimo informal, de regra não remunerado, da empresa credora ao tesouro público."[45] O caso do ICMS interestadual explica a resistência: o Estado de destino "não tem qualquer interesse em reconhecer e devolver esse crédito, ainda mais diante de cenário de guerra fiscal entre os estados".[46]

O efeito econômico é a cascata. "Em apenas 4 operações, sem lucro, a carga tributária final é 113%."[47] E a cascata deforma a empresa: "as empresas são induzidas a internalizar atividades produtivas e assim economizar no pagamento de impostos, ao invés de se organizar em arranjos produtivos com cadeias de fornecedores mais eficientes".[48]

A resposta da EC 132. Não cumulatividade plena com crédito financeiro sobre todas as aquisições, salvo uso e consumo pessoal (art. 156-A, § 1º, VIII). Base única, que acaba com a cumulatividade cruzada. Ressarcimento em prazo curto, com o Comitê Gestor retendo o montante necessário. Crédito vinculado ao pagamento e *split payment*, que impedem "a prática da criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns ('notas frias', 'notas calçadas',

[38] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 431-432.
[39] AC, Isaias Coelho, p. 157.
[40] AC, Daniel Peixoto, p. 368.
[41] AC, Sérgio Gobetti, p. 210.
[42] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.
[43] CCiF, NT I, p. 35.
[44] RTV, p. 102.
[45] AC, Isaias Coelho, p. 161.
[46] CCiF, NT XII, p. 177.
[47] RTV, p. 32.
[48] AC, Sérgio Gobetti, p. 211.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

etc.) e de fraudes estruturadas, como o carrossel europeu".[49] Apuração centralizada por CNPJ, em ruptura com "a herança do Decreto-Lei 406/68, que fragmentava a personalidade jurídica para fins tributários".[50]

3.3 Bens contra serviços: a fronteira artificial

O problema. "Uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida".[51] Mercadoria e obrigação de dar ficavam com o ICMS; serviço e obrigação de fazer, com o ISS; produto industrializado, com o IPI; receita, com o PIS/Cofins. Na economia digital a fronteira desmoronou. Laura Campedelli: "Tanto o ICMS como o ISS tornaram-se impostos obsoletos para incidir sobre esses produtos, que são verdadeiros híbridos entre mercadorias e serviços."[52]

A zona cinzenta virou fonte permanente de litígio. Gobetti: "Essa zona cinzenta tem ampliado a fonte de contencioso administrativo e jurídico sobre o que é base do ICMS e o que é do ISS."[53] Paulo Caliendo: manter o sistema "significava manter-se a elevada litigiosidade pelo conflito de competências entre ISS e ICMS, tal como tem ocorrido em dezenas de casos no STF".[54] Rodrigo Frota resume a dúvida que atravessou seis décadas: desde 1965, o sujeito passivo "pode ter dúvidas sobre a incidência de ICM / ICMS ou de ISS […] ou sobre o sujeito ativo do ICMS ou do ISS".[55]

O PIS/Cofins tem deformidade própria: ao migrar "da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda".[56] E a incidência só sobre pessoas jurídicas "também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas".[57]

O Brasil estava sozinho nessa escolha. "O Brasil é o último país do mundo com relevância econômica que ainda possui tributos distintos para bens e para serviços."[58]

A resposta da EC 132. Base ampla sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços" (art. 156-A, § 1º, I). Contribuinte definido pelo fato

[49] RTV, p. 298.
[50] RTV, p. 98.
[51] CCiF, NT III, p. 66.
[52] CAMPEDELLI, Tese, p. 84.
[53] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.
[54] AC, Paulo Caliendo, p. 108.
[55] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.
[56] CCiF, NT III, p. 66.
[57] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 432.
[58] CCiF, NT XVII, p. 330.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

econômico, pessoa física ou jurídica. Uma alíquota por ente para todas as operações, que dispensa a classificação. “Acaba com a disputa de classificação (ex: ‘isto é pão ou é bolo?’).”[59]

3.4 Origem e guerra fiscal: a federação contra si mesma

O problema. O ICMS era devido na origem nas operações interestaduais, e o ISS no estabelecimento do prestador. A cobrança na origem “abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras”.[60] Gobetti mostra o isolamento: o Brasil “é o único país relevante no cenário internacional que ainda adota o princípio da origem na tributação das transações interestaduais”.[61]

A guerra se generalizou e deixou de produzir vencedores. “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.”[62] Reginaldo Lopes: “Se antes alguns entes federados ganhavam, hoje, todos perdem.”[63] O resultado é uma “distribuição regional das unidades produtivas irracional e pouco eficiente”.[64] A renúncia de ICMS chegou a R$ 83 bilhões em 2018, 1,2% do PIB.[65]

Em *ICMS Guerra Fiscal* mostrei que a guerra é, antes de tudo, uma manipulação jurídica. “A guerra fiscal entre os Estados é uma prática que usa o direito, a imprecisão dos conceitos jurídicos e o caminho do contencioso tributário para conceder privilégios sem transparência.”[66] Os Estados inventaram a “redução de base de cálculo” “justamente, para escapar do regime jurídico exigido pela ‘isenção’ e ‘não-incidência’”.[67] E ergueram aduanas internas: quando o Rio Grande do Sul reduz a carga interna para 7%, abaixo dos 12% interestaduais, cria “uma barreira alfandegária de 5% exclusivamente para as operações interestaduais”.[68] O CONFAZ, que deveria coordenar, foi esvaziado pelos convênios “autorizativos”.[69]

A guerra também é municipal, e pior. “A tributação dos serviços pelo princípio da origem gera uma guerra fiscal ainda mais perniciosa do que a do ICMS.”[70] Cerca de 60% dos

[59] RTV, p. 108.
[60] CCiF, NT I, p. 33.
[61] AC, Sérgio Gobetti, p. 210.
[62] CCiF, NT I, p. 42; RTV, p. 87.
[63] AC, Reginaldo Lopes, p. 123.
[64] RTV, p. 87.
[65] CCiF, NT XI, p. 147.
[66] ICMS-GF, p. 19.
[67] ICMS-GF, p. 51.
[68] ICMS-GF, p. 21.
[69] ICMS-GF, p. 22 e 115.
[70] AC, Sérgio Gobetti, p. 215.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

municípios, onde vivem 25% da população, “ficam com apenas 3% do bolo arrecadado de ISS em todo país”.[71]

Laura Campedelli fecha o argumento com casos concretos, do COMPETE-ES à Ford em Camaçari: “a guerra fiscal e a utilização de benefícios fiscais como instrumento de desenvolvimento industrial regional é uma estratégia que não funciona”.[72]

A resposta da EC 132. Princípio do destino: a receita pertence ao local do consumo, “eliminando os incentivos para a guerra fiscal”.[73] Vedação de benefícios fora da Constituição e da lei complementar. Fim dos benefícios de ICMS e ISS na transição, que funciona como “forma organizada de saída da guerra fiscal”.[74] Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional no lugar da renúncia. Transição federativa de 50 anos. Na fórmula da Justificativa: “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.”[75]

3.5 Complexidade, custo de conformidade e contencioso

O problema. A legislação era “extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais”.[76] Eu a chamei de hipercomplexa: “O excesso de regras, resultante de tratamentos diferenciados para produtos, tipos de atividade, CNAEs e origem e destino de mercadorias provoca a hipercomplexidade do sistema e ofusca a legalidade.”[77] A raiz era a alíquota múltipla. “Nós somos viciados em impostos com alíquotas múltiplas.”[78] E a regra é aritmética: “Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.”[79]

O custo de conformidade era campeão mundial. Uma empresa média gastava “cerca de 1,5 mil horas por ano para administrar o pagamento de tributos, contra 330 horas na média da América Latina & Caribe e 159 horas na média dos países de renda elevada integrantes da OCDE”, e “cerca de 60% se devem ao ICMS”.[80] A tecnologia não salvou o modelo. Sobre SPED e NF-e: “esta sofiscaçao [sic] tecnológica não resultou em um sistema simples. Longe

[71] AC, Sérgio Gobetti, p. 213.
[72] CAMPEDELLI, Tese, p. 94.
[73] RTV, p. 76.
[74] CCiF, NT I, p. 40.
[75] CCiF, Justificativa da PEC 45, p. 439.
[76] CCiF, NT I, p. 33.
[77] RTV, p. 246.
[78] CCiF, NT II, p. 56.
[79] CCiF, NT II, p. 59.
[80] CCiF, NT XI, p. 142.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

disso."[81] Os três entes criavam "regras de compliance em formatos e leiautes distintos para um mesmo dado".[82]

O contencioso fechou o ciclo. O estoque chegou a "5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano".[83] A origem estava no direito material: "A origem da enormidade do contencioso brasileiro reside nas patologias do atual direito material tributário do Sistema ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS, permeado por mais de 5.000 fontes do direito".[84] Só a "tese do século", o ICMS na base do PIS/Cofins, teve impacto estimado de R$ 258,3 bilhões.[85] Julio de Oliveira lista "os piores recordes mundiais: litigiosidade recorde, complexidade absurda, tributos em grande número, incerteza jurídica ampla".[86]

A complexidade não era acidente. Tinha beneficiários. "Um sistema tributário incompreensível funciona como uma reserva de mercado."[87]

A resposta da EC 132. Simplicidade como princípio constitucional (art. 145, § 3º). Lei complementar única e regulamento único. Alíquota padrão, com reduções taxativas. Documento fiscal eletrônico padronizado, *split payment* e apuração assistida. Um único sujeito ativo do IBS, o Comitê Gestor, que dá ao contribuinte "a certeza de que pagara o IBS devido ao sujeito ativo correto".[88] Tributo fora da base de outro tributo (art. 156-A, § 1º, IX; art. 195, § 17), o que encerra a família de litígios da "tese do século".

3.6 Opacidade: o imposto por dentro e a anestesia fiscal

O problema. O cidadão não sabia o que pagava. Cumulatividade, 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".[89] O cálculo por dentro escondia o resto: "A incidência por dentro mascara a carga real (um ICMS de 18% nominal é, na verdade, superior a 21% real)."[90] Isaias Coelho foi mais duro: "Para esconder a malandragem oficial, a lei determina que o documento de venda ao consumidor informe o preço total da compra, sem

[81] AC, Santi e Silvana Ricardo, p. 334.
[82] AC, Santi e Silvana Ricardo, p. 324, nota 2.
[83] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, p. 562.
[84] RTV, p. 624.
[85] CCiF, Anexo III, texto parlamentar, citando a PGFN, p. 541.
[86] AC, Julio M. de Oliveira, p. 885.
[87] RTV, p. 74.
[88] AC, Rodrigo Frota da Silveira, p. 391.
[89] CCiF, NT I, p. 34.
[90] RTV, p. 95.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

indicar o valor do imposto."[91] O cálculo por dentro sobrevivia em apenas dois países no mundo.[92]

Laura Campedelli usa a categoria de Baleeiro: o cálculo por dentro "apenas serve ao propósito de 'anestesiar' o consumidor com a falsa ideia de que a incidência tributária que ele suporta é menor".[93] E conclui: "Quando o que se discute é o lado da arrecadação, o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil é imperscrutável."[94] Em *ICMS Guerra Fiscal* registrei a dimensão deliberada: "trata-se de estratégia de ilusão e ofuscação para burlar os procedimentos de legitimação de escolha democrática e manter o público mal informado sobre o ônus tributário".[95]

O resultado: "o cidadão paga 35% sem saber, espalhado em cascatas de custos".[96] A substituição tributária agravou a opacidade. Usada de forma indiscriminada, com bases presumidas, ela "compromete em grande medida a transparência da arrecadação"[97] e, do ponto de vista econômico, está "muito mais próxima daquele de uma tributação plurifásica cumulativa".[98]

A resposta da EC 132. Transparência como princípio constitucional (art. 145, § 3º). Cobrança por fora: o tributo "não integrará sua própria base de cálculo" (art. 156-A, § 1º, IX). Destaque do tributo no documento fiscal (art. 156-A, § 1º, XIII). Alíquota de referência visível, pela qual o cidadão-eleitor controla a própria carga. A volta da substituição tributária ao IBS e à CBS foi rejeitada na tramitação.[99] Na síntese de Aguinaldo Ribeiro: "O novo sistema permitirá ao cidadão saber exatamente quanto paga de tributo sobre cada produto ou serviço, promovendo cidadania fiscal."[100]

3.7 Regressividade e privilégio

O problema. O sistema cobrava mais de quem tinha menos. "Enquanto para os 10% mais pobres da população a tributação sobre o consumo representa um impacto de quase 25% de sua renda, para os 10% mais ricos esse impacto representa menos de 9%."[101] A cesta de consumo das famílias ricas, "mais intensiva em serviços", era "menos tributada que a cesta de

[91] AC, Isaias Coelho, p. 157.
[92] AC, Isaias Coelho, p. 157.
[93] CAMPEDELLI, Tese, p. 126.
[94] CAMPEDELLI, Tese, p. 125.
[95] ICMS-GF, p. 24.
[96] RTV, p. 72.
[97] AC, Laura Campedelli, p. 174.
[98] CAMPEDELLI, Tese, p. 100.
[99] AC, Heleno Torres, Apresentação, p. 141.
[100] AC, Aguinaldo Ribeiro, p. 12.
[101] CAMPEDELLI, Tese, p. 130.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

consumo das famílias de menor renda (mais intensiva em mercadorias)".[102] A divisão entre ISS e ICMS produzia esse efeito sozinha.

As desonerações gerais erravam o alvo. As famílias de maior renda "gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda".[103] Gobetti: a seletividade pela essencialidade "foi desvirtuada pela real politik brasileira, pela guerra fiscal e também pela divisão entre ISS e ICMS".[104]

E havia a iniquidade horizontal. "Alguns contribuintes eram forçados a arcar com um elevado ônus tributário como forma de compensar a concessão de benesses a minorias privilegiadas com maior poder político."[105] A NT II dá a lei de ferro: "Quando alguns consumos estão sendo subtributados, necessariamente essa subtributação está sendo compensada por tributação excessiva de outros setores e consumos."[106]

A resposta da EC 132. O art. 145, § 4º manda que as alterações da legislação busquem "atenuar efeitos regressivos". *Cashback* para famílias de baixa renda, a "isenção personalizada" do CCiF. Cesta Básica Nacional. Alíquota padrão e vedação de benefícios, com revisão periódica dos regimes favorecidos. Isaias Coelho: "O IVA pode facilmente ser tornado um imposto progressivo. Para isso, basta devolver o IVA pago por famílias de baixa renda."[107]

3.8 Exportação, investimento e produtividade

O problema. Os tributos eram nominalmente sobre o consumo e efetivamente sobre a produção. "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."[108] O Brasil "exporta impostos".[109] "Se o exportador não recebe o crédito de volta em dinheiro, o resíduo tributário vira custo de produção, encarecendo o produto brasileiro no exterior."[110]

O investimento pagava pedágio. O crédito de ICMS sobre bens de capital era parcelado em 48 meses.[111] "Tributar o investimento é, por definição, tributar a capacidade futura de gerar

[102] CCiF, NT XV, p. 308.
[103] CCiF, NT I, p. 42, nota 19; RTV, p. 86, nota 36.
[104] AC, Sérgio Gobetti, p. 221.
[105] RTV, p. 252.
[106] CCiF, NT II, p. 60.
[107] AC, Isaias Coelho, p. 162.
[108] CCiF, NT I, p. 34.
[109] CCiF, NT XI, p. 147.
[110] RTV, p. 104.
[111] AC, Isaias Coelho, p. 155, nota 7.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

riqueza."[112] Isaias Coelho: "É contrário ao interesse nacional tributar a formação de capital, e reter o saldo credor de IVA sobre bens de capital é exatamente isso."[113]

O dano maior era invisível: a alocação. "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."[114] O CCiF chegou a ligar o sistema à desindustrialização "precoce" da economia brasileira.[115] Appy dá o veredicto: "um sistema de tributação do consumo altamente disfuncional, caracterizado por altíssima complexidade, pela oneração de investimentos e exportações e pela indução a uma organização ineficiente da economia, com impactos muito negativos sobre a produtividade".[116]

A resposta da EC 132. Imunidade das exportações com manutenção dos créditos (art. 156-A, § 1º, III). Crédito integral e imediato nos bens de capital. Ressarcimento rápido em dinheiro. Neutralidade como princípio (art. 156-A, § 1º). As estimativas do CCiF apontavam ganho de PIB potencial de 20,2% em 15 anos, só com efeitos diretos.[117]

3.9 Administração tributária e insegurança jurídica

O problema. O fisco transferia ao contribuinte o ônus de interpretar e conferia o resultado cinco anos depois. "O chamado 'lançamento por homologação' configura verdadeira maldição do ordenamento jurídico brasileiro."[118] A correção do entendimento do contribuinte "costuma ser verificada pela autoridade fiscal somente cinco anos após a sua ocorrência, no prazo limite para configuração da decadência".[119] Enquanto isso, a administração se calava: "omite-se até na divulgação de suas opiniões sobre como o contribuinte deve aplicar a legislação tributária, dessa forma aumentando os riscos tributários e o custo de fazer negócios".[120]

A relação era de suspeita. A administração "herdou uma visão 'fiscalista', onde o contribuinte é visto como um súdito a ser vigiado".[121] Sobre o Leão da Receita: "ele não

---

[112] RTV, p. 106.
[113] AC, Isaias Coelho, p. 156.
[114] CCiF, NT I, p. 35.
[115] CCiF, NT XI, p. 147, nota 71.
[116] AC, Bernard Appy, p. 33.
[117] CCiF, NT XI, Bráulio Borges, p. 137.
[118] RTV, p. 642.
[119] RTV, p. 642.
[120] RTV, p. 57, retomando a 10ª conclusão de *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*.
[121] RTV, p. 74.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

educava, ele vigiava".[122] O resultado foi o "paradigma do crime no Direito Tributário, em que o contribuinte é sancionado simplesmente porque não consegue cumprir com as obrigações tributárias dispostas em uma legislação tributária confusa, obscura e esparsa".[123] Isaias Coelho mostra a origem histórica: antes da criação da Secretaria da Receita Federal, fiscais "recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam, o que gerava enorme incentivo para uma atitude ultrafiscalistae [sic] de animosidade contra os contribuintes".[124]

Os conceitos vagos completavam a insegurança. Alexis Fonteyne: "Não há ambiente de negócios seguros sob um sistema em constante mutação interpretativa, formado por conceitos vagos com 'essencialidade', 'relevância', 'Integralidade' e a famosa Margem de Valor Agregado no cálculo da Substituição tributária."[125] E os Estados preferiam o auto de infração à adaptação da própria lei: "Lavrar auto de infração e mudar a Constituição pela via do contencioso tributário […] não é conduta digna dos Estados."[126]

A resposta da EC 132. Cooperação como princípio constitucional (art. 145, § 3º), contra o "nós contra eles". Interpretação harmonizada entre o Comitê Gestor e a Receita Federal. Apuração assistida e motor de regras com a legislação pré-interpretada, o que inverte a lógica do lançamento por homologação. *Split payment*, que elimina, nas palavras de Miguel Abuhab, "descasamento de fluxo de caixa, sonegação, altos custos de escrita e de fiscalização, excesso de processos e custos no judiciário".[127] Trava de carga pelo art. 130 do ADCT, que impede aumentar a arrecadação pela via da interpretação restritiva.

3.10 Cidadania e democracia

O problema. Esta é a deformidade que dá sentido às outras nove. O sistema tirava do cidadão a condição de cidadão. "O atual sistema tributário desvaloriza o voto, pois, não oferece transparência dos tributos pagos pelo cidadão que são recolhidos pelas pessoas jurídicas e embutidos nos preços de bens e serviços consumidos pelas pessoas físicas."[128] O desenho também "desequilibra a separação de poderes, pois enseja a edição de extensa e complexa legislação nas três esferas".[129] O Judiciário acabou sobrecarregado com "a tarefa de tornar-se a

[122] RTV, p. 43.
[123] RTV, p. 257.
[124] COELHO, Prefácio a *Kafka*, p. 89.
[125] AC, Alexis Fonteyne, p. 20.
[126] ICMS-GF, p. 23.
[127] AC, Miguel Abuhab, p. 104.
[128] ICMS-GF, p. 15.
[129] ICMS-GF, p. 15.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

voz da legalidade prática, acumulando as tarefas de julgar, efetivamente legislar e cobrar as dívidas”.[130]

Laura Campedelli relê os problemas técnicos como violações de direitos. A captura dos benefícios torna “a legalidade tributária […] seletiva, desrespeitando-se direitos cívicos dos contribuintes”.[131] A substituição tributária, o cálculo por dentro e a figura do contribuinte de fato “retiram do contribuinte a capacidade de conhecer o direito a que se sujeita; tolhem do contribuinte o direito básico de informação e esvaziam a sua possibilidade de participação política no debate tributário”.[132] A seletividade ineficaz produz “a perpetuação de estruturas de poder que favorecem os já favorecidos”.[133] A síntese dela é a melhor frase do conjunto: os problemas da tributação do consumo deixavam “o contribuinte brasileiro à margem daquilo que lhe define como cidadão”.[134]

Isaias Coelho dá o fundamento: “A tributacao somente comeca a ser justificada quando se transforma em contribuicdo [sic] de cidadaos para a causa comum.”[135]

A resposta da EC 132. Princípio da transparência, cobrança por fora e alíquota visível, que devolvem ao cidadão o conhecimento do que paga. Princípio do destino, que entrega a decisão sobre a carga aos “eleitores que irão controlar sua carga tributária mediante deliberação democrática”.[136] Fim dos benefícios casuísticos: “A PEC 45 retira o poder político da caneta do secretário de Fazenda de conceder benefícios casuísticos.”[137] Na leitura de Laura, a simplificação e o fim dos benefícios “esvazia a possibilidade de captura do sistema e promove a imparcialidade”.[138] Luiz Roberto Peroba: a reforma “devolve ao eleitor na figura do consumidor o protagonismo no debate público”.[139] E, segundo Rodrigo Pacheco, Lula e Spada, trata-se da primeira reforma estrutural feita em democracia.[140]

4. Quadro-síntese: deformidade e resposta

Deformidade herdada	Origem	Resposta da EC 132
Base do consumo fatiada em 5 tributos e 3 esferas	EC 18/1965; CF/88	IVA dual com regras idênticas (art. 149-B); LC e regulamento únicos; Comitê Gestor (art. 156-B)
Anarquia legislativa: 27 leis de ICMS,	CF/88	Autonomia apenas na alíquota;

[130] ICMS-GF, p. 16.
[131] AC, Laura Campedelli, p. 175.
[132] CAMPEDELLI, Tese, p. 138.
[133] CAMPEDELLI, Tese, p. 139.
[134] AC, Laura Campedelli, p. 176.
[135] COELHO, Prefácio a *Kafka*, p. 87.
[136] RTV, p. 36.
[137] RTV, p. 63.
[138] CAMPEDELLI, Tese, p. 156.
[139] AC, Luiz Roberto Peroba, p. 94.
[140] AC, p. 12 e 125.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Deformidade herdada	Origem	Resposta da EC 132
cerca de 5.570 de ISS		revogação da legislação antiga
Crédito físico e restrições ao crédito	EC 18/1965; DL 406/1968; LC 87/1996	Crédito financeiro amplo (art. 156-A, § 1º, VIII)
ISS e parte do PIS/Cofins cumulativos; cumulatividade cruzada	CF/88; Leis de 2002-2004	Não cumulatividade plena e base única
Créditos acumulados retidos	Prática dos fiscos	Ressarcimento em prazo curto; retenção pelo Comitê Gestor
Estorno de créditos nas operações anteriores	EC 23/1983; CF/88	Manutenção dos créditos
Fronteira bens e serviços	EC 18/1965	Base ampla sobre bens, direitos e serviços (art. 156-A, § 1º, I)
PIS/Cofins sobre receita total e só de PJ	Lei 9.718/1998; EC 20	Contribuinte definido pela operação, PF ou PJ
ICMS e ISS na origem	CF/88	Princípio do destino
Guerra fiscal e “redução de base de cálculo”	CF/88; esvaziamento do CONFAZ	Vedação de benefícios; transição de 10 anos; FNDR
Profusão de alíquotas e disputas de classificação	Legislação dos 5 tributos	Alíquota padrão com reduções taxativas
Custo de conformidade de cerca de 1.500 horas	Fragmentação	Simplicidade (art. 145, § 3º); documento fiscal único; apuração assistida
Contencioso de 75% do PIB	Direito material patológico	Simplificação; sujeito ativo único do IBS; tributo fora da base de tributo
Cálculo por dentro e carga escondida	LC 87/1996	Cobrança por fora (art. 156-A, § 1º, IX); destaque na nota
Substituição tributária indiscriminada	Prática dos Estados desde os anos 1970	Crédito pleno e *split payment*; ST rejeitada no IBS e na CBS
Regressividade e cesta básica mal focalizada	Seletividade desvirtuada	Art. 145, § 4º; *cashback*; Cesta Básica Nacional
Exportação de tributo e investimento onerado	Cumulatividade e CIAP 1/48	Imunidade com crédito; crédito imediato no ativo
Ineficiência alocativa	Todo o desenho	Neutralidade (art. 156-A, § 1º)
Lançamento por homologação e paradigma do crime	CTN; cultura fiscalista	Cooperação (art. 145, § 3º); interpretação harmonizada; apuração assistida
Cidadão excluído; voto desvalorizado	Todo o desenho	Transparência; destino; fim dos benefícios casuísticos

5. Números-chave

Dado	Valor	Fonte
Horas anuais para pagar tributos, empresa média	Brasil cerca de 1.500; América Latina 330; OCDE 159	CCiF, NT XI, p. 142
Parcela dessas horas devida ao ICMS	cerca de 60%	CCiF, NT XI, p. 142
Horas só na base consumo	Brasil mais de 800; OCDE 51; América Latina 150	CAMPEDELLI, Tese, p. 107
Contencioso tributário nas três esferas (2019)	R$ 5,44 trilhões, 75% do PIB	CCiF, Anexo III, p. 562
Contencioso administrativo federal / PIB	Brasil 15,9%; OCDE 0,28%	CAMPEDELLI, Tese, p. 110
Normas tributárias editadas desde 1988	466 mil	CAMPEDELLI, Tese, p. 108
Legislações sobre o consumo	27 de ICMS; 5.570 de ISS	CCiF, NT XI, p. 146
Renúncia de ICMS (2018)	R$ 83 bilhões, 1,2% do PIB	CCiF, NT XI, p. 147
“Tese do século” (ICMS na base do PIS/Cofins)	cerca de R$ 258,3 bilhões	CCiF, Anexo III, p. 541
Cascata em 4 operações sem lucro	carga final de 113%	RTV, p. 32
ICMS de 18% calculado por dentro	21,95% efetivo	AC, Isaias Coelho, p. 157
Carga paga sem saber	cerca de 35%	RTV, p. 72
Tributos indiretos sobre a renda	10% mais pobres, quase 25%; 10% mais ricos, menos de 9%	CAMPEDELLI, Tese, p. 130
Tributação do consumo / PIB	15,1%, segunda maior da OCDE	CAMPEDELLI, Tese, p. 129-130
ICMS livre para o Estado	R$ 47,25 de cada R$ 100	CCiF, NT I, p. 47
Crédito de ICMS sobre bens de capital	48 parcelas	AC, Isaias Coelho, p. 155, nota 7
ISS concentrado	60% dos municípios (25% da população)	AC, Sérgio Gobetti, p. 213

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Dado	Valor	Fonte
	ficam com 3%	
Ganho de PIB potencial estimado	+20,2% em 15 anos (efeitos diretos)	CCiF, NT XI, p. 137

Nota de método

Fontes e abreviaturas.

- **CCiF**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil Solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2023. A página impressa coincide com a do PDF.
- **RTV**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026.
- **ICMS-GF**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: FGV Direito SP / Max Limonad, 2020. Cito a página impressa (no PDF, somar 1).
- **AC**: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. Salvador: JusPodivm, 2025. Cito a página impressa e o autor do capítulo.
- **CAMPEDELLI, Tese**: CAMPEDELLI, Laura Romano. Tese de doutorado. FGV Direito SP, 2024. Cito a página impressa (no PDF, somar 3).
- **COELHO, Prefácio a *Kafka***: COELHO, Isaias. “No alvorecer de uma relação tributária humanista”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*. 2014, p. 87-91. O texto foi obtido de exemplar digitalizado; os erros de leitura estão marcados com [sic].

Ressalvas.

- O livro do CCiF não nomeia a EC 18/1965. A herança dos anos 1960 aparece de forma indireta (p. 56, 104 e 524). A atribuição expressa à EC 18 vem de RTV, AC e da tese.
- Os Anexos III e V do livro do CCiF reproduzem textos parlamentares (relatórios da Comissão Mista de 2021 e da Câmara em 2023). Foram usados sobretudo para números e estão sinalizados nas notas.
- As Notas Técnicas XXI e XXII do CCiF estão apenas como imagem e não foram analisadas.
- A expressão “ilusão fiscal” não ocorre nas fontes. As equivalentes são “ilusão e ofuscação” (ICMS-GF), “anestesia fiscal” (Baleeiro, via Laura Campedelli) e “imperscrutável” (tese).
- O prefácio de Isaias Coelho a *Kafka* não trata dos tributos em espécie. Contribui só para a relação entre fisco e contribuinte, a legitimidade e a transparência.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª edição, sujeito a ajustes de revisão e estilo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO IX

A administração tributária a partir de 1º de janeiro de 2027

SINAFI, Administração 3.0 e o estado da arte do debate em 2026

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Apresentação do Título IX

A administração tributária de 2027 não será a de 1965 com computadores melhores. Será outra administração, com outra gramática. Este Título reúne dois materiais que mostram o seu desenho.

O primeiro é a Nota Técnica XXVIII do Centro de Cidadania Fiscal, de dezembro de 2024, que propõe o Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI).[1] A nota parte do dever constitucional de integração das administrações tributárias (art. 37, XXII, da Constituição) e da competência compartilhada do art. 156-B para propor uma base de dados comum, procedimentos uniformes, gestão de riscos compartilhada, fiscalizações conjuntas e um auto de infração que informe expressamente os direitos do contribuinte. O título original da nota passa a ser o subtítulo do capítulo que a reproduz; o título principal formula a pergunta que o juiz fará a partir de janeiro de 2027.

O segundo material são os meus artigos de 2026, o ano véspera da nova administração tributária. Eles registram o estado da arte do debate: a morte do contencioso, o Comitê Gestor como arquitetura de sentido, a reforma que a campanha não pode revogar e, por fim, a versão longa de “Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar”, escrita a partir da entrevista com o gestor do Projeto Nacional da Reforma Tributária no Serpro, gravada em 9 de novembro de 2026.

Há uma linha que costura os dois materiais. A tecnologia é o corpo; a Administração Tributária Integrada 3.0 é a alma; e a legalidade é o chão. O SINAFI integra; a apuração assistida assiste; a pirâmide responsiva gradua. Mas nenhuma camada dispensa a premissa que este Título reitera: não há sanção sem possibilidade lógica e empírica da conduta.

[1] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *Nota Técnica XXVIII: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)*. São Paulo: CCiF, dez. 2024. Sumário executivo disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/12/Sumario-Executivo-SINAFI.pdf.

Texto da 1ª Edição em consulta pública

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Deverá ser a administração tributária a partir do dia 01/01/2027

Nota Técnica XXVIII do Centro de Cidadania Fiscal: Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)[2]

Centro de Cidadania Fiscal, dezembro de 2024. Diretores: Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Apoio técnico: José Barroso Tostes Neto (consultor externo), Bento Antunes de Andrade Maia e Taina Fernandes de Carvalho Lemos. Secretaria: Sheila Barreto de Lima. Reprodução autorizada pela nota, com citação da fonte; texto recomposto no padrão desta apostila, com as notas e os dispositivos dos PLPs 68/2024 e 108/2024 citados no original. A nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do CCiF.

1. Introdução

A proposta de Reforma Tributária sobre bens e serviços, consubstanciada na EC 132/2023, busca fundamentar-se nos princípios de simplificação, transparência, neutralidade e equidade, tanto horizontal quanto vertical.

A substituição de dois tributos federais (PIS e COFINS), um imposto estadual (ICMS) e um imposto municipal (ISS), por um sistema dual unificado, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal, visa proporcionar avanços substanciais em termos de simplificação tributária.*

Os principais benefícios projetados por essa reforma incluem:

- **Simplificação e Redução da Burocracia**: A unificação de quatro tributos em um IVA Dual objetiva simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, promovendo a integração dos sistemas de arrecadação e fiscalização, o que permitirá reduzir redundâncias e ampliar a eficiência administrativa.
- **Maior Segurança Jurídica**: Com a implementação do IVA Dual, espera-se uma redução das disputas judiciais, devido à unificação e uniformização das regras de incidência, que serão padronizadas para o IBS e a CBS.
- **Melhoria do Ambiente de Negócios:** O novo sistema tem potencial para incentivar investimentos, ao tornar a tributação mais compreensível e aplicável, oferecendo maior acessibilidade e previsibilidade ao sistema tributário.

A Reforma Tributária configura uma oportunidade ímpar para a modernização do sistema tributário brasileiro, demandando, contudo, esforços substanciais de adaptação por parte de todos os agentes envolvidos. Para assegurar uma transição eficiente e mitigação dos riscos inerentes, serão indispensáveis o planejamento estratégico o diálogo contínuo entre os *stakeholders*, investimentos robustos em tecnologia, programas de capacitação e uma comunicação eficaz e transparente.

Para que a almejada simplificação se concretize, é essencial garantir uma aplicação uniforme e harmonizada da legislação tributária nos âmbitos federal, estadual e

[2] O Sumário Executiva desta Nota Técnica encontra se disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/12/Sumario-Executivo-SINAFI.pdf.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 673: "O IVA dual consiste em uma Contribuição Federal sobre Bens e Serviços (CBS) cobrada pelo Governo Federal e um Imposto Subfederal sobre Bens e Serviços (IBS) cobrado pelos Estados e Municípios (IBS-Municipal).". Ver também "Comitê gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária" (JOTA, 31 mar. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

municipal, o que demandará coordenação eficaz entre as Administrações Tributárias desses entes.

O desafio é de grande envergadura: integrar e fomentar a cooperação entre todas as administrações tributárias no Brasil, que incluem 5.570 municípios, 27 unidades federadas e a administração federal. Para enfrentar essas dificuldades, as Administrações Tributárias deverão operar de maneira coordenada, integrada e colaborativa, atuando como um organismo unificado nos processos de fiscalização e arrecadação.

A expectativa com a unificação é que haja uma simplificação dos processos fiscais não apenas para empresas que operam em diversas unidades federativas, mas também para aquelas localizadas em uma única unidade federativa, mas que serão submetidas aos controles fiscais de diferentes entes federativos (União, Estado e Município).

A Reforma Tributária sobre bens e serviços representa um esforço significativo para simplificar o sistema tributário, uniformizar os procedimentos e reduzir a carga administrativa sobre os contribuintes.

No entanto, a implementação bem-sucedida deste modelo dependerá, dentre outras questões, de um sistema de fiscalização coeso e da implementação de aprimoramentos operacionais que garantam a atuação harmônica e eficiente das administrações tributárias em cada esfera de governo.

As fiscalizações tributárias dos três entes deverão se adaptar para trabalhar de maneira integrada, uma vez que a implementação do IBS e da CBS requer uma coordenação efetiva entre as unidades federativas.

Esta Nota tem como objetivo analisar as principais disposições contidas na EC 132/2023 e nos Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e nº 108/2024, com foco na operacionalização dos procedimentos de fiscalização e lançamento do IBS e da CBS. Serão examinados os aspectos críticos suscetíveis de gerar conflitos, divergências e litígios, além da apresentação da proposta de criação do Sistema Nacional de Fiscalização Integrada (SINAFI) do IBS e da CBS como uma solução inovadora e necessária para consolidar o modelo ideal de fiscalização adequado às profundas mudanças na estrutura tributária sobre bens e serviços aprovada pela EC 132/23.

2. Modelo proposto para a integração da fiscalização e do lançamento

A Reforma Tributária proposta pela EC 132/2023 e regulamentada pelos Projetos de Lei Complementar 68/2024 e 108/2024[3] introduz um modelo integrado para a fiscalização e lançamento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Esse modelo visa a criação de um sistema de fiscalização e arrecadação, baseado na harmonização e cooperação entre os entes federativos (União, Estados, Distrito

[3]Esta análise foi realizada com base nos textos dos Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e nº 108/2024, atualmente em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e, portanto, ainda passíveis de alterações.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Federal e Municípios), que agora deverão atuar de forma coordenada, sem comprometer a autonomia de cada ente.

2.1. Comitê Gestor, Comitê de Harmonização e Fórum de Harmonização

O Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) desempenhará um papel central na coordenação das atividades administrativas do IBS, incluindo fiscalização, lançamento e cobrança.

Esse comitê será responsável por integrar os esforços fiscais dos entes federativos, bem como pelo compartilhamento de informações fiscais dos dois tributos com a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e a harmonização de normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos para a administração do IBS e da CBS. Há ainda a previsão de soluções integradas para a administração e cobrança a serem implementadas conjuntamente.*

A harmonização do IBS e da CBS será realizada por meio do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Cada um deles desempenha funções específicas para assegurar a uniformidade de normas e procedimentos e prevenir conflitos de competência.

- a. **Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT):** Composto por representantes da RFB, Estados, Distrito Federal e Municípios, o comitê é responsável por uniformizar a regulamentação e interpretação da legislação do IBS e da CBS em matérias comuns, além de deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos fiscais. Suas resoluções, após publicadas, vinculam todas as administrações tributárias envolvidas, garantindo uma atuação coordenada em prol da redução de conflitos.
- b. **Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (FHJP)**: Formado por representantes da PGFN e das Procuradorias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o Fórum exerce uma função consultiva junto ao Comitê de Harmonização, abordando questões jurídicas relevantes e controversas sobre o IBS e a CBS. O objetivo do Fórum é assegurar a coerência nas decisões e reduzir o contencioso tributário, criando um ambiente de maior segurança jurídica. As resoluções desse Fórum, uma vez publicadas, vinculam as Procuradorias, promovendo uma abordagem jurídica padronizada para os tributos.

Esses órgãos colegiados, que exigem quórum qualificado e decisões unânimes, elaboram atos conjuntos que, após publicação oficial, devem ser observados em todos os atos administrativos, normativos e decisórios das Administrações Tributárias e Procuradorias, consolidando a uniformidade e segurança jurídica na gestão do IBS e da CBS.

2.2. Compartilhamento de Informações e Plataforma Unificada

Para garantir a eficácia do modelo integrado, as informações fiscais relativas ao IBS e à CBS serão compartilhadas entre os entes federativos, facilitando o monitoramento e o cruzamento de dados em tempo real.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.4.7, p. 147.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A criação de uma plataforma unificada para a administração e o pagamento dos tributos permitirá a gestão compartilhada entre o CG-IBS e a RFB, promovendo uma visão integrada das obrigações tributárias dos contribuintes.

Esse sistema unificado também garantirá que os documentos fiscais eletrônicos sejam padronizados e acessíveis a todos os entes no momento de sua emissão ou recepção, o que aprimora a fiscalização e reduz redundâncias.

2.3. Competências de Fiscalização e Lançamento

A competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário do IBS será das autoridades fiscais dos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS será fiscalizada pelo Auditor Fiscal da RFB.

O compartilhamento de fundamentos e provas entre os entes federativos permitirá que, em casos de fiscalizações simultâneas, os mesmos elementos probatórios sejam utilizados por diferentes entes, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa dos contribuintes. Além disso, o sistema comum de registro e monitoramento das fiscalizações facilitará a coordenação e evitará duplicidades.

2.4. Delegação de Competências e Fiscalização Conjunta

Os entes federativos poderão firmar convênios de delegação mútua para fiscalizações, aumentando a flexibilidade e a eficiência do processo.

Em casos de interesse comum, onde mais de um ente subnacional deseje fiscalizar o mesmo contribuinte, no mesmo período e com relação aos mesmos fatos geradores, a fiscalização do IBS deverá ser realizada de forma conjunta e integrada, coordenada e regulamentada pelo CG-IBS.*

Esse procedimento evitará a sobreposição de fiscalizações e permitirá o rateio dos custos e a distribuição de receitas decorrentes de multas entre os entes participantes.

2.5. Regime Especial de Fiscalização (REF)

O modelo também prevê a instituição o Regime Especial de Fiscalização (REF) que engloba um conjunto de medidas extraordinárias para o controle do cumprimento de obrigações tributárias pelo sujeito passivo, aplicáveis pela RFB e pelas Administrações Tributárias estaduais e municipais. Esse regime é acionado em situações que indicam risco de não conformidade fiscal, como obstruções à fiscalização, operações sem cadastro, reincidência de infrações tributárias, e indícios de crimes contra a ordem tributária.

O REF permite a adoção de diversas medidas, incluindo fiscalização ininterrupta no estabelecimento, redução dos prazos de apuração e recolhimento da CBS e IBS, obrigatoriedade de controle eletrônico das operações e exigência de recolhimento diário dos tributos. Estas medidas visam intensificar o monitoramento das atividades do contribuinte para assegurar a conformidade tributária.

A aplicação do REF é fundamentada em relatório elaborado pela autoridade fiscal e deve ser aprovada por autoridade hierarquicamente superior. O regime tem prazo

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2.3, p. 584.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

máximo de duração, renovável apenas mediante novo despacho fundamentado, caso persistam as condições que motivaram sua imposição.

O REF não exime o sujeito passivo de outras sanções legais, e as infrações cometidas durante sua vigência estão sujeitas a multas de ofício com percentual dobrado. Esse regime visa assegurar a integridade da arrecadação tributária em situações de risco elevado de descumprimento das normas fiscais.

2.6. Documentação Fiscal e Intimações Eletrônicas

Para simplificar o processo de intimação, será adotado o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) como meio oficial de comunicação entre a administração tributária e o contribuinte, garantindo celeridade e segurança jurídica.

Em casos excepcionais, intimações poderão ser realizadas por via postal ou edital. As documentações fiscais e contábeis do contribuinte também deverão estar acessíveis para auditorias, com a possibilidade de manutenção digital, o que facilita a fiscalização e reduz os custos operacionais.

A estrutura de fiscalização e lançamento, com plataformas unificadas, compartilhamento de informações e padrões uniformes, visa à redução de conflitos, ao aumento da segurança jurídica e à promoção de um sistema fiscal mais justo e previsível para contribuintes e para a administração pública.

3. Inquietações

Não obstante os dispositivos voltados para a harmonização do IBS e da CBS no modelo descrito, em alguns pontos, as regras propostas para o modelo de fiscalização e lançamento dos dois tributos unificados apresentam lacunas que podem comprometer a coordenação eficiente e a equidade do sistema fiscal, além de levantar diversas preocupações sobre a operacionalização e coordenação do novo sistema entre os entes federativos.

Questões como a possibilidade de fiscalizações concomitantes do IBS, o compartilhamento de provas financeiras, a integração dos critérios de fiscalização e a proteção dos direitos dos contribuintes no Auto de Infração exigem regulamentação detalhada para evitar conflitos e promover uma Administração Tributária mais integrada e segura para os contribuintes.

À seguir, descreve-se as principais inquietações:

3.1. Fiscalizações Concomitantes

- a. **Possibilidade de Fiscalizações Concomitantes do IBS por Estados e Municípios** O Art. 3º, § 1º do PLP 108/2024, prevê que, quando dois ou mais entes federativos tiverem interesse em realizar fiscalizações do IBS sobre o mesmo contribuinte, no mesmo período e com relação aos mesmos fatos geradores, essas fiscalizações deverão ocorrer de forma conjunta e integrada, coordenadas pelo CG-IBS. Entretanto, não está claro se fiscalizações concomitantes de diferentes entes subnacionais podem ser realizadas quando tratam de fatos geradores distintos ou de períodos não coincidentes. Essa

© Eurico Marcos Diniz de Santi

indefinição pode causar sobreposição de fiscalizações e gerar conflitos de interesse entre os entes, gerando riscos de duplicidade de esforços e custos administrativos adicionais para os contribuintes.

- b. **Diligências Fiscais Concomitantes entre Estados e Municípios e a RFB** O Art. 328 do PLP 68/2024 permite que ações como monitoramento e procedimentos exploratórios mediante diligências aos estabelecimentos possam ocorrer de forma concomitante entre diferentes entes federativos, inclusive entre Estados, Municípios e RFB. No entanto, a ausência de regulamentação específica pode resultar em excesso de intervenções simultâneas e desnecessárias sobre o mesmo contribuinte, prejudicando a eficiência da fiscalização e elevando os custos de conformidade tributária para os contribuintes.

3.2. Compartilhamento de Provas e Informações

O Art. 324, inciso I do PLP 68/2024, estabelece que os entes federativos poderão utilizar provas e fundamentações obtidas em fiscalizações de outros entes para seus próprios lançamentos.

Entretanto, persiste uma assimetria quanto ao acesso a informações massivas de movimentação financeira, que atualmente é prerrogativa exclusiva da RFB. Estados e Municípios, por não deterem competência para acessar tais dados em massa, podem obter apenas informações individuais vinculadas a casos específicos que estejam sob ação fiscal. Assim, torna-se necessária a regulamentação do compartilhamento de provas utilizadas em lançamentos tributários fundamentados nesse tipo de informação.

A ausência de clareza sobre a necessidade ou não de autorização judicial para o compartilhamento desses dados massivos de movimentação financeira pode gerar disparidades na capacidade de fiscalização entre os entes federativos, afetando a equidade no processo fiscalizatório e aumentando a possibilidade de contenciosos.

3.3. Registros de Início e Resultados de Fiscalização

Embora o Art. 324, inciso II do PLP 68/2024, preveja um ambiente compartilhado para registro do início e dos resultados das fiscalizações do IBS e da CBS, não está especificado se esse ambiente integrará também um sistema de gestão de riscos de cumprimento fiscal, com compartilhamento dos critérios, parâmetros de seleção e informações do preparo da ação fiscal.

A falta dessa integração pode enfraquecer a coordenação entre os entes, reduzir a eficiência da fiscalização e potencialmente criar redundâncias que comprometem a efetividade da Administração Tributária e aumentam os custos para os entes federativos.

3.4. Conteúdo do Auto de Infração e Proteção dos Direitos do Contribuinte

O Art. 329, parágrafo único, Incisos I a VII do PLP 68/2024 especifica os itens obrigatórios a serem incluídos no Auto de Infração, mas não contempla uma

© Eurico Marcos Diniz de Santi

descrição completa dos direitos dos contribuintes, conforme sugerido pelas boas práticas internacionais[4].

Segundo essas boas práticas, é recomendável que os auditores informem claramente os contribuintes sobre os ajustes realizados, as razões para a aplicação de sanções e os direitos de contestação, além dos procedimentos que o contribuinte poderá adotar para resolução de conflitos após a auditoria.

A ausência de tais informações no Auto de Infração pode resultar em falta de transparência e dificuldades para os contribuintes exercerem seus direitos, aumentando a incidência de litígios tributários e o sentimento de insegurança jurídica. Dessa forma, é necessária a explicitação dos direitos do contribuinte no Auto de Infração.

4. Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

A função de auditoria, verificação e investigação avalia a precisão e integridade das informações declaradas pelos contribuintes. Embora essa função seja tradicionalmente realizada por meio de auditorias fiscais de campo, há uma tendência geral nas Administrações Tributárias do aumento no uso de verificações eletrônicas automatizadas, validações e cruzamento de dados do contribuinte[5].

As Administrações Tributárias modernas desenvolvem estratégias e planos de auditoria no contexto de uma gestão de conformidade que busca equilibrar atividades de fiscalização com a assistência aos contribuintes[6].

A execução e visibilidade dessas ações de conformidade são fundamentais para promover a adesão voluntária, influenciando as percepções de justiça do sistema tributário e criando um efeito dissuasório.

De um lado, a Administração Tributária deve maximizar a adesão voluntária dos contribuintes por meio de programas de assistência e educação fiscal. De outro, deve contar com estratégias eficazes de fiscalização para dissuadir, detectar e corrigir casos de não conformidade[7].

Essas estratégias de fiscalização devem ser fundamentadas em abordagens de gestão de riscos de conformidade incluindo o uso de grandes e integrados conjuntos de dados, sendo a intensidade das atividades de auditoria proporcional ao nível de risco para a arrecadação, associado aos segmentos de mercado em que tais riscos ocorrem.

4.1. Situação atual x situação futura

Atualmente, a fiscalização tributária no Brasil opera de forma independente entre os três níveis de governo (União, Estados e Municípios). Cada ente federativo adota

[4]TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool).

[5]OCDE, 2023. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.

[6]Junqueira-Varela, Raúl Félix e Lucas-Mas, Cristian Óliver. Revenue Administration HANDBOOK, 2024. World Bank Group.

[7]Junqueira-Varela, Raúl Félix e Lucas-Mas, Cristian Óliver. Revenue Administration HANDBOOK, 2024. World Bank Group.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

legislações específicas, sistemas próprios, rotinas e procedimentos distintos. Essa fragmentação resulta em fiscalizações isoladas e pouca integração ou compartilhamento de dados entre as Administrações Tributárias. Como consequência, o acompanhamento das obrigações tributárias é fragilizado, dificultando uma visão integrada do contribuinte e aumentando o risco de redundâncias, omissões e ineficiências no processo fiscalizatório.

Com a Reforma Tributária introduzida pela EC 132/23, projeta-se um futuro modelo de fiscalização pautado na colaboração e integração entre as Administrações Tributárias dos três níveis federativos. Essa abordagem colaborativa prevê o compartilhamento pleno de dados e a uniformização de procedimentos, especialmente nas áreas de auditoria de créditos tributários e controle de débitos. Para viabilizar essa transformação, será essencial a implementação de uma infraestrutura comum de dados e o estabelecimento de práticas uniformes que promovam a coordenação entre os entes federativos.

Para assegurar a implantação desse novo modelo de fiscalização propõe-se a instituição do **Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI**), voltado ao acompanhamento e controle do IBS e da CBS de forma a promover a integração das Administrações Tributárias dos três níveis de governo, garantindo a uniformidade de procedimentos e o compartilhamento de informações em tempo real.*

4.2. Objetivos do SINAFI

O SINAFI será um sistema integrado de fiscalização tributária, baseado em uma infraestrutura tecnológica robusta e em práticas uniformes. Entre seus principais objetivos, destacam-se:

4.2.1. Integrar a gestão de Dados e Informações

- a. Centralizar a gestão segura dos dados fiscais entre as Administrações Tributárias;
- b. Criar uma base de dados comum, alimentada por todas as Administrações Tributárias, com informações sobre obrigações tributárias, créditos fiscais, débitos e perfis dos contribuintes;
- c. Compartilhar de modo contínuo esses dados entre União, Estados e Municípios, garantindo a visão integrada do contribuinte e permitindo a atuação fiscal coordenada.

4.2.2. Coordenar as fiscalizações do IBS e da CBS

- a. Uniformizar os procedimentos por meio do desenvolvimento de manuais, protocolos e rotinas padronizadas para auditoria de créditos, fiscalização de débitos e verificação de conformidade tributária;
- b. Estabelecer diretrizes nacionais para inspeções e auditorias, eliminando redundâncias e assegurando critérios objetivos.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2.3, p. 583.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.2.3. *Reduzir duplicidades e custos decorrentes*

- a. Eliminar as fiscalizações repetitivas e procedimentos redundantes nos processos fiscalizatórios;
- b. Atuar de maneira coordenada, com foco nas competências específicas, mas utilizando informações e análises compartilhadas.

4.2.4. *Aumentar a eficiência da fiscalização*

- a. Implantar módulos integrados de gestão de riscos e planejamento fiscal que permitam identificar e priorizar os contribuintes ou setores econômicos com maior potencial de inconsistências fiscais em relação ao IBS e à CBS;
- b. Priorizar as ações fiscais para as áreas com maior potencial de riscos tributários identificados, otimizando os recursos da fiscalização e evitando redundância entre os tributos.

4.2.5. *Ampliar a integração prevista no Art. 324 do PLP 68/2024 (Inciso I e § 2º)*

- a. Organizar e realizar fiscalizações conjuntas entre as administrações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, com equipes mistas e uso compartilhado de recursos;
- b. Desenvolver protocolos padronizados para a fiscalização do IBS e da CBS, alinhando métodos de auditoria, critérios de avaliação e formas de aplicação das sanções tributárias.

4.3. Princípios norteadores do Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

A definição de um modelo de fiscalização e lançamento integrados requer a observância de princípios fundamentais que assegurem uma gestão tributária moderna e eficaz.

A fiscalização tributária e o lançamento, enquanto etapas essenciais do ciclo de gestão tributária, desempenham um papel estratégico tanto na dissuasão do descumprimento das obrigações tributárias quanto na garantia da justiça fiscal. A ação fiscalizatória, ao identificar e corrigir possíveis irregularidades, cumpre uma função preventiva, desestimulando comportamentos inadequados e assegurando um ambiente de cumprimento voluntário.

Os princípios que devem nortear o **Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)** e o lançamento do IBS e da CBS são especialmente:

4.3.1. *Princípio da Eficiência e Eficácia da Fiscalização*

O princípio da eficiência e da eficácia na fiscalização exige que os recursos tributários e administrativos sejam aplicados de forma a maximizar a efetividade do sistema fiscal.

Uma fiscalização eficiente reduz a evasão fiscal com o uso inteligente de tecnologia e metodologias avançadas de inteligência artificial, análise de dados, *machine learning* e *big data* para identificar inconsistências fiscais, automatizar análises e aprimorar a detecção de fraudes. Esses recursos possibilitam a implantação de sistemas de

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cruzamento de informações fiscais e monitoramento em tempo real, que podem identificar inconsistências nas declarações, direcionando os esforços fiscais para as áreas e contribuintes de maior risco e favorecendo a realização de ações fiscais tempestivas.

Uma fiscalização eficaz se traduz em resultados práticos que garantam o recolhimento dos tributos devidos. A eficácia significa uma coordenação de esforços entre os fiscos federal, estaduais e municipais para garantir o cumprimento das obrigações fiscais e reduzir a evasão. Essa integração permite o compartilhamento de dados em tempo real, padronização de informações e cruzamentos mais precisos, promovendo maior segurança jurídica para os contribuintes. Além disso, reduz a duplicidade de fiscalizações e custos administrativos.

Com regras mais claras e processos menos burocráticos, essa abordagem também fortalece a prevenção e orientação aos contribuintes, alinhando-se a práticas de conformidade cooperativa. O resultado esperado é um sistema mais transparente, com maior arrecadação tributária, redução do contencioso e fortalecimento do ambiente de negócios, promovendo equidade fiscal e dificultando fraudes e informalidade.

O princípio da eficiência e eficácia da fiscalização garante que os recursos humanos, financeiros e o tempo investidos nas atividades de fiscalização sejam efetivamente justificados pelos resultados concretos alcançados, assegurando a funcionalidade e a racionalidade do processo fiscalizatório.

4.3.2. Princípio do Respeito ao Contribuinte

O respeito ao contribuinte é essencial para garantir um relacionamento de confiança e cooperação entre os entes arrecadadores e os cidadãos e empresas. Esse princípio envolve a observância de direitos fundamentais do contribuinte, como o direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como a adoção de práticas que garantam transparência e clareza nas ações fiscais.

Destaca-se ainda a necessidade de que a fiscalização seja realizada de modo a minimizar os transtornos e os impactos sobre as atividades do contribuinte, garantindo que o processo seja conduzido de forma menos invasiva e evitando a imposição de custos desnecessários.

Este princípio exige que os procedimentos de fiscalização sejam planejados e executados com racionalidade, utilizando ao máximo tecnologias e metodologias que reduzam a intervenção direta e promovam a eficiência.

Por exemplo, a utilização de ferramentas de análise de dados permite à Administração Tributária direcionar suas ações para contribuintes com indícios de irregularidades, ao invés de realizar fiscalizações extensivas e indiscriminadas.

Esse enfoque, além de preservar a rotina do contribuinte, contribui para a economia de recursos, tanto para a administração quanto para o setor privado. A realização de auditorias remotas, a utilização de informações previamente fornecidas e a coordenação entre os diferentes entes para evitar duplicidades são práticas

© Eurico Marcos Diniz de Santi

recomendadas que refletem esse compromisso com a redução de impactos desnecessários.

Outro exemplo prático seria a criação de canais de comunicação direta, onde o contribuinte possa esclarecer dúvidas sobre possíveis divergências, evitando conflitos desnecessários. O tratamento justo e ético assegura um ambiente de cumprimento voluntário e colabora para reduzir o contencioso tributário.

Esse princípio visa, portanto, um equilíbrio entre a efetividade da fiscalização e a preservação da capacidade operacional do contribuinte, assegurando que a conformidade fiscal seja alcançada sem sobrecarregar os contribuintes com obrigações administrativas excessivas ou custos adicionais, a não ser aqueles estritamente indispensáveis ao cumprimento das normas tributárias.

4.3.3. *Princípio do Respeito à Autonomia Federativa*

Com a Reforma Tributária, torna-se essencial respeitar a autonomia dos entes federativos, ou seja, a capacidade de União, Estados e Municípios atuarem de acordo com suas competências e interesses específicos, dentro da nova racionalidade de ambiente do federalismo cooperativo e da fiscalização integrada.

Este princípio reconhece as particularidades de cada ente e evita que a atuação conjunta na fiscalização comprometa a independência decisória de qualquer esfera de governo.

A criação de um comitê nacional de supervisão da fiscalização, que integre as três esferas de governo com representatividade equitativa, pode garantir que cada ente mantenha sua autonomia ao mesmo tempo em que atua em consonância com um modelo fiscal integrado.

4.3.4. *Princípio da Integração, Harmonização e Cooperação*

A integração e harmonização dos processos de fiscalização entre União, Estados e Municípios visam construir uma atuação coordenada, que evite a sobreposição de esforços e reduza o impacto das fiscalizações múltiplas sobre o contribuinte.

A cooperação entre os entes federativos assegura que a troca de informações e o alinhamento de práticas se tornem padrões no sistema tributário. Um exemplo prático seria a criação do SINAFI, ao qual todos os entes federativos tivessem acesso, promovendo uma visão holística das obrigações do contribuinte e reduzindo redundâncias no processo fiscalizatório.

A cooperação interinstitucional, em última análise, permite o fortalecimento do sistema fiscal, assegurando que todos os entes trabalhem em prol de um objetivo comum.

4.3.5. *Princípio da Transparência*

A transparência nas atividades de fiscalização e lançamento é fundamental para o fortalecimento da confiança do contribuinte no sistema tributário. Esse princípio implica a divulgação clara das normas, dos procedimentos e dos critérios adotados

© Eurico Marcos Diniz de Santi

pela Administração Tributária, bem como a publicação de relatórios de desempenho e resultados de fiscalização.

A transparência permite ao contribuinte compreender as razões por trás das ações fiscais, reduzindo assim o risco de litígios e promovendo uma postura colaborativa. Por exemplo, uma plataforma pública com dados consolidados sobre a atuação fiscal das Administrações Tributárias pode fornecer informações claras sobre os padrões e os resultados alcançados.

4.3.6. Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade visa garantir que as ações de fiscalização e lançamento sejam adequadas e proporcionais às possíveis infrações cometidas. Isso significa que a intensidade das sanções aplicadas deve ser compatível com a gravidade das violações.

Uma atuação desproporcional pode levar ao aumento do contencioso e ao desestímulo ao cumprimento voluntário. Por exemplo, uma pequena empresa que incorra em erro de cálculo em uma declaração de baixo impacto financeiro pode ser orientada a corrigir a falha antes de sofrer penalidades severas. Esse princípio assegura que o sistema tributário seja justo e equilibrado, levando em consideração as características de cada caso.

A criação de um modelo integrado de fiscalização e lançamento, conforme proposto na EC 132/2023, exige a adoção de uma abordagem que contemple todos esses princípios em uma estrutura coesa. A implementação de um sistema tributário pautado pela eficiência, respeito ao contribuinte, autonomia federativa, integração, transparência e proporcionalidade assegura não apenas a justiça fiscal, mas também a sustentabilidade do sistema no longo prazo.

4.4. Diretivas propostas para o Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI)

4.4.1. Integração e Harmonização da Fiscalização pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT)

Atribuir ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (CHAT), composto por representantes das Administrações Tributárias da União, Estados e Municípios, a responsabilidade de coordenar a harmonização das normas e práticas fiscais é essencial para a implementação eficaz do IBS e da CBS.*

O CHAT, com base nas competências estabelecidas no Art. 320 do PLP 68/2024, uniformizaria a regulamentação e a interpretação da legislação, prevenindo litígios ao alinhar as obrigações acessórias e os procedimentos comuns relativos as fiscalizações dos dois tributos. Suas resoluções, vinculativas para todos os entes, garantiriam um padrão uniforme na fiscalização, evitando divergências interpretativas e criando uma base sólida para a gestão compartilhada.

Será importante também estabelecer incentivos adequados para que o valor correspondente às penalidades lançadas seja destinado aos entes federados que promoverem a fiscalização no âmbito do ambiente integrado e cooperativo. Essa

* Do autor: "Princípios que devem orientar o sistema de sanções do IBS e da CBS" (JOTA, 5 maio 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

medida é essencial para alinhar os interesses entre os diferentes níveis de governo, garantir a eficácia do modelo colaborativo e deve ser implementada com base em critérios claros, objetivos e transparentes, levando em consideração:

- a. **Execução da Fiscalização**: O ente federativo que liderar ou executar a fiscalização que resulte na identificação de irregularidades e aplicação de penalidades deve receber parte ou a totalidade do valor correspondente às multas.
- b. **Participação em Ações Conjuntas**: Nos casos de fiscalizações conjuntas realizadas por mais de um ente, o valor das penalidades pode ser distribuído proporcionalmente ao esforço e aos recursos alocados por cada participante.
- c. **Indicadores de Desempenho**: A destinação das penalidades pode ser condicionada ao cumprimento de indicadores de desempenho previamente definidos, como número de fiscalizações realizadas, recuperação de créditos tributários ou eficiência nas ações conjuntas

Essas competências deverão ser atribuídas ao CHAT por meio de acréscimos no texto do Art. 320 do PLP 68/24[8].

4.4.2. Normas e Procedimentos de Auditoria Uniformes

Para assegurar um processo de fiscalização mais eficiente e coeso, é recomendável que os PLPs 68/2024 e 108/2024 incluam diretrizes para a padronização de normas e procedimentos de auditoria entre os entes federativos.

A uniformização de práticas, incluindo métodos de coleta e análise de dados, tipos de fiscalização, manuais e roteiros de auditoria minimizaria o risco de interpretações divergentes e reduziria possíveis inconsistências no lançamento do IBS e da CBS.

Com a adoção de um procedimento padrão, a fiscalização se torna mais previsível e transparente para o contribuinte, promovendo maior conformidade e segurança jurídica.

A padronização obrigatória de normas e procedimentos de auditoria poderá ser inserida no Art. 324 do PLP 68/24[9].

4.4.3. Acesso e Compartilhamento de Provas e Informações Sensíveis

Criar um protocolo regulamentado de acesso e compartilhamento de provas e informações sensíveis entre os entes federativos, com requisitos específicos de sigilo e autorização é necessário para a segurança e proteção das informações sensíveis.

[8]PLP 68/24, Art. 320. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias: I - uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns; II - prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e III - deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS. Parágrafo único. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

[9]PLP 68/24, Art. 324. A RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo; II - compartilharão, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS. § 1º O ambiente a que se refere o inciso II do caput terá gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB. § 2º Ato conjunto do Comitê Gestor e da RFB poderá prever outras hipóteses de informações a serem compartilhadas no ambiente a que se refere o inciso II do caput. § 3º A utilização das fundamentações e provas a que se refere o inciso I do caput, ainda que relativas a processos administrativos encerrados, não dispensa a oportunidade do contraditório e da ampla defesa pelo sujeito passivo.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Dado o uso de informações sensíveis, especialmente dados de movimentação financeira dos contribuintes, é crucial que o acesso entre Estados, Municípios e a RFB seja devidamente regulamentado para garantir a segurança e evitar conflitos e contencioso fiscal. Recomenda-se a criação de um protocolo que defina os seguintes aspectos:

- a. **Critérios de Acesso Controlado:** Restringir o acesso a essas informações apenas a agentes fiscais autorizados, seguindo critérios de necessidade e relevância fiscal.
- b. **Necessidade de Autorização Judicial:** Estabelecer as condições nas quais os entes estaduais e municipais poderão ter acesso a dados financeiros compartilhados pela RFB, esclarecendo quando e se uma autorização judicial é obrigatória.
- c. **Registro de Acesso e Auditoria:** Implementar um sistema de registro e auditoria para o monitoramento do acesso a informações sensíveis, com vistas a prevenir o uso inadequado e vazamentos de dados, reforçando o sigilo fiscal.
- d. **Sanções para Quebra de Sigilo:** Definir sanções para o descumprimento dos protocolos de acesso e sigilo, assegurando que a integridade dos dados dos contribuintes seja preservada.

Esse protocolo contribuirá para uma prática fiscal mais justa e equilibrada, assegurando que todos os entes atuem com as mesmas condições de acesso às informações, o que também reduz a probabilidade de contenciosos.

O compartilhamento entre a RFB e as Administrações Tributárias dos Estados e Municípios de provas decorrentes do processo administrativo de lançamento está previsto no Inciso I, Art. 324 do PLP 68/24, porém não há regras para assegurar e preservar o sigilo do intercâmbio de informações sensíveis. Essas regras poderão ser estabelecidas no próprio Art. 324 do PLP 68/24.

4.4.4. Programa de Conformidade Tributária Nacional

A criação de um Programa de Conformidade Tributária, prevista no § 12 do Art. 2º do PLP 108/2024[10] para o IBS, poderá ser ampliada para integrar também a CBS por meio de um regulamento unificado. É uma iniciativa destinada a orientar, incentivar e dar suporte aos contribuintes que busquem a conformidade tributária.

Não faz sentido estabelecer obrigações distintas para os contribuintes que desejam aderir a um programa de conformidade tributária, conforme se tratar do IBS ou da CBS.

O Programa Nacional de Conformidade Tributária poderá oferecer autorregularização e tratamento diferenciado para contribuintes que demonstrem histórico de cumprimento, incentivando um comportamento fiscal positivo e simplificando a fiscalização para contribuintes de baixo risco. Além de melhorar a

[10]PLP 108/24, Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS. ... § 12. O regulamento único do IBS preverá regras uniformes de conformidade tributária, de orientação, de autorregularização e de tratamento diferenciado a contribuintes que atendam a programas de conformidade do IBS estabelecidos pelos entes federativos.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

relação fisco-contribuinte, essa abordagem ajuda a direcionar os recursos fiscais para contribuintes de maior risco.

O § 7º do Art. 2º do PLP 108/24[11] estabelece a possibilidade de soluções integradas para a administração e cobrança do IBS e da CBS que poderão ser implementadas pelo CG-IBS, a RFB e a PGFN e o Programa de Conformidade Tributária Nacional poderá ser incluído no mesmo Art. 2º do PLP 108/24.

4.4.5. *Treinamento e Capacitação Conjunta: Escola Fazendária Nacional*

Implementar a Escola Fazendária Nacional para realizar programas de treinamento e capacitação unificados para os auditores fiscais de todos os entes federativos e promover a formação contínua e o alinhamento técnico entre as administrações tributárias. Esses treinamentos seriam focados, entre outros temas, na legislação e aplicação das normas e protocolos padronizados para IBS e CBS, no uso da plataforma digital integrada e nas técnicas avançadas de análise de risco e auditoria tributária.

A capacitação conjunta aprimora o conhecimento técnico, o intercâmbio de melhores práticas e a compreensão uniforme das normas e procedimentos, facilitando a implementação harmoniosa do IBS e da CBS e promovendo a integração dos agentes fiscais. Adicionalmente fomentará a cultura de cooperação e alinhamento técnico entre os entes federados.

Será necessária uma ampla mudança de cultura nos quadros fiscais especializados em PIS, COFINS, ICMS e ISS e que necessitarão capacitar-se em IBS e CBS. Isso só será possível com um amplo programa de capacitação coordenado por uma escola especializada.

Não obstante haver a previsão no Inciso XXIV do Art. 2º do PLP 108/24[12] da competência do CG-IBS de promover, supervisionar ou financiar o desenvolvimento de estudos, pesquisas e programas educacionais, esta competência é relativa aos servidores do CG-IBS e aos servidores das administrações tributárias e financeiras nas Procuradorias dos Estados e Municípios. A criação de uma Escola Fazendária Nacional estará melhor inserida no texto do PLP 68/24 por meio de um novo artigo[13].

---

[11]PLP 108/24, Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: ... § 7º O CG-IBS, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão implementar soluções integradas para a administração e a cobrança do IBS e da CBS.

[12]PLP 108/24, Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: ... XXIV - promover, supervisionar ou financiar o desenvolvimento de estudos, pesquisas e programas educacionais, nas modalidades de aperfeiçoamento, de atualização, de reciclagem e de especialização, inclusive por meio de cursos de pós-graduação lato sensu e stricto sensu, com vistas à obtenção de níveis de excelência no desempenho de suas atribuições institucionais: a) dos servidores em exercício no CG-IBS; e b) dos servidores em exercício nas administrações tributárias e financeiras e nas Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

[13]Por iniciativa da FEBRAFITE foi protocolada a emenda número 1721 ao PLP 68/2024 pelo Senador Plínio Valério que permite a criação da escola nacional de administração fazendária pelo CG-IBS e o Ministério da Fazenda.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

4.4.6. Direitos do Contribuinte no Conteúdo Obrigatório do Auto de Infração

Revisar e ampliar o conteúdo obrigatório do Auto de Infração para incluir uma seção específica que informe claramente os direitos do contribuinte, conforme as boas práticas internacionais.

Para melhorar a transparência e assegurar que o contribuinte compreenda integralmente suas opções de contestação, o Auto de Infração deve ser revisado para incluir:

- a. **Explicação sobre Ajustes e Motivações:** Descrever detalhadamente os ajustes feitos às obrigações tributárias, bem como as razões que justificam a aplicação de sanções.
- b. **Informação sobre Direitos de Contestação:** Incluir uma seção que informe de forma clara e precisa os direitos do contribuinte em relação à contestação do Auto de Infração, os procedimentos de revisão e as instâncias disponíveis para recurso.
- c. **Orientações sobre Procedimentos de Resolução de Conflitos:** Incluir informações sobre como o contribuinte pode acessar os canais de resolução de conflitos, incluindo contatos e prazos específicos para impugnação.
- d. **Declaração de Garantia do Direito de Defesa:** Incluir uma declaração de que o contribuinte tem assegurado o direito ao contraditório e ampla defesa durante todo o processo.

Esse aperfeiçoamento no Auto de Infração visa garantir maior transparência e proteger os direitos dos contribuintes, reduzindo, consequentemente, a insegurança jurídica e a probabilidade de litígios.

As informações obrigatórias que devem constar do auto de infração do IBS e da CBS estão previstas no parágrafo único do Art. 329 do PLP 68/24[14] onde essas novas informações sobre os direitos dos contribuintes deverão ser acrescentadas.

4.4.7. Diretivas para a coordenação e integração da fiscalização do IBS pelo Comitê Gestor do IBS

4.4.7.1. Fundamento constitucional para a coordenação do exercício da competência administrativa compartilhada

a. O novo paradigma instituído pela EC 132 supera e inviabiliza a existência dos atuais "conflitos de competência"

A EC 132/23 elimina a necessidade de resolver conflitos de competência entre tributos como o ICMS e o ISS, que até então demandavam regulamentação específica por lei complementar, conforme previsto no art. 146, inciso I, da CF/88. O novo modelo cria um imposto unificado (IBS), substituindo tributos com regimes e

[14]PLP 68/24, Art. 329. Para a constituição do crédito tributário decorrente de procedimento fiscal, por lançamento de ofício, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ou a autoridade fiscal das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão lavrar auto de infração. Parágrafo único. O auto de infração conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal; VI - a assinatura do autuante, a indicação do cargo e o número de matrícula; VII - a identificação do ente federativo responsável pelo lançamento, em se tratando de auto de infração relativo ao IBS.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

competências distintos por uma estrutura simplificada e integrada. Essa mudança reduz a fragmentação normativa e aumenta a segurança jurídica.

b. A EC 132 elimina as múltiplas fontes do direito tributário e estabelece a competência compartilhada

Ao instituir o IBS a EC 132/23 consolida uma única fonte normativa para sua regulamentação, baseada no conceito de "competência compartilhada" entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa inovação elimina as disputas entre fontes normativas que atualmente geram conflitos de competência, criando um modelo único e coordenado de tributação sobre bens e serviços.

c. Identidade de regras entre IBS e CBS

A EC 132/23 assegura a uniformidade de regras materiais entre o IBS (art. 156-A) e a CBS (art. 149-B). Isso significa que ambos os tributos seguem os mesmos princípios de incidência, base de cálculo e obrigações acessórias, promovendo simplicidade e alinhamento normativo. Essa identidade de regras facilita a integração e a coordenação das administrações tributárias, permitindo ações conjuntas e eficientes.

d. Novos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional

A EC 132/23 introduz os princípios de **simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação** no art. 145 da CF/88. Esses princípios orientam a estrutura do sistema tributário, priorizando regras mais claras, acessíveis e equitativas. Além disso, o princípio da cooperação fomenta a integração entre as administrações tributárias, base essencial para o funcionamento do SINAFI.

e. Dever de integração das administrações tributárias

O art. 37, inciso XXII, da CF/88, estabelece o dever de as Administrações Tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios atuarem de forma integrada. Esse dever implica o compartilhamento de informações, a padronização de procedimentos e a realização de ações fiscais coordenadas, consolidando a base para o SINAFI.*

f. Competência administrativa exercida de forma integrada pelo Comitê Gestor do IBS

O caput do art. 156-B da CF/88 determina que a competência administrativa sobre o IBS será exercida exclusivamente pelo CG-IBS, que reunirá representantes dos entes federativos. Essa gestão centralizada é essencial para garantir a uniformidade e a eficiência na fiscalização, arrecadação e aplicação das regras tributárias, evitando conflitos entre os entes.

g. Competência do Comitê Gestor do IBS para coordenar atividades integradas

O inciso V do art. 156-B da EC 132/23 prescreve que o CG-IBS tem a atribuição de coordenar, "com vistas à integração entre os entes federativos", atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, e representação administrativa e judicial. Essa disposição reforça o papel do Comitê como o núcleo estratégico para promover a

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 616.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

harmonia e a eficiência nas ações fiscais, garantindo que o SINAFI opere de forma alinhada e integrada.

Os fundamentos constitucionais estabelecidos pela EC 132/23 criam um arcabouço jurídico robusto para a eliminação dos conflitos de competência e o fortalecimento do princípio da cooperação entre os entes federativos. Formam também a base para uma administração tributária moderna, eficiente e integrada. O Comitê Gestor desempenha um papel central na operacionalização desse modelo, promovendo a coordenação de todas as atividades fiscais de forma uniforme e colaborativa.

4.4.7.2. Vedação às Fiscalizações Concomitantes e Concorrentes (IBS)

Para evitar a sobrecarga e a duplicidade de esforços fiscais pelos entes subnacionais e custos desnecessários aos contribuintes, é recomendável vedar as fiscalizações concomitantes e concorrentes entre entes federativos subnacionais sobre o mesmo contribuinte. Caso seja inevitável realizar auditorias simultâneas, deve-se garantir que estas sejam feitas de forma conjunta e integrada.

Será mais produtivo e racional a realização, como regra, de fiscalizações conjuntas entre as Administrações Tributárias estaduais e municipais, com equipes mistas e uso compartilhado de recursos. As fiscalizações conjuntas reduzirão custos operacionais, aumentarão a eficiência do processo e evitarão múltiplas fiscalizações sobre o mesmo contribuinte.*

A vedação da fiscalização concomitante, ou a obrigação de fiscalizações conjuntas para o IBS, reduziria a interferência excessiva e transtornos inconvenientes sobre o contribuinte e garantiria um uso mais eficiente dos recursos administrativos.

Esta vedação poderá ser incluída no Art. 3º do PLP 108/24 e no Art. 328 do PLP 108/24[15].

5. Conclusão

A proposta de criação do SINAFI e a coordenação e integração do exercício de fiscalização pelo Comitê Gestor do IBS buscam mitigar pontos de controvérsia e potencial conflito nas regras de fiscalização e lançamento do IBS e da CBS. Suas

[15]PLP 68/24, Art. 3º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério. § 1º Na hipótese de haver 2 (dois) ou mais entes federativos interessados no desenvolvimento de atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, mesmo período objeto da fiscalização e mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada, e caberá ao CG-IBS disciplinar a forma de organização e gestão dos trabalhos, o rateio dos custos e a distribuição do produto da arrecadação entre os entes responsáveis pela fiscalização e lançamento relativo às multas punitivas e aos juros de mora sobre elas incidentes. PLP 108/24 Art. 328. Não caracteriza o início do procedimento fiscal a realização das seguintes ações, que poderão ocorrer de maneira concomitante por mais de um dos entes federativos: ... II - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, individualmente ou por setor econômico, mediante controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ou obtidos pelas administrações tributárias ou pelo Comitê Gestor do IBS, inclusive mediante diligências ao estabelecimento; III - procedimento exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário do sujeito passivo, individual ou por setor econômico, mediante diligências aos estabelecimentos, verificação de documentos e registros, identificação de indícios e programas de comunicação sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores. Parágrafo único. Outras ações que não caracterizem o início do procedimento fiscal poderão ser regulamentadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2.3, p. 583.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

implementações são medidas que facilitarão o compartilhamento seguro e eficiente dos dados fiscais dos contribuintes e permitirão a coordenação eficiente das fiscalizações do IBS e da CBS, reduzindo duplicidades e sobrecargas administrativas. Essas medidas promoverão a integração entre os entes federativos, e irão melhorar a segurança jurídica e garantir um modelo tributário moderno e sustentável.

A integração da fiscalização e lançamento do IBS e CBS, conforme detalhada, representa um avanço estratégico na modernização do sistema tributário brasileiro, buscando simplificar procedimentos e fortalecer a cooperação entre os entes federativos. O modelo proposto, ao privilegiar princípios como transparência, eficiência e respeito ao contribuinte, visa a assegurar um sistema fiscal harmonizado e menos oneroso, com normas uniformes e plataformas de dados integradas.

Entretanto, para alcançar esses objetivos, será crucial superar desafios operacionais e regulamentares, especialmente em relação à coordenação entre União, Estados e Municípios.

A implementação do SINAFI é fundamental para evitar duplicidade de esforços e custos desnecessários para os contribuintes. Entre os benefícios que o SINAFI poderá proporcionar, se destacam:

- **Fortalecimento da fiscalização**: A visão integrada permitirá identificar com mais eficiência inconsistências e evasões fiscais.
- **Redução de custos administrativos**: A coordenação de esforços reduzirá redundâncias e desperdícios de recursos, otimizando o trabalho fiscal.
- **Aumento da segurança jurídica**: A uniformidade de procedimentos garantirá previsibilidade aos contribuintes e reduzirá conflitos interpretativos.
- **Melhoria do ambiente de negócios**: A simplificação e modernização dos processos fiscais criarão um cenário mais atrativo para investidores e empresas.
- **Maior justiça tributária**: A fiscalização mais eficiente e coordenada contribuirá para reduzir desigualdades na arrecadação.

Todas as diretivas propostas para o SINAFI e para a coordenação e integração do

Texto da 1ª Edição em construção - Livro disponível em breve

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O estado da arte do debate em 2026: artigos do ano véspera

O ano de 2026 foi o ano-teste. A CBS e o IBS circularam nas notas fiscais com alíquotas simbólicas, a apuração foi meramente informativa e o país aprendeu a nova gramática antes de pagar por ela.[16] Nesse ano véspera, publiquei no JOTA uma série de artigos que registram, em tempo real, o estado da arte do debate. O quadro abaixo os organiza em ordem cronológica.

Data	Artigo	Tese central
7 abr. 2026	Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil	Está em curso uma transformação estrutural da forma como o direito brasileiro constrói a própria realidade econômica
15 maio 2026	O contencioso tributário está morto	A reforma tributária como superação estrutural da litigiosidade fiscal no Brasil
14 out. 2026	A reforma tributária que a campanha não pode revogar: sete perguntas e respostas	Prometer baixar a alíquota sem dizer quem perde o desconto é prometer resultado sem assumir custo

As referências completas estão nas notas.[17][18][19] Fecha a série o texto que escrevi na véspera da virada, a partir da conversa com o Serpro: a versão longa de “Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar”, reproduzida a seguir.

[16] BRASIL. Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 22 de dezembro de 2025, art. 3º, parágrafo único: a apuração do IBS e da CBS no ano de 2026 tem caráter meramente informativo, sem efeitos tributários, desde que cumpridas as obrigações acessórias.

[17] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil. *JOTA*, Pulso da Reforma, 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/bem-vindo-comite-gestor-do-ibs-a-reforma-tributaria-como-arquitetura-de-sentido-no-brasil.

[18] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O contencioso tributário está morto: a reforma tributária como superação estrutural da litigiosidade fiscal no Brasil. *JOTA*, Pulso da Reforma, 15 maio 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto.

[19] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A reforma tributária que a campanha não pode revogar: sete perguntas e respostas. *JOTA*, Pulso da Reforma, 14 out. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-reforma-tributaria-que-a-campanha-nao-pode-revogar-sete-perguntas-e-respostas.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar

◆

Tecnologia, tipicidade e confiança na entrada em vigor da CBS e do IBS

As regras do Sistema CBS/IBS serão entregues no prazo exigido pela EC 132, e a tecnologia mais avançada do planeta estará plena e pronta para funcionar em 1º de janeiro de 2027. Não haverá adiamento: Receita Federal e Serpro trabalham em harmonia para garantir o direito e zelar pelo ambiente de negócios nacional, sem qualquer risco de descontinuidade do fluxo de negócios e do faturamento das empresas, com plano A e planos de contingência B, C, C′ e C″, e sem multas por deveres impraticáveis e impossíveis de adimplir diante das contingências e dos prazos exíguos da transição.

1. Entre a FIESP e Lisboa

Vai dar certo. No primeiro instante de 1º de janeiro de 2027, olhem para o céu e contem o tempo entre a explosão de luzes do primeiro e a do último rojão. Num espetáculo de cinco minutos de fogos, regras claras, já pré-interpretadas pelos 18 módulos do Curso da RFB/CFC, e a plataforma tecnológica do Serpro estarão prontas para incidir sobre todo o território nacional, com capacidade para processar quase 4 milhões de documentos fiscais, cada um lido, calculado e conferido em 400 milissegundos. Dentro das máquinas, o tempo é outro: processadores que pulsam em ciclos de bilionésimos de segundo e sinais que correm pela fibra óptica a cerca de dois terços da velocidade da luz. Lá fora, a física dá a medida do feito: a luz do rojão chega aos olhos quase 900 mil vezes mais rápido do que o estampido chega aos ouvidos. Para quem assiste a um quilômetro, são quase três segundos entre o brilho e o estalo, tempo em que a plataforma, no pico já testado, processa cerca de 38 mil documentos. Entre o brilho nos olhos e o estalo nos ouvidos, brindem com orgulho à tecnologia da informação nacional, à chegada do Sistema CBS/IBS, novo paradigma internacional do modelo IVA segundo a OCDE e o FMI, e à República do Empreendedorismo.*

O medo tem endereço. Em 9 de novembro de 2026, em reunião na FIESP, ouvi empresários convictos de que não haverá máquina capaz de rodar a Reforma Tributária em 1º de janeiro de 2027. Liguei, ao vivo, para Lisboa.

Do outro lado estava Robson Lima, do Serpro, convidado do Web Summit Lisboa para falar, no palco da ApexBrasil, sobre o que a reforma brasileira tem a contar ao mundo.[20] A resposta veio em números, não em promessas: 110 bilhões de documentos fiscais previstos para 2027, cerca de 1 trilhão de transações computacionais por ano, pico já testado de 13 mil documentos por segundo, tempo de resposta de 400

[20] Entrevista concedida por Robson Lima, gestor do Projeto Nacional da Reforma Tributária no Serpro, a Eurico Marcos Diniz de Santi, transmitida ao vivo no YouTube durante reunião na FIESP, em 9 nov. 2026, de Lisboa, onde o entrevistado participava do Web Summit Lisboa, trecho 2min51s a 3min25s. As citações seguintes referem-se à mesma entrevista, indicada como "Entrevista", com a minutagem da gravação.

* Do autor: "Pareto, 100 toneladas e o direito de faturar" (Portal da Reforma Tributária, 10 nov. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

milissegundos por documento.[21] Tudo pronto para o primeiro instante de 1º de janeiro de 2027.

Este artigo registra essa conversa e extrai dela três teses. Primeira: o risco de implantação está sendo governado com método, e o método tem nome, Pareto. Segunda: nenhuma empresa deixará de faturar por causa do novo sistema. Terceira: o direito não autoriza multa sobre conduta impossível ou não tipificada, e a tecnologia, longe de ampliar o poder de punir, amplia o dever de assistir. A máquina não substitui a norma; a máquina obedece à norma.

2. Pareto contra o pânico: o método do risco

Todo sistema nasce embrião. Robson foi direto: o sistema entra no ar a partir das regras de negócio especificadas pela Receita Federal, alinhadas com o Comitê Gestor, e amadurece em produção; a estratégia declarada é o teorema de Pareto, o 80/20, que prioriza o essencial capaz de abranger a grande maioria das operações comerciais do país.[22]

Pareto não é slogan; é engenharia de risco. Vilfredo Pareto observou que poucos concentram muito; Joseph Juran converteu a observação em método de gestão, separando os “poucos vitais” dos “muitos triviais”.[23] Aplicado à implantação de sistemas, o princípio produz três movimentos. Primeiro, concentrar teste e capacidade nas operações que respondem pela maior parte do volume e da arrecadação. Segundo, isolar o risco residual em serviços desacoplados, que podem falhar sem derrubar o todo. Terceiro, preservar o processo crítico, a autorização do documento fiscal, fora do caminho de qualquer falha nova.

A arquitetura relatada confirma o método. Os sistemas são de baixo acoplamento, orientados à nuvem e a eventos;[24] o ambiente opera em modo ativo-ativo em dois centros de dados;[25] 2026 funcionou como ano de teste, para o Fisco e para as empresas, com pico de 13 mil documentos por segundo e tempo de resposta de 400 milissegundos por documento, já recalculado item a item pela calculadora e confrontado com o informado. Menos que um piscar de olhos: fecha-se o olho e, antes de abri-lo, o documento já foi lido, calculado e conferido.[26]

Há, porém, um ponto que a engenharia sozinha não resolve, e é aqui que o direito entra. O próprio Serpro delimitou o alcance: a partir de janeiro, o sistema está apto àquilo que estiver plenamente regulado no regulamento conjunto da Receita e do Comitê Gestor e corretamente especificado para implementação.[27] Os 20% restantes

[21] Entrevista, 3min17s a 3min46s (110 bilhões de documentos em 2027); 5min53s a 6min09s (cerca de 1 trilhão de transações por ano); 6min49s a 7min18s (bilhões de documentos processados em 2026, pico de cerca de 13 mil documentos por segundo, tempo de resposta de 400 a 500 ms); 7min39s a 8min01s (recálculo item a item pela calculadora e confronto com o documento).

[22] Entrevista, 9min49s a 10min36s.

[23] PARETO, Vilfredo. *Cours d’économie politique*. Lausanne: F. Rouge, 1896-1897; JURAN, Joseph M. *Quality Control Handbook*. New York: McGraw-Hill, 1951.

[24] Entrevista, 5min07s a 5min27s.

[25] Entrevista, 4min08s a 5min15s.

[26] Entrevista, 7min18s a 7min39s.

[27] Entrevista, 10min36s a 10min53s.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

não são falha; são o espaço natural da regulamentação. E esse espaço, em direito, tem nome: tipicidade. O que o regulamento ainda não disse, o sistema não pode exigir; o que o sistema não pode exigir, o Fisco não pode punir. Pareto governa o risco tecnológico; a legalidade governa o risco sancionatório.

3. Cem toneladas de soberania

A reforma tem peso físico. Em 2025, o Serpro importou 50 toneladas de equipamentos para criar a nuvem soberana de governo; com elas montou o primeiro ambiente de teste, em operação desde janeiro de 2026. Agora acrescenta outras 50 toneladas, totalizando 100 toneladas de infraestrutura.[28]

Elemento	O que foi relatado na entrevista
Primeira carga (2025)	50 toneladas de equipamentos importados; ambiente de teste ativo desde jan. 2026
Expansão (2026)	Mais 50 toneladas; total de 100 toneladas
Modelo	Nuvem soberana de governo
Disponibilidade	Solução ativo-ativo em dois centros de dados em Brasília: um próprio do Serpro, outro em espaço de *colocation* alugado
Operação	Execução, processamento e configuração feitos exclusivamente por empregados do Serpro
Capacidade-alvo (2027)	110 bilhões de documentos fiscais e cerca de 1 trilhão de transações computacionais por ano

Soberania, aqui, não é retórica nacionalista; é cadeia de custódia. O dado fiscal de cada venda do país circula em máquina pública, operada por servidor público, sob regime jurídico público. Quem controla a infraestrutura controla a prova; quem controla a prova responde pela sua integridade. A nuvem é soberana; a responsabilidade também.

4. O cardápio de 2027: o que estará disponível

Em 2026 entraram em produção, no ambiente da apuração assistida, 17 sistemas computacionais. Para janeiro de 2027, o Serpro anunciou novos sistemas e serviços:[29]

- **Split payment**, com entrada opcional na modalidade B2B a partir de 2027.
- **Recolhimento pelo adquirente**, que permite ao comprador pagar o tributo no lugar do fornecedor e, assim, proteger e viabilizar o seu crédito.
- **Devoluções**.
- **Cashback**.
- **Tax free**.
- **Apuração assistida da Zona Franca de Manaus**.
- **Apuração assistida de tributos cumulativos**.

[28] Entrevista, 4min08s a 5min15s.

[29] Entrevista, 5min15s a 6min09s.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

- **Apuração assistida**, “a joia da coroa”, que implementa a não cumulatividade e roda em tempo real.

Na camada de integração, as APIs de consulta de créditos e débitos já estão disponíveis; em novembro de 2026 entram as APIs de pagamento e de recolhimento pelo adquirente. O crédito vinculado ao pagamento já é objeto de teste na apuração assistida.[30]

O recado é inequívoco: no primeiro instante de 1º de janeiro de 2027, enquanto os fogos estouram no céu do Brasil, o sistema estará pronto, com tempo de resposta de 400 milissegundos e capacidade para o volume continental do país: 110 bilhões de documentos fiscais e cerca de 1 trilhão de transações por ano. A tecnologia, nas palavras de Robson, é “zero problema” para a implantação da reforma.[31] Ambiente testado ao longo de 2026, alta disponibilidade como compromisso de todo o Serpro e janela de configuração em dezembro: o Brasil chega à virada com a lição de casa feita.[32]

5. Faturar continua sendo um direito, não uma aposta

Nenhuma empresa ficará impedida de faturar. A frase é de Robson, e a razão é arquitetônica.[33] Nesta primeira fase, por decisão do Comitê Gestor com a Receita Federal, preservou-se o documento fiscal: o contribuinte continua autorizando sua nota nos ambientes autorizadores de sempre, nos 18 tipos de documento existentes, inclusive os novos de água, gás, telecomunicações e passagem aérea. Só depois de autorizado o documento segue para a plataforma da CBS e, em paralelo, para a plataforma do IBS.

O desenho tem uma consequência jurídica decisiva. A autorização, que é o ato que permite vender, não depende da nova plataforma; a apuração, que é o ato que calcula o tributo, depende. A venda flui pelo caminho de sempre; o cálculo corre em paralelo, na plataforma nova. O caminho crítico do comércio ficou fora do caminho crítico da inovação.

O direito positivo já havia dado o mesmo sinal. O Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1/2025 afastou penalidades pela falta de registro dos campos do IBS e da CBS nos documentos fiscais durante o período de adaptação e declarou que a apuração de 2026 tem caráter meramente informativo, sem efeitos tributários.[34] O Estado que pede teste não pune o testador. Esse é o espírito que deve atravessar a virada de 2027.

[30] Entrevista, 11min28s a 12min10s.

[31] Entrevista, 12min13s a 12min22s (“a tecnologia não é problema para a implantação da reforma tributária, zero problema”).

[32] Entrevista, 5min53s a 6min09s e 6min39s a 6min49s.

[33] Entrevista, 8min32s a 9min42s. A transcrição automática registra os ambientes autorizadores de forma truncada; o sentido do trecho é a autorização do documento nos ambientes atuais, com envio posterior às plataformas da CBS e do IBS.

[34] BRASIL. Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 22 de dezembro de 2025, art. 3º, I e parágrafo único.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. Não há multa sobre o impossível, nem sobre o não dito

A resposta é não. E é não por duas razões distintas, que convergem.

Primeira razão: o impossível não pode ser devido. Kelsen é categórico: deve existir a possibilidade de uma conduta em desarmonia com a norma, e uma norma que preceituasse um fato que de antemão se sabe impossível seria tão absurda quanto aquela que preceituasse o necessário.[35] O dever-ser pressupõe o poder-fazer. Se o leiaute não foi publicado, se a API não está no ar, se o ambiente não recebe o dado, não há conduta devida; logo, não há descumprimento; logo, não há ilícito. Wittgenstein já ensinava que, assim como só há necessidade lógica, só há impossibilidade lógica;[36] no direito, a impossibilidade material da conduta esvazia o sentido deôntico do comando. *Ad impossibilia nemo tenetur.*

Segunda razão: o não tipificado não pode ser ilícito. Para Kelsen, não há *mala in se*, apenas *mala prohibita*: o princípio *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* vale não só para o direito penal, mas para todos os delitos e todas as sanções.[37] E completa: o que não é juridicamente proibido é juridicamente permitido.[38] Alchourrón e Bulygin deram a essa ideia sua forma rigorosa: a regra de fechamento qualifica deonticamente as ações que o sistema ainda não qualificou, e opera como regra de segundo nível sobre o sistema.[39] No direito sancionador tributário, essa regra de fechamento tem endereço positivo: somente a lei pode cominar penalidades (CTN, art. 97, V), e na dúvida a interpretação é a mais favorável ao acusado (CTN, art. 112).[40] Rodríguez lembra que completude e fechamento são propriedades contingentes dos sistemas normativos, não dogmas;[41] justamente por isso, onde a lacuna existe, ela não pode ser preenchida contra o contribuinte.

Os limites da minha linguagem denotam os limites do meu mundo.[42] Transponho Wittgenstein: os limites do tipo são os limites do poder de punir; os limites do leiaute são os limites do dever de informar. Aplicar multa fora deles seria reescrever *O Processo* de Kafka em versão tributária: Josef K. condenado sem saber a acusação, o contribuinte multado sem saber a conduta. A ilegalidade não está na máquina que falha; está na autoridade que pune a falha da máquina.

---

[35] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 8 (paginação da edição consultada).

[36] WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1968, § 6.375.

[37] KELSEN, *Teoria pura do direito*, cit., p. 79.

[38] KELSEN, *Teoria pura do direito*, cit., p. 169.

[39] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975, p. 215-218 (ed. original: *Normative Systems*. Wien/New York: Springer, 1971), apud SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lógica jurídica e sistema no direito*, p. 100. A obra é reproduzida, em sua parte teórica, no Título III desta apostila.

[40] BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), arts. 97, V, e 112.

[41] RODRÍGUEZ, Jorge L. *Normative Systems, Legal Gaps and Logical Closure*. Mar del Plata: Universidad Nacional de Mar del Plata, s.d., seções III e IV.

[42] WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*, cit., § 5.6.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

7. A estrutura da norma: onde a multa mora

A prova formal da tese está na estrutura da norma jurídica. Em *Lançamento Tributário*, construí, a partir de Lourival Vilanova e de Paulo de Barros Carvalho, a noção de norma jurídica completa: a união de uma norma primária, que estatui o dever, e de uma norma secundária, que estatui a consequência do seu descumprimento.[43] Hart dirá, por outro caminho, que o direito é a união de regras primárias e secundárias;[44] Kant já ligava o direito a uma autorização para coagir quem o viola.[45] A fórmula lógica é esta:

$$D\{(p \rightarrow q) \vee [(p \wedge \neg q) \rightarrow S]\}$$

Leio cada símbolo. **D** é o functor deôntico, o dever-ser que une antecedente e consequente por imputação, não por causalidade. **p** é a hipótese, o fato jurídico tributário; **q** é a relação jurídica, a conduta devida. **∨** é a disjunção includente que articula as duas normas. **(p ∧ ¬q)** é o ilícito: ocorreu o fato e não se cumpriu o dever. **S** é a sanção.

No livro, desdobrei a norma primária em duas, distinguindo a relação de direito material da relação sancionatória administrativa, e reservei à norma secundária a relação processual, que convoca o Estado-juiz:

$$\text{norma primária dispositiva:} \quad D(p \rightarrow q)$$

$$\text{norma primária sancionadora:} \quad D[(p \wedge \neg q) \rightarrow r]$$

$$\text{norma secundária:} \quad D[(\neg q \vee \neg r) \rightarrow S]$$

A multa tributária mora em **r**, no consequente da norma primária sancionadora. E todo consequente só nasce de seu antecedente. O antecedente da multa é **¬q**, o descumprimento de um dever **q** que precisa existir (tipicidade) e precisa ser cumprível (possibilidade). Sem **q** tipificado, não há **¬q**; sem **q** possível, **¬q** não é ilícito, é fato da natureza. Multar nesses casos é afirmar um consequente sem antecedente: uma implicação sem premissa, uma sanção sem norma. A lógica não é enfeite do direito; é o seu limite.

8. Compliance que imuniza o bom contribuinte

A apuração assistida inverte a lógica do medo. No modelo antigo, o contribuinte calculava sozinho e o Fisco o surpreendia anos depois, com auto de infração. No modelo novo, a plataforma recalcula cada item, em milissegundos, e devolve ao contribuinte o espelho do próprio cumprimento. O Fisco deixa de ser caçador e passa a ser assistente; o contribuinte deixa de ser suspeito e passa a ser parceiro.

---

[43] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996 (3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010); VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

[44] HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, cap. V.

[45] FAGGION, Andrea. A relação entre sanção e direito a partir de Hart. In: MATOS, Saulo de; COELHO, André; BUSTAMANTE, Thomas (org.). *Interpretando O Conceito de Direito de H. L. A. Hart: ensaios críticos e analíticos*. Belo Horizonte: Conhecimento, 2023, p. 36-37, com referência a KANT, *Metafísica dos costumes*, Doutrina do Direito, Introdução, § D.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Disso decorre uma consequência jurídica que quero afirmar sem rodeios: o bom contribuinte fica imune à multa. Não falo de imunidade tributária em sentido técnico-constitucional; falo de proteção sancionatória. Quem emite seu documento, confirma a apuração que o próprio sistema público ofereceu e segue os atos normativos vigentes age sob a interpretação do Fisco. E a observância dos atos normativos exclui a imposição de penalidades e de juros de mora, além de impedir que mudança de critério jurídico retroaja sobre fatos pretéritos (CTN, arts. 100, parágrafo único, e 146).[46] Três camadas de proteção se somam: a tipicidade, que limita o que pode ser punido; a possibilidade, que limita o que pode ser exigido; a confiança, que protege quem seguiu o sistema.

9. Administração 3.0, SINAFI e a pirâmide responsiva

A máquina é o corpo; a Administração 3.0 é a alma. Chamo de Administração Tributária Integrada 3.0 o modelo em que o Fisco, com o dado em tempo real, deixa de lançar contra o contribuinte e passa a lançar com ele: a plataforma apura, o contribuinte confirma, o Estado assiste.[47] As 100 toneladas do Serpro são a infraestrutura dessa virada; a virada, porém, é institucional.

O SINAFI dá a essa alma um sistema nervoso. Proposto pelo CCiF em dezembro de 2024, e reproduzido na íntegra neste capítulo, o Sistema Nacional de Fiscalização Integrado reúne União, 27 unidades federadas e 5.570 municípios em uma base de dados comum, com procedimentos uniformes, gestão de riscos compartilhada e eliminação de fiscalizações repetitivas.[48] Seu princípio do respeito ao contribuinte manda fiscalizar de modo menos invasivo, com auditoria remota, uso de informações já prestadas e canais diretos para esclarecer divergências antes do conflito.[49] É Pareto aplicado à fiscalização: o esforço vai para onde o risco está, e o bom contribuinte sai do radar.

A pirâmide responsiva fecha o desenho. Ayres e Braithwaite ensinaram que a regulação eficaz tem base larga de persuasão e orientação, degraus intermediários de advertência e sanção moderada e, no topo estreito, a punição severa reservada ao recalcitrante.[50] O CCiF levou essa lógica ao regime de multas do IBS: romper o "paradigma do crime" rumo ao "paradigma da conformidade", com sanções graduais fundadas em critérios objetivos, atenuantes para os bem-intencionados e penas duras para os maus pagadores, porque a legislação tributária deve ser escrita para os bons

[46] BRASIL. Código Tributário Nacional, arts. 100, parágrafo único, e 146.

[47] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O novo "lançamento por declaração 3.0" desenvolvido para o sistema CBS. *JOTA*, 17 jun. 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0. *JOTA*, 8 jul. 2025.

[48] CCiF, *Nota Técnica XXVIII*, cit., item 4.2, p. 11.

[49] CCiF, *Nota Técnica XXVIII*, cit., item 4.3.2, p. 13.

[50] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press, 1992, cap. 2; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

contribuintes.[51] Fisco e contribuintes inscritos formam o “Clube do IVA”, que separa o joio do trigo e enfrenta junto o inimigo comum: o sonegador.[52]

Degrau da pirâmide	Contribuinte	Resposta do Estado
Base	Bom contribuinte, que confirma a apuração assistida	Assistência, orientação, autorregularização; nenhuma multa
Meio	Divergência pontual ou erro de boa-fé	Alerta, canal de esclarecimento, sanção atenuada se houver dever descumprido
Topo	Sonegador, fraude, reincidência comprovada	Sanção severa e fiscalização concentrada

A pirâmide, porém, não flutua no ar; ela se apoia no chão da legalidade. Reitero: não há sanção sem possibilidade lógica e empírica da conduta. **Possibilidade lógica**: a conduta devida tem de ser determinável no sistema, vinculada a um dever do direito material. Por isso o CCiF propôs reduzir as 37 infrações do PLP 108 a cinco tipos (cadastro, documento fiscal, pagamento, crédito indevido e embaraço à fiscalização): com 37 critérios, a tabela de verdade do *Normative Systems* teria 2^{37}, cerca de 137 bilhões de casos; com cinco, 32.[53] Um sistema que ninguém pode conhecer não pode ser cumprido. **Possibilidade empírica**: o dever tem de ser cumprível no mundo, com leiaute publicado, API no ar, ambiente disponível. A multa arrecadatória nasce justamente da “impossibilidade da conformidade”.[54]

Sem as duas possibilidades, não há ¬q; sem ¬q, não há degrau a subir. A pirâmide começa no chão da legalidade e só sobe sobre condutas que o direito definiu e o mundo permitiu. É o que a cidadania fiscal exige: o contencioso deixa de ser o modo normal da relação entre cidadão e Fisco para ser patologia, e a cooperação do art. 145, § 3º, passa a ser a regra.[55]

10. Fogos de artifício, sem assombração

A tecnologia sempre foi, e sempre será, a solução, disse Robson. Concordo, com uma condição: que o direito caminhe junto. A assombração que ronda a reforma não é a máquina; é o hábito herdado de punir primeiro e explicar depois. Essa assombração se exorciza com três gestos: regulamentar antes de exigir, especificar antes de validar, assistir antes de autuar.

O mundo já percebeu. Países “de contar na mão” procuraram o Serpro interessados em benchmarking, troca de experiência e, talvez, prestação de serviços.[56] Se o Brasil é capaz de operar um IVA dual em escala continental, terá de ser capaz, também, de

[51]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *Nota Técnica XXVII: Multas e Infrações do IBS, propostas de aprimoramento ao PLP 108/24*. São Paulo: CCiF, 2024, item 2.1, p. 5-7.

[52]CCiF, *Nota Técnica XXVII*, cit., item 3, p. 12-13.

[53]CCiF, *Nota Técnica XXVII*, cit., p. 4, nota 5, e item 2.2, p. 8-9, com apoio em ALCHOURRÓN; BULYGIN, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, cit.

[54]CCiF, *Nota Técnica XXVII*, cit., item 2.3, p. 10.

[55]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária*. Nota Técnica. São Paulo: CCiF, 8 out. 2026, item XIII, p. 24.

[56]Entrevista, 12min39s a 13min29s.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

mostrar ao mundo uma administração tributária que não transforma falha de sistema em culpa do contribuinte.

Aos meus amigos da FIESP, e a todos os empresários do país, deixo a mensagem: o faturamento não depende da nova plataforma; a multa não pode depender da sua imperfeição.

Em 1º de janeiro de 2027, os fogos vão estourar e as notas fiscais vão continuar saindo, na velocidade dos sinais que correm pela fibra. A máquina calcula; o direito decide; o contribuinte de boa-fé fatura, e a produtividade do país dispara.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e atualização

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Os textos de 2026 sobre o Sistema CBS/IBS

Apresentação dos quatro capítulos que encerram o Título IX

O ano de 2026 testou a reforma antes de ela começar. Testou a integração entre a Receita Federal e o Comitê Gestor, testou a legalidade diante das respostas a consulta, testou a própria Constituição diante dos pedidos de adiamento. Os quatro capítulos que encerram este Título registram esses testes, na ordem em que o magistrado deve enfrentá-los.

O primeiro trata dos sistemas paralelos. Abre com o artigo em homenagem a Isaias Coelho, publicado no Portal da Reforma Tributária, e segue com a Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal sobre a integração tecnológica da CBS e do IBS: um único motor de regras, uma única calculadora, um único documento fiscal. Dois sistemas para a mesma lei produzem duas interpretações, e duas interpretações produzem o contencioso que a Emenda 132 mandou extinguir.

O segundo trata da inclusão da CBS e do IBS na base de cálculo do ICMS. Reúne o artigo do Portal sobre o leading case da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, a íntegra da decisão liminar e a Nota Técnica XXIX, que em 2025 já chamava a tese de absurdo jurídico. É o primeiro caso concreto em que o Judiciário aplicou a nova gramática; não será o último.

O terceiro trata do fundamento. “A República do Empreendedorismo” e a Nota Técnica XXXI sustentam que a Emenda 132 deslocou o centro do sistema tributário para o cidadão: os direitos que pareciam pertencer às empresas tornaram-se direitos difusos de quem paga o tributo no preço, protegidos pelas quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º.

O quarto trata do calendário. Reúne a entrevista sobre o pedido de adiamento da CBS, o artigo “Adiar a República do Empreendedorismo?”, a leitura da alíquota de referência de 11,3% e os dois artigos sobre a Medida Provisória 1.399/2026, que fixa as alíquotas do Imposto Seletivo. A pergunta comum é simples: quem decide o tributo é quem o paga, pela voz da lei.

Os textos foram recompostos no padrão desta apostila.

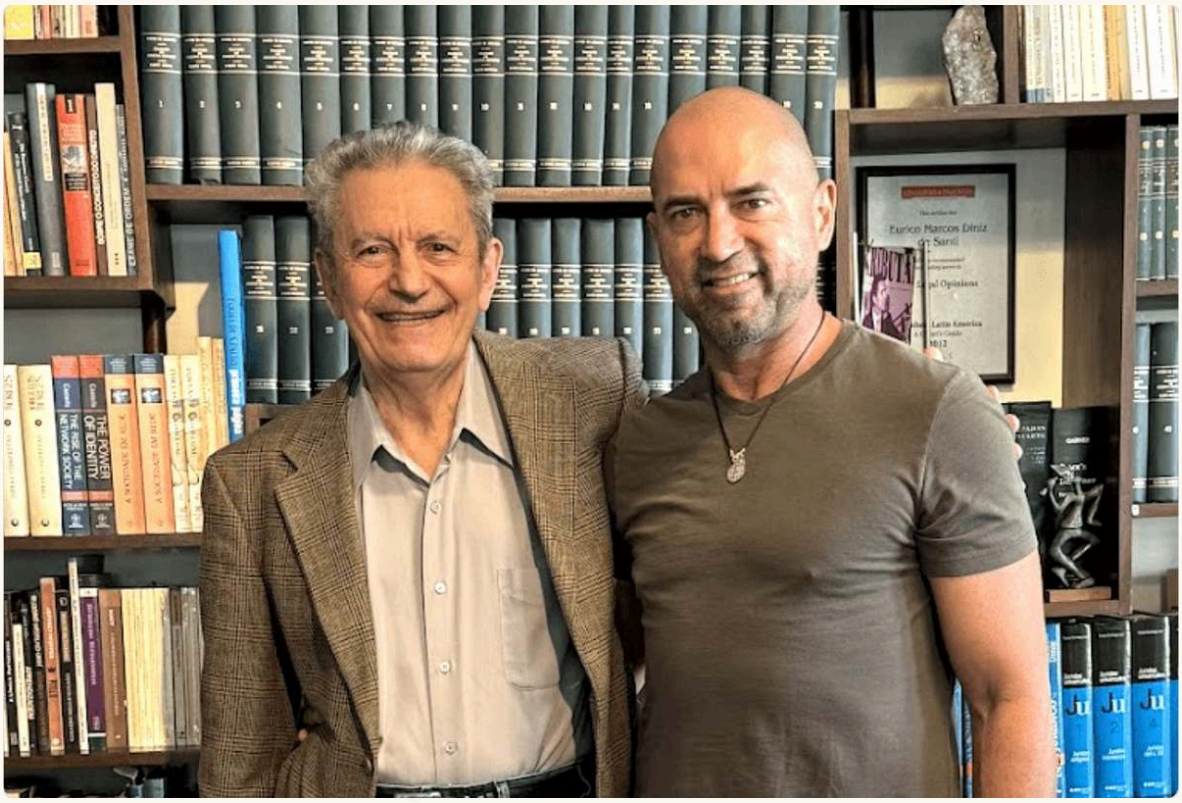
Eurico Marcos Diniz de Santi
Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS

Em pleno "Alvorecer de uma Relação Tributária Humanista": uma homenagem ao Professor Isaias Coelho

Portal da Reforma Tributária, 28 de maio de 2026. Nesta apostila, o artigo abre a Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal sobre a integração tecnológica do Sistema CBS/IBS, que vem a seguir.



Isaias Coelho e Eurico Santi. Foto: arquivo pessoal.

Naquela madrugada, a revelação chegou como delírio. Sonhei ser Neo diante de dois universos paralelos, idênticos e incomunicáveis: dois espelhos digitais esverdeados pulsavam códigos infinitos, 101010101, e a Matrix já não parecia ficção, mas a imagem exata de dois sistemas tributários autônomos, alucinados por controle e vigilância: Agent CBSmith & Agent IBSmith.

Dois agentes-espelho do mesmo fato gerador, duas calculadoras paralelas interpretando a mesma lei, duas administrações recusando-se a enxergar uma à outra, a encarnação digital do labirinto que a Reforma Tributária veio destruir. Para escapar desse pesadelo, busquei refúgio no único labirinto mais complexo que a Matrix: Ficções (1944), de Jorge Luis Borges. E pela ficção compreendi que o sonho não era meu. Era o sonho do meu mestre Isaias Coelho.

Em "As Ruínas Circulares", Borges narra um homem que chega de noite a um círculo de pedras calcinadas, ruínas de um templo devorado pelo fogo, com um único

© Eurico Marcos Diniz de Santi

propósito demiúrgico: sonhar outro homem com integridade minuciosa e impô-lo à realidade. O sonhador fracassa, recomeça, persiste com a obstinação de quem sabe que criar exige entrega total. Até que o filho é sonhado completo, osso por osso, sopro por sopro, e entregue ao deus do fogo sob uma única condição: não poderá saber que é sonhado, pois descobrir-se como criatura de outro é a dissolução do ser. O conto é um labirinto de espelhos infinitos: o sonhador que cria é ele mesmo criado, e só o descobre quando caminha para o fogo e percebe, com terror e alívio simultâneos, que as chamas não o queimam. Ele também é imagem no sonho de um outro. Borges não oferece saída do labirinto. Oferece algo mais perturbador: a suspeita de que o labirinto é a única realidade disponível, e que o que chamamos de vigília é apenas o sonho mais persistente.

Esta abertura não é ornamento literário. É uma chave de leitura. O sistema tributário brasileiro que a EC 132/2023 veio substituir era precisamente esse labirinto borgiano: um sistema que criava contribuintes que criavam obrigações que criavam contenciosos que criavam jurisprudências que criavam novas obrigações, espiral autorreferente e sem saída, onde o fisco sonhava interpretações que o contribuinte era obrigado a incorporar como realidade, apenas para descobrir, cinco anos depois, que o fisco havia sonhado outro sonho pelo disfarce do lançamento por homologação. As ruínas circulares do contencioso tributário. Os Agents CBSmith e IBSmith são o risco de repetir esse labirinto em versão tecnológica: dois sistemas paralelos, duas interpretações da mesma lei, dois fiscos que não se falam, e o contribuinte, de novo, sem saída.

O texto “No Alvorecer de uma Relação Tributária Humanista”, prefácio escrito por Isaias Coelho em 2014 para obra sobre as patologias do direito tributário brasileiro, não é um simples texto introdutório. É um manifesto. É, também, um sonho. E é o sonho de um homem que conhece o labirinto por dentro, porque ajudou a construí-lo e dedicou a vida inteira a encontrar a saída. Sua trajetória é ela mesma uma narrativa borgiana de espelhos: Auditor-Fiscal Federal de carreira, Secretário Adjunto da Receita Federal no Governo Dornelles, Chefe das Divisões de Administração Tributária e de Política Tributária do FMI em Washington D.C., Pesquisador Sênior do NEF/FGV, berço intelectual onde a Reforma Tributária foi concebida, e co-fundador do Centro de Cidadania Fiscal. O homem que foi fisco tornou-se o pensador que repensa o fisco. PhD em Economia pela University of Rochester e referência internacional de primeira grandeza, quando o NEF/FGV organizou o volume Transparência Fiscal & Desenvolvimento em sua homenagem, Joseph E. Stiglitz, Vito Tanzi, Reuven S. Avi- Yonah e Richard M. Bird aceitaram o convite de imediato, com louvor e afeto pelo Guru que orientou o debate técnico sobre a reforma tributária brasileira ao longo de duas décadas.*

No prefácio de 2014, Isaias Coelho parte de uma definição de tributação que é, em si mesma, um ato político e ético: tributo é contribuição extraída compulsoriamente pelo Estado para formar o fundo de financiamento das necessidades coletivas. Mas não para na definição formal. É no além dela que mora o sonho: “A tributação somente começa a ser justificada quando se transforma em contribuição de cidadãos para a causa comum.”

* Do autor: “Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS” (Portal da Reforma Tributária, 28 maio 2026); “A nova estatura dos direitos e garantias individuais: a virada antropocêntrica como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 4” (Portal da Reforma Tributária, 13 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> Esse é o núcleo: a tributação como ato de cidadania, não de submissão. A distinção parece filosófica. É, na verdade, constitucional, e foi ela que a EC 132/2023 veio materializar no plano normativo.

Isaias Coelho nomeia com precisão o que a tributação pressupõe para ser legítima: "liberdade política, tratamento igualitário, cidadania." E define o que o tributo representa num regime de liberdade: "O que pagamos de tributo é o que cabe a cada um de nós por ter uma sociedade organizada, um governo que labuta em prol do bem comum, um programa de gasto que reflete a unicidade de interesses e a solidariedade entre os membros da sociedade." Não é arrecadação, é solidariedade institucionalizada. E então escreve a frase que soa estranha nos manuais de direito tributário e é, exatamente por isso, revolucionária: "Arrecadar bem e gastar melhor, eis a máxima do setor público. Arrecadar bem inclui arrecadar com justiça, com propriedade, com transparência, com amor." Arrecadar com amor.*

Isaias Coelho não usa essa expressão como metáfora ornamental, usa-a como diagnóstico e como programa. O diagnóstico: o sistema tributário brasileiro foi construído sobre a lógica inversa, a do poder e da imposição, do "pagamento por submissão", da "contribuição extraída de povos ocupados e oprimidos manu militari por poderes imperiais." O programa, o sonho, é a inversão dessa relação: num governo de cidadãos, "o governo é apenas reflexo dos interesses individuais e está a serviço das pessoas. As organizações públicas não existem senão para servir às pessoas."

Isaias Coelho descreve a criação da Secretaria da Receita Federal em 1968/69, da qual ele mesmo fez parte, como avanço civilizatório: "O paralelismo de funções desaparece, os sistemas de controle são integrados, os contribuintes passam a encarar um único Fisco Federal. Pela primeira vez a automação passa a ser utilizada em grande escala no fisco brasileiro".

Era o início do sonho de integração que a EC 132/2023, cinquenta e cinco anos depois, completaria para os tributos sobre o consumo. Mas ele sabe que o primeiro sonho ficou incompleto: "Temo, no entanto, que esse processo não tenha evoluído em todo seu enorme potencial." A Receita Federal integrou os fiscos federais, mas os estados e municípios permaneceram fragmentados, cada um com seu sistema, sua interpretação, sua guerra fiscal. O labirinto não foi desfeito. Foi reorganizado em ala nova.

É por isso que o prefácio de 2014 termina com urgência. Citando Camões:

> *Não se aprende, Senhor, na fantasia,*
>
> *Sonhando, imaginando ou estudando*
>
> *Senão vendo, tratando e pelejando.*

Assim, Isaias Coelho convoca para o único caminho possível de realização do sonho: a prática, a concretude, o aqui e o agora. Não basta sonhar a relação tributária humanista. É preciso construí-la: tijolo por tijolo, lei por lei, sistema por sistema.

O sonho de Isaias Coelho é o mesmo que o CCiF defendeu desde a Nota Técnica 1/2015 e que a EC 132/2023 converteu em Constituição. A relação tributária

* Do autor: "'NO SMOKING', MP 685 e o alvorecer de uma nova Receita Federal" (JOTA, 31 ago. 2015); "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS" (Portal da Reforma Tributária, 28 maio 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

humanista tem agora um nome técnico: Sistema CBS/IBS. Uma arquitetura normativa: a LC 214/2025. Um instrumento operacional: o motor de regras integrado que interpreta a lei antes do fato gerador, eliminando a insegurança jurídica que é, literalmente, o oposto de amor. E um imperativo institucional: a integração das administrações tributárias da União, dos estados e dos municípios em um único organismo a serviço do contribuinte. Os Agents CBSmith e IBSmith, sistemas paralelos que sonham interpretações divergentes da mesma lei, são a ameaça concreta de restaurar o pesadelo que a Reforma prometeu encerrar. O art. 37, inciso XXII, da CF/88 determina que as administrações tributárias atuem de forma integrada. O art. 149-B garante que CBS e IBS observem as mesmas regras materiais. Dois motores de regras autônomos violam ambos, e traem o sonho de Isaias Coelho.

No sonho borgiano das Ruínas Circulares, o sonhador descobre no fim que é ele próprio sonhado. No Sistema CBS/IBS, a estrutura é outra, e é essa diferença que define a Reforma. Fisco e contribuinte não são mais sonhador e sonhado. São cidadãos que se reconhecem como parte de uma mesma comunidade, servindo ao mesmo projeto coletivo. “Como povo, como cidadãos, tornamo-nos mais exigentes”, escreveu Isaias Coelho em 2014. “O fisco tem que se elevar a essa altura, corresponder a essas exigências.” Onze anos depois, a Constituição, por força da EC 132/2023, diz o mesmo, com força normativa. O sonho de Isaias constitucionalizou-se.

A Constituição exige que o tornemos realidade: impõe-se com a força incontrastável do dever-ser. Cria sua própria realidade modelando a conduta do ser de todas as autoridades públicas constituídas que sob sua guarda exercem competência (não poder): a todos os chefes dos três poderes constituídos, a todos seus servidores, aos advogados públicos e privados.

E a realidade, desta vez, não admite labirintos.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Texto da 1ª Edição em construção

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Integração tecnológica CBS/IBS: imperativo constitucional e vedação de sistemas autônomos paralelos

◆

Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal: Reforma Tributária do Consumo e Integração Tecnológica CBS/IBS

Centro de Cidadania Fiscal, São Paulo, 3 de junho de 2026. Diretores-fundadores: Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Apoio técnico: Bruno Marques Santo, Diego Strobel Bernardi Gonzalez, Giovanna Campos Agualuza, Rodrigo Caldas de Sá e Taina Fernandes de Carvalho Lemos. Secretaria: Sheila Barreto de Lima. Reprodução autorizada pela nota, com citação da fonte; texto recomposto no padrão desta apostila. A nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do CCiF.

Sumário Executivo

Esta Nota Técnica demonstra que a integração tecnológica dos sistemas de administração da CBS e do IBS não é uma opção de gestão, é um imperativo constitucional. A EC 132/2023 e a LC 214/2025 conceberam CBS e IBS como um IVA dual de legislação única, fato gerador único, base de cálculo única e regras de não-cumulatividade uniformes. Dois sistemas informatizados autônomos e paralelos, um da Receita Federal do Brasil (RFB) para a CBS, outro do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) para o IBS, violam frontalmente esse design constitucional.

A tese central é direta: o motor de regras que interpreta a LC 214/2025, a calculadora tributária que apura CBS e IBS, o banco de dados de alíquotas e o sistema de conformidade nacional devem ser um único sistema informatizado integrado, construído e mantido conjuntamente pela RFB e pelo CG-IBS. Não há amparo constitucional, legal ou técnico para qualquer outra arquitetura.

A nota está organizada em seis seções: (i) o design constitucional do IVA dual como imperativo de integração; (ii) as seis inconstitucionalidades dos sistemas paralelos; (iii) a arquitetura técnica do sistema integrado CBS/IBS; (iv) o lançamento por declaração 3.0 como modelo de gestão fiscal do século XXI; (v) as obrigações institucionais da RFB e do CG-IBS à luz da Constituição e da OCDE Tax Administration 3.0; e (vi) as propostas concretas para a implementação do sistema único integrado.

> **TESE CENTRAL:** Um único motor de regras. Uma única calculadora tributária. Um único sistema de conformidade. Um único documento fiscal eletrônico para cada operação. Isso é o que a Constituição determina. Isso é o que a LC 214/2025 entrega. Arquitetura diversa é inconstitucional.

1. O Design Constitucional do IVA Dual como Imperativo de Integração

A EC 132/2023 aprovou a reforma tributária sobre o consumo a partir dos princípios fundantes desenhados pelo Centro de Cidadania Fiscal desde 2015: simplicidade, transparência, neutralidade, não-cumulatividade plena e cooperação federativa. A LC 214/2025 regulamentou o Sistema CBS/IBS com uma única legislação nacional para

© Eurico Marcos Diniz de Santi

os três entes federados, União, estados e municípios.[57]O resultado é que CBS e IBS, embora formalmente dois tributos de competências distintas (federal e estadual/municipal), são materialmente um único imposto sobre valor agregado de base ampla. Compartilham o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo, as mesmas hipóteses de não incidência, os mesmos sujeitos passivos, as mesmas imunidades, os mesmos regimes específicos e as mesmas regras de não-cumulatividade e creditamento. O artigo 149-B da CF/88 é explícito.*

> **Art. 149-B, CF/88.** A CBS observará as mesmas regras definidas em lei complementar para o IBS em relação aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não-cumulatividade e de creditamento.

Essa identidade normativa não é acidental, é constitucional. Ela foi projetada para garantir exatamente o que a reforma prometeu: um único conjunto de regras para o setor produtivo navegar. Um único regulamento. Um único procedimento de apuração. Documento fiscal único para cada operação.

Portanto, a pergunta que esta Nota responde é estrutural: se CBS e IBS são materialmente um único imposto com legislação, fato gerador e base de cálculo comuns, como é possível, constitucional, legal ou tecnicamente, que sejam administrados por sistemas informatizados autônomos e paralelos?

A resposta é inequívoca: não é possível. É inconstitucional. É antieconômico. É antijurídico.

2. A Moldura Constitucional da Integração

A obrigação constitucional de integração dos sistemas de administração do CBS e do IBS decorre de quatro pilares normativos que se reforçam mutuamente:

> **Art. 37, XXII, CF/88.** As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.
>
> **Art. 145, § 3º, CF/88 (EC 132/23).** O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.
>
> **Art. 156-A, § 1º, I, CF/88 (EC 132/23).** O IBS e a CBS terão fato gerador, base de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos uniformes, definidos em lei complementar.
>
> **Art. 156-B, § 2º, V; §§ 6º e 7º, CF/88 (EC 132/23).** Compete ao Comitê Gestor do IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial do IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Compete ao Comitê Gestor, à administração federal a harmonização de

[57]CCiF. Nota Técnica n. 1/2015, Princípios Fundantes do Sistema CBS/IBS. CCiF. Nota Técnica n. 1/2019, Regras Fundantes (PEC 45/2019). DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Sete diretivas para a reforma do sistema tributário'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sete-diretivas-reforma-sistema-tributario-2019. Idem. 'É hora da reforma da qualidade na tributação sobre o consumo'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-hora-da-reforma-da-qualidade-na-tributacao-sobre-o- consumo.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 653.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> obrigações acessórias, procedimentos e soluções integradas de administração e cobrança do IBS e da CBS.

Esses quatro pilares formam um mandato constitucional inequívoco: integração das administrações tributárias, integração dos cadastros e informações fiscais, uniformidade das regras materiais e coordenação das atividades de fiscalização pelo CG-IBS. Esse mandato é incompatível com sistemas informatizados autônomos e paralelos.

3. O IVA Dual Brasileiro é, na Prática, um IVA Igual

O conceito de 'IVA dual' designa a estrutura de competências: CBS é federal, IBS é estadual e municipal. Mas o design normativo brasileiro vai além, a EC 132/23 garantiu que CBS e IBS sejam uniformes em tudo que importa para o contribuinte. Por força do artigo 149-B, ambos os tributos compartilham os mesmos critérios material, espacial, temporal, sujeito passivo e base de cálculo.

CBS e IBS diferem apenas quanto aos sujeitos ativos (União vs. estados/municípios) e às alíquotas. Em tudo mais, são o mesmo imposto. O contribuinte que emite uma NFe não está praticando dois fatos geradores distintos, está praticando um único fato gerador que dá origem simultaneamente à CBS e ao IBS.[58] Essa realidade normativa torna tecnicamente impossível, e juridicamente vedada, a existência de dois sistemas paralelos de apuração que podem produzir diferentes resultados para o mesmo fato gerador. Se a lei é uma só, a interpretação deve ser uma só. Se o fato gerador é um só, a calculadora tributária deve ser uma só. Se a NFe é um documento único, o sistema que a gera deve ser único.[59]

> O IVA dual brasileiro é, na prática, um IVA igual. A dualidade é de competência (quem recebe a receita), não de regras (como se calcula o tributo). Dois sistemas paralelos de apuração para um único conjunto de regras é uma contradição em termos e uma violação constitucional.

4. As Seis Inconstitucionalidades dos Sistemas Autônomos Paralelos

A coexistência de dois sistemas informatizados autônomos, um da RFB para CBS e outro do CG-IBS para IBS, constitui inconstitucionalidade material por seis razões distintas e cumulativas, todas derivadas diretamente do texto da EC 132/2023 e dos princípios estruturantes do Sistema CBS/IBS.

1. Violação do Princípio da Simplicidade (art. 145, § 3º, CF/88). A existência de dois sistemas paralelos cria obrigações acessórias desnecessárias, para cumprir interpretações potencialmente divergentes da mesma lei. A reforma eliminou cinco

[58]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. '7 mitos sobre o IVA'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/7-mitos-sobre-o-iva. Idem. 'PEC 45, IBS, mitos e o pacto federativo'. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo

[59]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2026/05/sete-desafios-da-reforma-tributaria-law-love-is-in-the-air.shtml Ver, também, 'The Law is in the Air, O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da- reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil Ainda em, 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o- significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tributos com cinco legislações para simplificar; dois sistemas paralelos reinstalam a complexidade pelo caminho da tecnologia.

2. Violação do Princípio da Transparência (art. 145, § 3º, CF/88). A existência de interpretações divergentes da LC 214/2025 pelos dois sistemas torna o sistema opaco para o contribuinte. A transparência exige que o contribuinte saiba, antes de praticar o fato gerador, qual é a alíquota, quais são as regras de creditamento e quais são as hipóteses de não incidência. Dois motores de regras distintos produzem incerteza, não transparência.

3. Violação dos Princípios da Neutralidade e da Não-Cumulatividade (art. 156-A, § 1º, VI e VII, CF/88). Interpretações divergentes sobre créditos aproveitáveis entre CBS e IBS geram distorções econômicas que afetam as decisões de negócio, violando a neutralidade. Créditos calculados diferentemente pelos dois sistemas comprometem a não-cumulatividade plena que a EC 132/23 garante constitucionalmente.

4. Violação do Princípio da Cooperação e do Federalismo Cooperativo (art. 145, § 3º, e art. 156-B, § 2º, V, e §§ 6º e 7º, CF/88). O Comitê Gestor do IBS tem competência constitucional para coordenar as atividades de fiscalização 'com vistas à integração entre os entes federativos'. Há também obrigação de harmonização de normas, obrigações acessórias e procedimentos, bem como de implementação de soluções integradas de administração e cobrança. Um sistema autônomo paralelo ao da RFB é a negação operacional da coordenação, harmonização e solução integrada. O federalismo cooperativo exige que RFB e CG-IBS trabalhem sobre a mesma plataforma tecnológica, não em plataformas separadas.

5. Violação da Justiça Tributária: onera desproporcionalmente as PMEs (art. 145, § 3º, CF/88). Duas interfaces de conformidade, dois motores de regras, dois sistemas de interpretação: o custo de conformidade recai desproporcionalmente sobre empresas de pequeno e médio porte, que não têm departamentos jurídicos e contábeis para navegar ambiguidades interpretativas entre sistemas. A reforma prometeu nivelar o campo de jogo; sistemas paralelos restauram a vantagem das grandes corporações.*

6. Violação da Racionalidade da Reforma como Arquitetura de Sentido. A reforma tributária foi concebida como uma arquitetura de sentido: cada elemento reforça os demais. O motor de regras único é a pedra angular. Sem ele, o lançamento por declaração 3.0 não funciona, a não-cumulatividade não é plena e o contencioso não morre. Sistemas paralelos destroem a coerência sistêmica da reforma.

Essas seis inconstitucionalidades não são independentes, são faces de um único problema: a incompatibilidade entre o design constitucional do IVA dual e a existência de sistemas informatizados autônomos. Resolvendo o problema na raiz, construindo um único sistema integrado, todas as seis inconstitucionalidades desaparecem simultaneamente.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 654.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5. A Arquitetura do Sistema Integrado CBS/IBS

5.1 Os Cinco Componentes do Sistema Único

O Sistema Integrado CBS/IBS deve ser concebido como uma plataforma tecnológica única, de gestão compartilhada entre RFB e CG-IBS, composta por cinco componentes funcionais interdependentes:

Componente	Função e imperativo de integração
Motor de Regras Único	Interpreta e parametriza a LC 214/2025 para os dois tributos: CBS e IBS. Pré-interpreta a lei antes do fato gerador, eliminando a insegurança jurídica. Gerido conjuntamente por RFB e CG-IBS mediante atos conjuntos. É o coração do sistema e deve ser um só.
Calculadora Tributária Única	Aplica o motor de regras ao fato informado pelo contribuinte, calcula CBS e IBS simultaneamente, identifica alíquotas estaduais e municipais pelo critério do destino, registra créditos e apura saldo. Deve ser uma só calculadora para ambos os tributos.
Banco de Dados de Alíquotas e Destino	Centraliza as alíquotas padrão e diferenciadas do IBS por estado e município e as alíquotas da CBS. Atualizado em tempo real pelo CG-IBS e pela RFB. Um único banco de dados compartilhado.
Cadastro Nacional Unificado de Contribuintes	Integra o registro de contribuintes da CBS (hoje na RFB) e do IBS (no CG-IBS) em um único cadastro nacional, com sistema de conformidade integrado, perfil de risco compartilhado e histórico tributário unificado. Habilita fiscalização proporcional e baseada em risco.
Plataforma de Fiscalização Integrada	Sistema único de registro de início e resultado de fiscalizações da CBS e do IBS, compartilhado entre RFB e CG-IBS em tempo real. Veda fiscalizações paralelas do mesmo ente sobre o mesmo fato gerador. Centraliza gestão de riscos e planejamento de auditoria. Distribui automaticamente valores de penalidades entre os entes fiscalizadores.

5.2 O Fluxo Operacional do Sistema Integrado

O fluxo operacional do sistema integrado é simples e elegante, exatamente como a reforma prometeu:

1. O contribuinte informa o fato à plataforma integrada: operação, valor, CNPJ ou endereço do adquirente. Nada mais.

2. O motor de regras, único para CBS e IBS, aplica a LC 214/2025 ao fato informado, sem qualquer necessidade de interpretação pelo contribuinte.

3. A calculadora tributária, única para CBS e IBS, calcula simultaneamente o valor da CBS (federal) e do IBS (estadual/municipal), aplicando as alíquotas do banco de dados pelo critério do destino.

4. A NFe é gerada pelo sistema integrado, constituindo definitivamente o débito CBS e IBS. O contribuinte não interpreta, o fisco interpreta. O contribuinte não calcula, o sistema calcula. O contribuinte informa o fato e assina a NFe.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

5. O modelo de extinção do débito desenhado favorece a não-cumulatividade plena, seguindo a sequência: compensação com créditos do fornecedor, recolhimento na apuração pelo fornecedor, split payment inteligente e opção do recolhimento pelo adquirente, torna o inadimplemento estruturalmente inviável.

Os créditos do adquirente são registrados automaticamente em sua conta no sistema integrado. Canal preferencial de ressarcimento para contribuintes conformes.[60]

6. O sistema deve ser integrado de modo a registrar a operação e atualizar o perfil de risco do contribuinte em tempo real. A fiscalização é acionada apenas quando o sistema detecta inconsistências, nunca de forma aleatória ou redundante.

> No sistema integrado, o contribuinte tem apenas uma obrigação de fazer: informar o fato. Todo o resto (interpretar a lei, calcular o tributo, registrar créditos, fiscalizar) é responsabilidade do fisco. É a inversão definitiva da 'responsabilidade dispersiva' que vigorou por décadas.

6. O Lançamento por Declaração 3.0: A Grande Virada do Art. 142 do CTN

6.1 A Maldição do Lançamento por Homologação

Durante décadas, o sistema tributário brasileiro viveu sob a 'maldição do lançamento por homologação'. O art. 142 do CTN determina que é a autoridade tributária quem deve constituir o crédito tributário, mas o fisco sistematicamente fugiu dessa responsabilidade, atribuindo-a ao contribuinte sob o regime do autolançamento.*

O resultado foi perverso: o contribuinte interpretava a lei, muitas vezes erroneamente, por força de uma legislação caótica, recolhia o tributo com base em sua própria interpretação e aguardava, em angústia permanente, os cinco anos do prazo decadencial. O fisco, nesse intervalo, podia discordar da interpretação do contribuinte e lavrar um auto de infração com base em critérios jurídicos que ninguém havia comunicado previamente. Era a insegurança jurídica como modelo de arrecadação.

A 'criatividade infralegal', expressão precisa para designar a prática de alterar interpretações por ato normativo infralegal sem modificar a lei, foi o instrumento predileto do fisco para cobrar mais sem passar pelo crivo do Legislativo. O contribuinte não podia contestar o que não sabia. E o que não sabia era, frequentemente, a interpretação que o fisco adotaria cinco anos depois.[61]

---

[60] Art. 39. O contribuinte do IBS e da CBS que apurar saldo a recuperar na forma do art. 45 ao final do período de apuração poderá solicitar seu ressarcimento integral ou parcial. § 1º Caso o ressarcimento não seja solicitado ou a solicitação seja parcial, o valor remanescente do saldo a recuperar constituirá crédito do contribuinte, o qual poderá ser utilizado para compensação ou ressarcido em períodos posteriores. § 2º A solicitação de ressarcimento de que trata este artigo será apreciada pelo Comitê Gestor do IBS, em relação ao IBS, e pela RFB, em relação à CBS. **§ 3º O prazo para apreciação do pedido de ressarcimento será de:** I **- até 30 (trinta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput deste artigo, para pedidos de** ressarcimento de contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB que atendam ao disposto no art. 40 desta Lei Complementar; II- até 60 (sessenta) dias contados da data de solicitação de que trata o caput deste artigo, para pedidos de ressarcimento que atendam ao disposto no art. 40 desta Lei Complementar, ressalvada a hipótese prevista no inciso I deste parágrafo; ou III - até 180 (cento e oitenta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput deste artigo, nos demais casos. **§ 4º Se não houver manifestação do Comitê Gestor do IBS ou da RFB nos prazos previstos no § 3º deste artigo, o crédito será ressarcido ao contribuinte nos 15 (quinze) dias subsequentes.**

[61] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto Idem. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso- tributario

---

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 640. Ver também "O novo 'lançamento por declaração 3.0' desenvolvido para o sistema CBS" (JOTA, 17 jun. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.2 A Virada: O Motor de Regras como Lançamento de Ofício Antecipado

O Sistema CBS/IBS inverte esse paradigma de forma estrutural. O motor de regras é a interpretação oficial da LC 214/2025 pelo fisco, parametrizada previamente ao fato gerador e disponível para qualquer contribuinte consultar. Quando o contribuinte emite uma NFe com base nesse motor de regras, ele está praticando o fato gerador com base na interpretação oficial do fisco.*

A NFe, nessa arquitetura, equivale a um lançamento de ofício. O art. 146 do CTN, que veda a retroatividade de critérios jurídicos no lançamento de ofício, passa a proteger definitivamente o contribuinte: emitida a NFe com base no motor de regras, o fisco não pode mais alterar o critério jurídico para lavrar um auto de infração sobre aquele fato. O débito do contribuinte está constituído. A divergência interpretativa foi antecipada pelo motor de regras, e o contribuinte agiu de boa-fé com base na voz da legalidade concreta emitida pela administração tributária.

Essa é a maior inovação jurídica do Sistema CBS/IBS: o fisco finalmente cumpre o art. 142 do CTN, constituindo o debito ex officio, quando for o caso, simultaneamente à inserção da informação de fato da operação perante o Sistema CBS/IBS, não depois, com base em critérios que ninguém havia comunicado. É o fim da insegurança jurídica como modelo de arrecadação.

Sistema anterior: lançamento por homologação	Sistema CBS/IBS: lançamento por declaração 3.0
Contribuinte interpreta a lei	Motor de regras do fisco interpreta a lei
Contribuinte calcula o tributo	Calculadora tributária do sistema calcula
Fisco aguarda 5 anos para homologar ou autuar	NFe constitui o débito definitivamente
Critério jurídico pode mudar no auto de infração	Art. 146 CTN: critério jurídico não pode ser alterado após a NFe
Insegurança jurídica como modelo de arrecadação	Segurança jurídica como fundamento do sistema
Criatividade infralegal: interpretação muda sem lei	Regulamento que regulamenta, sem criar: 80% reproduz a LC 214/25
Contribuinte suporta custo de conformidade enorme	Custo de conformidade tendendo a zero para contribuintes inscritos
Contencioso como resultado inevitável	Contencioso eliminado na raiz pelo motor de regras único

6.3 A Condição: um Único Motor de Regras

O Lançamento por Declaração 3.0[62]só funciona se houver um único motor de regras para CBS e IBS. Dois motores de regras produzem duas interpretações,

%20 Idem. URV tributária e o fim da guerra fiscal do ICMS'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao- e-analise/artigos/urv-tributaria-e-o-fim-da-guerra-fiscal-icms Idem. 'URV tributária versus CPMF'. JOTA, 2016. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e- analise/artigos/urv-tributaria-versus-cpmf

[62]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'The Law is in the Air, O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-o-regulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil. Idem. 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significado-da-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor.

* Do autor: “A reforma tributária é ouro para as empresas: mas é preciso garimpá-la” (Portal da Reforma Tributária, 19 jun. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

potencialmente divergentes, da mesma lei. O contribuinte não pode ser submetido a dois lançamentos de ofício que divergem da interpretação da lei sobre o mesmo fato (**seria a instauração institucional do "MOTOR DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO"**).[63] A existência de dois sistemas paralelos com dois motores de regras distintos é a negação do Lançamento por Declaração 3.0. Ela restaura a insegurança jurídica que o novo modelo deveria eliminar.

Portanto: um único motor de regras não é apenas uma preferência de design tecnológico. É a condição necessária para que o Lançamento por Declaração 3.0 funcione como prometido pela reforma. É um imperativo constitucional.

7. Administração Tributária 3.0: As Obrigações Institucionais da RFB e do CG-IBS

7.1 O Paradigma da OCDE Tax Administration 3.0

A OCDE, no Tax Administration 2023, consagrou o paradigma da Administração Tributária 3.0: administrações tributárias modernas migram de um modelo reativo, baseado em auditoria post-facto e litígio, para um modelo proativo, baseado em facilitação do cumprimento voluntário, fiscalização proporcional ao risco e serviço ao contribuinte.[64]

Três pilares estruturam esse novo paradigma:

- **Serviço:** o fisco facilita o cumprimento das obrigações tributárias, fornecendo ao contribuinte todas as informações e ferramentas de que ele precisa para cumprir voluntariamente, antes do fato gerador, não depois.
- **Proporcionalidade:** a fiscalização é concentrada nos contribuintes de maior risco tributário, com base em análise de dados e machine learning. Contribuintes em conformidade não são fiscalizados desnecessariamente.
- **Cooperação:** as administrações tributárias dos diferentes entes compartilham dados, provas e estratégias em tempo real, eliminando redundâncias e maximizando a eficiência do sistema.

O Sistema CBS/IBS foi projetado exatamente sobre esse paradigma. O motor de regras é o instrumento de serviço por excelência: o fisco oferece ao contribuinte a interpretação oficial da lei antes do fato. A fiscalização baseada em risco é viabilizada pelo SINAFI. A cooperação é mandatória pela EC 132/23.

Mas o paradigma da Administração Tributária 3.0 exige, como condição tecnológica, um sistema único e integrado. Não é possível oferecer serviço de qualidade ao contribuinte com dois sistemas que produzem respostas diferentes. Não é possível fazer fiscalização proporcional ao risco sem um único perfil de risco compartilhado

[63] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de-sistemas-paralelos-de-cbs-e-ibs/

[64] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonho-possivel-da-administracao- tributaria-integrada-3-0 OCDE. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. JUNQUEIRA-VARELA, Raúl Félix; LUCAS-MAS, Cristian Óliver. Revenue Administration Handbook. World Bank Group, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en/full-report.html

© Eurico Marcos Diniz de Santi

entre todos os fiscos. Não é possível cooperar sem uma plataforma tecnológica comum.

7.2 Servidores do Estado, Não do Governo: A Missão Constitucional dos Agentes Fiscais

O art. 37 da CF/88 consagra os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência como fundamentos da administração pública. Os agentes fiscais, auditores da RFB, agentes fazendários estaduais e fiscais municipais, são servidores do Estado, não do governo de plantão. Sua missão constitucional é aplicar a lei com eficiência, transparência e respeito ao contribuinte.*

No modelo da 'responsabilidade dispersiva', que vigorou sob o regime do lançamento por homologação, o fisco sistematicamente transferiu suas obrigações ao setor produtivo. Empurrou a interpretação da lei ao contribuinte. Empurrou o cálculo do tributo ao contribuinte. Empurrou o risco da interpretação errada ao contribuinte. E reservou para si o direito de discordar, anos depois, com base em critérios que nunca havia comunicado. Esse modelo é incompatível com os princípios constitucionais da EC 132/23. A reforma não foi concebida para que o fisco continue fugindo de suas responsabilidades, foi concebida para que o fisco finalmente as assuma. O motor de regras é a assunção da responsabilidade interpretativa pelo fisco. A calculadora tributária é a assunção da responsabilidade de cálculo pelo fisco. A NFe como lançamento definitivo é a assunção da responsabilidade de constituição do crédito pelo fisco.

7.3 A Superação das Desconfianças Federativas: Um Chamado à Maturidade Institucional

Há resistências. Há desconfianças entre a RFB e o CG-IBS. Há o peso da cultura patrimonialista que Raimundo Faoro descreveu com precisão: cada órgão como extensão do poder político, servindo ao governante que o ocupa, não ao Estado que o financia. Cada ente com seus sistemas proprietários, seus procedimentos exclusivos, suas interpretações reservadas.[65] Mas a Constituição não admite patrimonialismo de Estado no Sistema CBS/IBS. O art. 156-B, inciso V, da EC 132/23 é claro: o CG-IBS coordena as atividades de fiscalização com vistas à integração. O art. 37, inciso XXII, da CF/88 é claro: as administrações tributárias atuam de forma integrada. O art. 145, §3º, da CF/88 é claro: cooperação é princípio constitucional do sistema tributário.[66] A pergunta prática é simples: faz sentido que a RFB construa um sistema para interpretar a LC 214/2025 e o CG-IBS gaste recursos públicos para construir outro sistema para interpretar a mesma lei? A resposta é não. Não faz sentido jurídico. Não faz sentido econômico. Não faz sentido administrativo. Não faz sentido para o

[65]FAORO, Raimundo. Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Narcos tributário e a reabilitação da federação, do voto dos poderes

[66]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil'. JOTA, 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas- especiais/pulso-da-reforma/bem-vindo-comite-gestor-do-ibs-a-reforma-tributaria-como-arquitetura-de-sentido-no- brasil Ainda em 'O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-comite-gestor-do-ibs-e-a-virada-historica-do-federalismo-brasileiro

* Do autor: “Sigilo fiscal, uma morte anunciada” (Consultor Jurídico, 13 jun. 2013).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

contribuinte que terá que navegar dois sistemas com potencial de produzir resultados diferentes.

O chamado desta Nota é à maturidade institucional: RFB e CG-IBS devem superar desconfianças, reconhecer que servem ao mesmo Estado e ao mesmo contribuinte, e construir juntos, sob o mandato constitucional do art. 37, inciso XXII, e do art. 156-B, inciso V, o único sistema integrado que a Constituição admite.

> **NÃO FAZ SENTIDO**, jurídico, econômico ou administrativo, que a RFB construa um sistema para interpretar a LC 214/2025 e o CG-IBS construa outro sistema para interpretar a mesma lei. **FAZ SENTIDO** que ambas as instituições construam, conjuntamente, um único sistema integrado que sirva ao contribuinte, respeite a Constituição e elimine o contencioso tributário.

8. Conclusão: O Sistema CBS/IBS Exige Integração: Não Há Alternativa Constitucional

A reforma tributária aprovada pela EC 132/2023 e regulamentada pela LC 214/2025 desenhou um sistema de uma beleza técnica e uma clareza constitucional que o Brasil nunca havia experimentado. Um único fato gerador. Uma única base de cálculo. Um único regulamento. Uma única NFe. Um único motor de regras.

Esse design constitucional é incompatível com a existência de dois sistemas informatizados autônomos e paralelos, um da RFB para CBS e outro do CG-IBS para IBS. A incompatibilidade não é de opinião, é jurídica. Ela decorre diretamente do art. 149-B, do art. 156-B, inciso V, do art. 37, inciso XXII, e dos princípios estruturantes da EC 132/23. A integração tecnológica do Sistema CBS/IBS não é um desafio técnico, é um imperativo constitucional. A tecnologia da informação disponível no Brasil em 2026 é mais do que suficiente para construir o sistema integrado descrito nesta Nota. O que existe é um desafio institucional: a superação das desconfianças federativas, do patrimonialismo de Estado e da cultura da 'responsabilidade dispersiva'.

O primeiro ano de vigência da reforma tributária é o momento ideal para vencer esse desafio. O Congresso, o Executivo Federal, os estados e os municípios aprovaram uma reforma histórica. Cabe agora às administrações tributárias honrá-la, construindo, juntas, o único sistema integrado que a Constituição admite e o contribuinte merece.[67] O setor produtivo brasileiro espera que o fisco finalmente faça o seu trabalho: interpretar a lei, parametrizar o motor de regras, calcular o tributo e deixar o empresário livre para produzir. Os 215 milhões de consumidores-eleitores esperam transparência total sobre quanto pagam de imposto e para quem. O Brasil espera a reforma que aprovou.

RFB e CG-IBS: a Constituição é quem comanda. A integração não é opcional. Law and love, e a LC 214/2025, is in the air.

> **Os três imperativos da integração tecnológica CBS/IBS. I. Constitucional:** art. 37, XXII, art. 149-B e art. 156-B, § 2º, V, e §§ 6º e 7º, da CF/88 determinam integração. Não há

[67] CCiF. Nota Técnica XXVIII, Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). Dezembro de 2024. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/12/Sumario-Executivo-SINAFI.pdf. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario Ainda em 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-esta-morto

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> alternativa constitucional. **II. Jurídico:** um único motor de regras é condição necessária para o Lançamento por Declaração 3.0 e para a eficácia do art. 142 do CTN. Dois motores restauram a insegurança jurídica. **III. Econômico:** dois sistemas paralelos destroem os ganhos de produtividade da reforma, oneram desproporcionalmente as PMEs e alimentam o contencioso que a reforma foi concebida para extinguir.

Referências

CCiF. Nota Técnica n. 1/2015, Princípios Fundantes do Sistema CBS/IBS.

CCiF. Nota Técnica n. 1/2019

CCiF. Nota Técnica XXVIII, Sistema Nacional de Fiscalização Integrado (SINAFI). Dezembro de 2024. Disponível em: https://ccif.com.br/xxviii-nota-tecnica-sistema-nacional-defiscalizacao-integrado-sinafi/

FAORO, Raimundo. Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2014

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de-sistemasparalelos-de-cbs-e-ibs/

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'A autópsia da morte do contencioso tributário'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-dareforma/a-autopsia-da-morte-do-contencioso-tributario Ainda em 'O contencioso tributário está morto'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-contencioso-tributario-estamorto

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Narcos tributário e a reabilitação da federação, do voto dos poderes e da legalidade'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-eanalise/artigos/narcos-tributario-e-a-reabilitacao-da-federacao-do-voto-dos-poderes-e-dalegalidade

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Bem-vindo, Comitê Gestor do IBS: a reforma tributária como arquitetura de sentido no Brasil'. JOTA, 7 abr. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/bem-vindo-comite-gestor-doibs-a-reforma-tributaria-como-arquitetura-de-sentido-no-brasil

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturasespeciais/pulso-da-reforma/o-comite-gestor-do-ibs-e-a-virada-historica-do-federalismobrasileiro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Agentes CBSmith & IBSmith e o risco de sistemas paralelos de CBS e IBS (uma homenagem ao Professor Isaias Coelho): https://www.reformatributaria.com/opiniao/agentes-cbsmith-ibsmith-e-o-risco-de-sistemasparalelos-de-cbs-e-ibs/

SANTI, Eurico Marcos Diniz de.'Sete diretivas para a reforma do sistema tributário'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sete-diretivas-reformasistema-tributario-2019 .

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'É hora da reforma da qualidade na tributação sobre o consumo'. JOTA, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ehora-da-reforma-da-qualidade-na-tributacao-sobre-o-consumo .

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Reforma da tributação de bens e serviços'. JOTA, 2019. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-da-tributacao-debens-e-servicos

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Nossa reforma tributária'. JOTA, 2023. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/nossa-reforma-tributaria

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonhopossivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'The Law is in the Air, O regulamento CBS/IBS e o fim da criatividade infralegal no Brasil'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/the-law-is-in-the-air-oregulamento-cbs-ibs-e-o-fim-da-criatividade-infralegal-no-brasil

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Mitos do pacto federativo'. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo Idem.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'Desvendando o futuro do sistema da CBS'. JOTA, 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desvendando-o-futuro-dosistema-da-cbs.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonhopossivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://valor.globo.com/legislacao/artigo/o-absurdo-da-convivencia-de-sistemas-paralelosde-cbs-e-ibs.ghtml

SANTI, Eurico Marcos Diniz de 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-

© Eurico Marcos Diniz de Santi

significado-da-publicacaoconjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEC 45 - IBS - mitos pacto federativo. JOTA, 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; 'Desvendando o futuro do sistema da CBS'. JOTA, 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desvendando-o-futuro-dosistema-da-cbs.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O sonho possível da administração tributária integrada 3.0'. JOTA, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-sonhopossivel-da-administracao-tributaria-integrada-3-0

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. 'O absurdo da convivência de sistemas paralelos de CBS e IBS'. Valor Econômico, Legislação & Tributos SP, 7-9 mar. 2026: https://valor.globo.com/legislacao/artigo/o-absurdo-da-convivencia-de-sistemas-paralelosde-cbs-e-ibs.ghtml

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sete desafios da reforma tributaria: law & love is in the air https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2026/05/sete-desafios-dareforma-tributaria-law-love-is-in-the-air.shtml

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Ainda em, 'O significado da publicação conjunta do regulamento CBS/IBS pela Receita e pelo Comitê Gestor'. JOTA, Pulso da Reforma, 2025. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/pulso-da-reforma/o-significadoda-publicacao-conjunta-do-regulamento-cbs-ibs-pela-receita-e-pelo-comite-gestor

OCDE. Tax Administration 2023: Comparative Information on

OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris:

OECD Publishing, 2023. JUNQUEIRA-VARELA, Raúl Félix; LUCASMAS, Cristian Óliver. Revenue Administration Handbook. World Bank Group, 2024 https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en/full-report.html TADAT, Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. Guia de Melhores Práticas Internacionais

© Eurico Marcos Diniz de Santi

CBS/IBS na base de cálculo do ICMS: o leading case e o absurdo jurídico da tese

◆

O artigo do Portal sobre a liminar da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, a íntegra da decisão e a Nota Técnica XXIX do CCiF

Este capítulo reúne, em sequência, três textos sobre o mesmo tema: o artigo publicado no Portal da Reforma Tributária em 25 de setembro de 2026, a decisão liminar que ele comenta e a Nota Técnica XXIX do Centro de Cidadania Fiscal, de julho de 2025, que antecipou os fundamentos acolhidos pelo juízo.

I. CBS/IBS na base de cálculo do ICMS e o leading case favorável ao contribuinte: a liminar concedida pela 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo

O que o Judiciário já disse, o que a Emenda Cidadã diz a mais, e por que a autoridade que insiste na tese responde funcional e pessoalmente por esse ato

1. O julgado

Em 9 de setembro de 2026, o juiz Márcio Ferraz Nunes, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, deferiu liminar em mandado de segurança preventivo impetrado por Privalia Brasil S.A., varejista de comércio eletrônico, para assegurar-lhe o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto durar a coexistência com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem incluir os novos tributos em sua base de cálculo, com suspensão da exigibilidade (art. 151, IV, do CTN) e ordem para que o Fisco se abstenha de lançar, autuar, negar certidão ou inscrever em dívida ativa por esse fundamento.[68]

O ato coator não é uma autuação; é uma interpretação. As Respostas às Consultas 32.303/2025 e 33.083/2026 da Sefaz-SP fixaram que, embora desonerados em 2026, o IBS e a CBS integrarão automaticamente a base do ICMS a partir de 2027, por comporem o valor da operação. O juízo reconheceu que a resposta a consulta vincula as autoridades fazendárias e configura ameaça concreta e iminente: a primeira lição do julgado é que o esclarecimento de gabinete é ato atacável antes de produzir a lesão.*

No mérito, cinco fundamentos encadeados. Primeiro, a estrita legalidade: art. 150, I, da Constituição e art. 97, IV e § 1º, do CTN, pelos quais toda alteração que torne mais onerosa a base de cálculo depende de lei. Segundo, a reserva de lei complementar para a base dos impostos (art. 146, III, "a"), que no ICMS é o art. 13 da LC 87/1996. Terceiro, o núcleo: o silêncio eloquente do legislador. A LC 227/2026, ao adaptar a Lei Kandir à reforma, acrescentou ao § 1º do art. 13 apenas o inciso III, para dizer que a partir de 2027 somente o Imposto Seletivo integra a base do ICMS. "Quando houve a intenção de incluir uma das novas exações na base do imposto estadual, a norma o fez

[68] TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Impetrante Privalia Brasil S.A., Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026. Eficácia suspensa pela Presidência do TJSP em 9 de novembro de 2026 (Suspensão nº 2270251-20.2026.8.26.0000).

* Do autor: "Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã" (Portal da Reforma Tributária, 19 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

de modo específico e restrito"; incluir o IBS e a CBS "a pretexto de mera interpretação do termo valor da operação" é ampliação de base sem lei, em ofensa aos arts. 97 e 110 do CTN. Quarto, a arquitetura do sistema: neutralidade, transparência e vedação à cascata; o IBS e a CBS "foram expressamente desenhados como tributos cobrados por fora do preço", com split payment. Quinto, a natureza dos valores: "mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante", por analogia ao Tema 69 do STF.

É, até onde se sabe, a primeira decisão favorável ao contribuinte sobre o tema. Liminar, de primeiro grau, com efeito restrito; mas fixa com precisão de relojoeiro a tese que os próximos mandados vão repetir. Um *leading case** *não decide por todos: ensina a todos como decidir.*

2. O que eu havia sustentado

Em julho de 2025, na Nota Técnica XXIX do CCiF, chamei de absurdo jurídico a tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base do ICMS e do ISS.[69] Em 2026 a tese voltou com carimbo, e a ela dediquei o texto final da tetralogia das cláusulas pétreas, ainda inédito quando a liminar foi proferida.[70] Os argumentos cabem em cinco proposições.

Primeira, a norma de clausura. Em direito público, tudo o que não está expressamente permitido é proibido; competência se prova por norma que atribui, não por ausência de norma que proíba. Dizer que "não há vedação específica" é *argumentum ad ignorantiam*, a confusão, em Alchourrón e Bulygin, entre permissão fraca e permissão forte. A Constituição precisou da EC 33/2001 para escrever que o ICMS integra a própria base (art. 155, § 2º, XII, "i"); para o próprio ICMS exigiu-se autorização expressa, e para a CBS e o IBS ela não existe.

Segunda, a falsa analogia. PIS e COFINS entravam na base do ICMS porque eram tributos por dentro; a CBS e o IBS nascem fora do preço por definição constitucional (art. 156-A, § 1º, IX; art. 195, § 17). Substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

Terceira, o ADCT. Os arts. 128 e 130 não são cláusula geral de preservação de receita: são a disciplina exaustiva de como a receita será preservada. Se a saída do PIS e da COFINS da base do ICMS reduz arrecadação, a redução entra no cálculo do TCU e volta ao Estado pela alíquota de referência fixada pelo Senado, à luz do dia. A existência do mecanismo constitucional exclui toda técnica interpretativa com o mesmo fim; o argumento da Sefaz é afirmação do consequente vestida de *argumentum ad consequentiam*.

[69] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS. São Paulo: CCiF, julho de 2025.

[70] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Cidadania, Feudalismo Fiscal e a Nova República da Emenda Cidadã: texto final da tetralogia das cláusulas pétreas, analisando a Resposta à Consulta 33.083/2026 da Sefaz-SP. Portal da Reforma Tributária, 2026. Ver também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026.

* Do autor: "CBS/IBS na base de cálculo do ICMS e o leading case favorável ao contribuinte: a liminar concedida pela 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo" (Portal da Reforma Tributária, 25 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Quarta, a Federação. Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese, e Santa Catarina revogou a que adotara.[71] Na Federação do art. 156-B, com Comitê Gestor paritário e regulamento único, um sócio não decide por vinte e sete.

Quinta, as cláusulas pétreas. A EC 132 fortaleceu os quatro incisos do art. 60, § 4º. Se em 2019 a tese tivesse sido debatida no Congresso, ainda seria possível escrever na Constituição que a CBS integra a base do ICMS. Hoje é impossível, sequer por emenda. Uma resposta a consulta não emenda a Constituição.

3. Comparação

A liminar e o artigo convergem em três pontos. O juízo chamou de silêncio eloquente o que chamei de permissão forte: dois nomes para a mesma regra de fechamento do direito público. O juízo chamou de tributos cobrados por fora o que chamei de tributo republicanamente separado do valor da mercadoria: em ambos os casos, o IBS e a CBS não são valor da operação porque a Constituição os pôs ao lado dela. E o juízo tratou a resposta a consulta como ato coator vinculante, que é o ponto de partida do meu artigo: a consulta não esclarece, legisla por gabinete.

As diferenças não são divergências; são camadas. A liminar decide no plano da legalidade, e decide bem: para conceder a segurança bastava mostrar que não há lei. O artigo pergunta o que a liminar não precisava perguntar: se houvesse lei, ela valeria? A resposta é não, e aí o caso deixa de ser um problema de Lei Kandir e vira um problema de República. A liminar não enfrenta o ADCT, que a Sefaz invoca como se fosse cláusula geral de preservação de receita; não olha para os 27 entes; e não chega ao art. 1º nem às cláusulas pétreas.*

Há um ponto em que a liminar vai mais longe do que eu fui. Ao qualificar os valores de IBS e CBS como receita dos entes credores em trânsito pela contabilidade da impetrante, o juízo transportou para o ICMS a *ratio** *do Tema 69, que na Nota Técnica XXIX aparecia apenas como advertência sobre o contencioso. É passo ousado, porque o Tema 69 tratou de receita, e a base do ICMS é valor da operação. Mas é coerente com o split payment: o valor que a instituição de pagamento segrega e entrega ao ente credor sem passar pelo caixa do vendedor é o exemplo mais puro de ingresso que não é preço. O constituinte fez do split payment a prova material de que o tributo não é preço.*

4. Conclusão: incompetência absoluta e responsabilidade funcional e pessoal

A liminar diz que não há lei. A Emenda Cidadã diz mais: não pode haver. Lei estadual não pode incluir, porque a base dos impostos é reserva de lei complementar nacional (art. 146, III, “a”), e a lei complementar que trata da matéria calou sobre o IBS e a CBS. Lei complementar não pode, porque os arts. 156-A, § 1º, IX, e 195, § 17, retiraram o IBS e a CBS do preço por comando constitucional, e devolvê-los à base de outro tributo é reintroduzir por via oblíqua o tributo por dentro. Emenda constitucional não pode, porque a EC 132 fortaleceu as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, II, III e IV: restaurar o tributo em tocaia dentro do ICMS retira do eleitor a informação que qualifica o voto, usurpa a função legislativa e suprime o direito

[71] Mapeamento de Eduardo Borges (GETAP) a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026.

* Do autor: “CBS/IBS na base de cálculo do ICMS e o leading case favorável ao contribuinte: a liminar concedida pela 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo” (Portal da Reforma Tributária, 25 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

concretizado à não cumulatividade plena. Não é tese minoritária; é impossibilidade jurídica em três graus.

Segue-se a responsabilidade. Servidores públicos não têm poder; têm competências delimitadas. Todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único), e a EC 132 deu a essa regra a sua forma tributária: quem paga o IBS e a CBS é o adquirente final, o cidadão-eleitor-contribuinte, e o tributo é destacado na nota para que ele veja quanto paga e a quem. A autoridade que, por resposta a consulta, manda incluir na base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora não interpreta a lei: legisla sem mandato, contra o texto constitucional e contra o titular do poder de que a sua competência deriva. O CTN já previa a consequência: "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (art. 142, parágrafo único). Onde não há lei, não há lançamento válido, e quem o pratica, ou o determina por orientação vinculante, responde pessoalmente por ele.[72]

Essa responsabilidade decorre de três premissas que a Emenda Cidadã tornou direito positivo: a cidadania fiscal é limite constitucional ao poder de tributar, condição de validade da própria competência; as quatro reformas veiculadas pela EC 132 reconstituíram de fato e de direito a República no Brasil, e o que fortaleceu cláusula pétrea integra o núcleo que o art. 60, § 4º, protege; e o destinatário de toda distorção do Sistema CBS/IBS não é a empresa, protegida pela não cumulatividade e pela neutralidade, mas o povo, contribuinte de fato e titular único do poder. Quem viola a primeira exerce competência que não tem; quem viola a segunda atenta contra a Constituição; quem viola a terceira lesa o soberano. A autoridade infratora responde pelas três, e responde pessoalmente, porque a competência é dela, o ato é dela e o povo não a autorizou.

O ICMS morre em 2033. A Resposta à Consulta 33.083/2026 quer que ele morra assombrando. A Justiça de São Paulo acaba de acender a primeira luz do corredor.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

II. A decisão liminar no Mandado de Segurança 1138866-98.2026.8.26.0053

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Comarca de São Paulo, 16ª Vara da Fazenda Pública. Processo Digital nº 1138866-98.2026.8.26.0053. Classe e assunto: Mandado de Segurança Cível, Base de Cálculo. Impetrante: Privalia Brasil S.A. Impetrados: Coordenador da Coordenadoria de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação, Inteligência de Dados e Atendimento (CFIS) e Diretor de Fiscalização de São Paulo (DIFIS). Juiz de Direito: Dr. Marcio Ferraz Nunes. Decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026. Documento público, disponível no e-SAJ do TJSP e publicado no Portal da Reforma Tributária.

Vistos.

[72]Sobre a responsabilidade pessoal do agente que lança sem lei, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. Transparência e Legalidade como Estratégias de Valorização da Atividade da Autoridade Tributária. São Paulo: Max Limonad, 2019. No plano penal, o excesso de exação (art. 316, § 1º, do Código Penal) é o limite exterior, que exige dolo; a responsabilidade funcional do art. 142 do CTN não o exige.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Cuida-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de medida liminar, impetrado por Privalia Brasil S.A. contra ato em vias de execução atribuído ao Coordenador da Coordenadoria de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação, Inteligência de Dados e Atendimento (CFIS) e ao Diretor de Fiscalização de São Paulo (DIFIS).

Narra a impetrante que atua no comércio varejista de variedades e mercadorias diversas por meio de comércio eletrônico, sujeitando-se ao recolhimento do ICMS perante o Estado de São Paulo (fls. 1/25). Argumenta que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e a edição da Lei Complementar nº 214/2025, foram instituídos a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), iniciando-se período de transição entre 2026 e 2033, no qual haverá concomitância entre as novas exações e o imposto estadual.

Aduz que a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo externou entendimento formal, por meio de Respostas a Consultas Fiscais (como as de nº 32.303/2025 e nº 33.083/2026), no sentido de que, a partir de 1º de janeiro de 2027, os valores da CBS e do IBS deverão ser integrados à base de cálculo do ICMS, por comporem o valor da operação.

Sustenta a ilegalidade e a inconstitucionalidade dessa inclusão, destacando a ausência de autorização legal expressa e a ofensa à estrita legalidade tributária, mormente após a Lei Complementar nº 227/2026, que apenas inseriu o Imposto Seletivo no artigo 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87/1996, silenciando propositadamente quanto ao IBS e à CBS. Invoca, por analogia, a orientação vinculante fixada no Tema 69/STF, ponderando que valores repassados ao Fisco, sobretudo diante do modelo de cálculo “por fora” e da retenção via split payment, configuram mero trânsito financeiro e não receita própria mercantil (fls. 1/25).

Em decisão inicial, foi determinada a retificação da classe processual para mandado de segurança e a comprovação do recolhimento da taxa judiciária e das diligências do oficial de justiça (fl. 72).

A impetrante recolheu a taxa judiciária e as despesas de condução (fls. 76/81), com certidão de regular vinculação e cancelamento das guias juntada aos autos (fl. 82).

Vieram os autos conclusos para deliberação quanto ao pedido liminar.

A pretensão liminar comporta integral acolhimento.

Para a concessão de liminar em mandado de segurança, o artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/2009 exige a presença concomitante do fundamento relevante (fumus boni iuris) e do risco de ineficácia da medida caso seja deferida apenas ao final (periculum in mora).

De início, resta plenamente configurado o cabimento da via mandamental preventiva. O justo receio de lesão não decorre de mera suposição subjetiva da impetrante, mas de orientação normativa e interpretativa formalizada e reiterada pela própria Administração Tributária paulista.

Nas Respostas às Consultas Tributárias nº 32.303/2025 e nº 33.083/2026, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo fixou a diretriz de que, embora

desonerada no ano de 2026, a exigibilidade do IBS e da CBS a partir de 2027 ensejará a automática integração de seus montantes na base de cálculo do ICMS, sob a alegação de comporem o preço e o valor da operação. A resposta a consulta fiscal possui efeito vinculante para as autoridades fazendárias, delineando ameaça concreta e iminente de autuação e cobrança tributária caso a contribuinte não proceda à inclusão.

A viabilidade do mandado de segurança preventivo diante do posicionamento formal manifestado pelo Fisco em resposta a consulta tributária é admitida pela jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo:

> EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. Creditamento de ICMS referente à aquisição de combustível, lubrificantes, pneus, peças de reposição e bens do ativo imobilizado, na proporção da receita das operações de exportação. Sentença que julgou extinto o feito, os termos do artigo 485, inciso VI, do Código de Processo Civil, por entender ausente qualquer ato coator/abusivo, já que a resposta à consulta administrativa formulada nada impõe nem exige da Impetrante. Insurgência. Admissibilidade. A resposta a uma consulta administrativa fiscal pode consubstanciar eventual lesão ao direito do contribuinte-consulente, razão pela qual é viável a impetração de mandado de segurança contra esse ato, em virtude de seu caráter vinculante e impositivo, justificador do receio de dano. Sendo possível a impetração preventiva contra a resposta dada pela administração à consulta fiscal, e considerando que as informações no mandado de segurança não foram prestadas pela autoridade indicada no polo passivo da impetração, devem os autos retornar à origem, onde, após a vinda das informações, deverá ser examinado o mérito da impetração. Recurso provido, com observação. (TJSP; Apelação Cível 1010838-20.2023.8.26.0053; Relator (a): Marrey Uint; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/09/2024; Data de Registro: 16/09/2024)

No tocante ao mérito do pedido de urgência, a plausibilidade jurídica do direito invocado assenta-se no princípio da estrita legalidade e tipicidade fechada da tributação, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97, inciso IV e § 1º, do Código Tributário Nacional. Segundo tais preceitos, a definição e qualquer alteração que torne mais onerosa a base de cálculo de um tributo dependem expressamente de lei.

O artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta da República reserva expressamente à lei complementar a fixação da base de cálculo dos impostos. No âmbito do ICMS, a matéria é regulada pela Lei Complementar nº 87/1996, cujo artigo 13 define a base imponível como o valor da operação.

Ao tratar dos tributos que expressamente integram essa base, o § 1º do artigo 13 da Lei Kandir prevê a inclusão do montante do próprio ICMS (inciso I) e de encargos acessórios (inciso II). Ocorre que o legislador federal, ao editar a Lei Complementar nº 227/2026 para disciplinar os reflexos da Reforma Tributária sobre a Lei Kandir, acrescentou ao referido parágrafo apenas o inciso III, estipulando expressamente que, a partir de 1º de janeiro de 2027, somente o valor correspondente ao Imposto Seletivo integrará a base de cálculo do ICMS.

Trata-se de hipótese evidente de silêncio eloquente do legislador complementar: quando houve a intenção de incluir uma das novas exações instituídas pela Reforma Tributária na base do imposto estadual, a norma o fez de modo específico e restrito. Não há, nem na Emenda Constitucional nº 132/2023, nem na Lei Complementar nº 214/2025, tampouco na Lei Complementar nº 87/1996, autorização para a inclusão da CBS ou do IBS na base de cálculo do ICMS.

Dessa forma, a pretensão do Fisco paulista de integrar o IBS e a CBS à base do ICMS a pretexto de mera interpretação do termo “valor da operação” traduz indevida ampliação da base de cálculo sem suporte em lei complementar nacional, transgredindo o artigo 97, inciso IV e § 1º, do Código Tributário Nacional e o artigo 110 do mesmo diploma.

Ademais, o novo sistema de tributação sobre o consumo instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 consagrou os princípios da neutralidade, simplicidade, transparência e vedação à cumulatividade “em cascata”. O IBS e a CBS foram expressamente desenhados como tributos cobrados “por fora” do preço, com expressa exclusão do ICMS de suas respectivas bases (artigo 69, § 2º, inciso II, da LC nº 214/2025) e instituição do mecanismo de segregação e repasse direto aos entes públicos via split payment.

Nesse cenário, os valores recolhidos a título de IBS e CBS configuram mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante, sem representar ingresso mercantil definitivo ou valor próprio da mercadoria vendida, em consonância com a lógica jurídica que veda a tributação sobre ingressos transitórios e estranhos à operação mercantil.

O perigo da demora (periculum in mora) decorre da iminência da entrada em vigor da cobrança a partir de 2027 e da necessidade premente de segurança jurídica para o planejamento contábil, precificação e parametrização dos sistemas emissores de documentos fiscais da empresa, afastando-se o risco de imposição indevida de autuações, óbices à regularidade cadastral e certidões fiscais.

Portanto, demonstrados a probabilidade do direito e o risco de dano, o deferimento da liminar é medida de rigor para suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente, na forma do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, DEFIRO A MEDIDA LIMINAR postulada, com fundamento no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/2009 c/c artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, para assegurar à impetrante o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto perdurar a coexistência desses tributos com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem a inclusão dos montantes correspondentes ao IBS e à CBS em sua base de cálculo, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário referente à parcela decorrente dessa pretendida inclusão.

Determino que as autoridades impetradas se abstenham de praticar quaisquer atos de coerção, lançamento, lavratura de auto de infração ou restrição cadastral (tais como negativa de expedição de certidão de regularidade fiscal ou inscrição em dívida

ativa) fundados exclusivamente na não inclusão da CBS e do IBS na base de cálculo do ICMS pela impetrante.

Para o integral cumprimento desta decisão, determino as seguintes providências:

a) notifiquem-se as autoridades coatoras apontadas na inicial sobre o teor desta decisão, bem como para que, no prazo legal de 10 (dez) dias, prestem as informações que entenderem cabíveis, nos termos do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 12.016/2009;

b) dê-se ciência do feito ao órgão de representação judicial do Estado de São Paulo (Procuradoria-Geral do Estado), enviando-se-lhe cópia da petição inicial para que, querendo, ingresse no feito, nos termos do artigo 7º, inciso II, da Lei nº 12.016/2009;

c) decorrido o prazo das informações, com ou sem manifestação, dê-se vista dos autos ao Ministério Público para oferecimento de parecer, no prazo de 10 (dez) dias, na forma do artigo 12 da Lei nº 12.016/2009;

d) providencie a Serventia a anotação da prioridade legal de tramitação do presente feito decorrente da concessão de medida liminar, conforme preceitua o artigo 7º, § 4º, da Lei nº 12.016/2009.

Intimem-se e cumpra-se.

São Paulo, 9 de setembro de 2026. Marcio Ferraz Nunes, Juiz de Direito. Documento assinado digitalmente nos termos da Lei 11.419/06.

III. Nota Técnica XXIX: o absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS

Centro de Cidadania Fiscal, julho de 2025. Diretores: Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Apoio técnico: Taina Fernandes de Carvalho Lemos. Secretaria: Sheila Barreto de Lima. Reprodução autorizada pela nota, com citação da fonte; texto recomposto no padrão desta apostila. A nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do CCiF.

Introdução

Não há texto sem contexto.

É fundamental compreender a gênese da PEC 45/19, que se converteu na EC 132/23, fundamento de validade da LC 214/25 que instituiu o Sistema IBS/CBS no Brasil, para interpretar os novos dispositivos atinentes à tributação sobre o consumo. Sem compreender o processo que culminou na EC 132/23 e na LC 214/25, é impossível interpretar os textos destes veículos normativos. Não é possível entender a literalidade das normas que instalam o Sistema IBS/CBS (enunciados) sem compreender a enunciação enunciada amplamente registrada nas notas técnicas publicadas desde 2015 no site do Centro de Cidadania Fiscal, CCiF, bem como os respectivos relatórios do deputado Aguinaldo Ribeiro e do Senador Eduardo Braga.

§ 1. Em direito público (direito constitucional, administrativo e tributário) tudo o que não estiver expressamente permitido é proibido

A PEC 45/19 aprovada na CCJ da Câmara dos Deputados, veda a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS:

© Eurico Marcos Diniz de Santi

> (IBS) Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)
>
> § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
>
> (...) IX, não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, IV e VIII, **155, II, 156, III, e 195, I, "b", IV e V**, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (...) (CBS) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (...) V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.
>
> (...) § 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, **155, II, 156, III**, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

Vem causando celeuma e injustificada insegurança jurídica a tese "fake" - sem qualquer consistência lógica e sem fundamento jurídico - levantada por intérpretes reféns do Sistema Tributário anterior à EC 132/23 (as viúvas do sistema ICMS/ISS) que ficam alarmados sobre a possibilidade de inclusão do IBS/CBS na base de cálculo do ISS e do ICMS em razão da simples ausência expressa da exclusão destes tributos no texto final da EC 132/23.

O fato gerador do ICMS/ISS é aquele previsto no sistema anterior à EC 132/23. Sem autorização constitucional expressa na nova ordem constitucional instituída pela EC 132/23 é JURIDICAMENTE IMPOSSÍVEL a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS.

§ 2. A LC 214/25 meramente repete os dispositivos constitucionais: não oferece qualquer fundamento para a tese aloprada de "deus ex machina" inserir o IBS/CBS na base de cálculo do ICMS/ISS superados pela EC 132/23

A LC 214/25, em plena harmonia com a EC 132/23, simplesmente repete os dispositivos constitucionais supracitados.

> Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.
>
> (...) § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:
>
> (...) V - o montante incidente na operação dos tributos a que se referem o inciso II do caput do art. 155, o inciso III do caput do art. 156 e a alínea "b" do inciso I e o inciso IV do caput do art. 195 da Constituição Federal, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) a que se refere o art. 239 da Constituição Federal, de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032.*

O fato de que atualmente a Contribuição ao PIS e a COFINS compõem a base de cálculo do ICMS tão apenas tem fundamento no Sistema anterior à EC 132. No novo sistema da EC 132/23 imperam JURIDICAMENTE os princípios da Simplicidade, Transparência, Neutralidade e Não-cumulatividade plena.

---

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 9, p. 542. Ver também "Reforma tributária, neutralidade e o setor de energia" (JOTA, 30 maio 2025); "O absurdo lógico e jurídico da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS" (JOTA, 17 jul. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A EC 132/23 instaurou ex vi do princípio da justiça tributária novo sistema em que a legalidade importa: não há tributo sem lei prévia que o autorize. Direito e Economia dialogam mediante "cópulas estruturais" (cf. Luhmann) que

necessariamente devem respeitar procedimentos e regras constitucionais.

Argumentos econômicos apelando para a falácia "Ad misericordiam" não podem romper os limites do "império do direito". O argumento econômico, de acordo com o qual é preciso inserir, sem respeitar as regras e procedimentos do direito - o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, é falacioso porque pretende convencer com base em uma alegada perda arrecadatória do Estado de aproximadamente 8% do valor da base de cálculo (relativo à Contribuição ao PIS e à COFINS, que serão extintos a partir de 2027).

Nem a modificação da Lei Kandir (LC 87/96), nem a modificação da LC 116/03, pode avançar sobre a nova ordem constitucional instalada pela EC 132.

A solução jurídica para Estados e Municípios manterem seus níveis arrecadatórios está no simples exercício da legalidade: basta aumentar, mediante as respectivas legislações estaduais e municipais as respectivas alíquotas do ICMS/ISS para compensar esta perda. Aliás, com o objetivo de aumentar a alíquota de referência, esse fato já vem se tornando uma prática dos estados e municípios nestes primeiros anos que antecedem a vigência da LC 214/25.

Além disso, compete aos estados e municípios resolverem suas disputas internas de poder e trabalharem juntos a lógica do novo federalismo fiscal ex vi do Princípio Constitucional da Cooperação (art. 145 § 3º da EC 132/23, para juntos encontrarem soluções institucionais, dentro da legalidade e da nova ordem constitucional, sem apelar para a manipulação de teses interpretativas criativas e inconsistentes que tão-somente retroalimentam a indústria do Contencioso Tributário[73], criando custos desnecessários, inundando o Poder Judiciário e correndo altos e irresponsáveis riscos de sucumbência para uma solução que só virá daqui a dez ou vinte anos com a decisão final do STF. Trata-se, sim, de caminho arriscado e irresponsável por parte das administrações tributárias dos estados e municípios.

§ 3. "Os 10 mandamentos do IVA" escritos pelo Profeta Isaias Coelho

Recentemente, a editoria JUSPODIVM solicitou-me a produção de uma espécie de "Bíblia da CBS/IBS", apelido fantasia, que já foi produzida, editada e lançada nesse mês de julho/2025, sob o título "Reforma Tributária do Brasil". Referida obra reúne artigos elaborados por mais de 70 autores protagonistas da concepção, sistematização e edição da EC 132/23, da LC 214/25 e do PLP 108/24. Ora, tratando-se de uma "Bíblia", não poderíamos olvidar dos "Manuscritos do Mar Morto". Foi assim que solicitei ao profeta e professor Isaias Coelho que escrevesse o genial texto de abertura do livro, "Capítulo 1 - OS 10 MANDAMENTO DO IVA", quais sejam:

1º Mandamento. Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária.

2º Mandamento. Não tributarás a produção.

[73]Ver Capítulo 3 do livro SANTI, Eurico. Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3º Mandamento. Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição.

4º Mandamento. Não onerarás o investimento em bens de capital.

5º Mandamento. Não esconderás o tributo.

6º Mandamento. Não complicarás o que é simples.

7º Mandamento. Tratarás com brandura os pequenos negócios.

8º Mandamento. Honrarás a pronta devolução do indébito.

9º Mandamento. Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo.

10º Mandamento. Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto.

No budismo, mestre é uma pessoa que orienta os discípulos a viverem de forma digna e a alcançar a felicidade. Mutatis mutandis, no direito tributário e no trajeto da reforma tributária (PEC 45/19, PEC 110/19, EC 132/23 e LC 214/25), gozei do privilégio de compartilhar o saber e a visão de mundo do Prof. Isaias Coelho, Doutor em Economia pela University of Rochester (1984), ex-Secretário Adjunto da Receita Federal, ex-secretário especial da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda durante o trâmite das PECs 45/19 e 110/19, Coordenador do NEF/FGV e diretor da Divisão de Política Tributária do FMI por 20 anos, tendo realizado missões para assistência técnica a reformas tributária em Angola, Argentina, Azerbaijão, Belarus, Bolívia, Chile, Chipre, Colômbia, Costa Rica, Egito, El Salvador, Etiópia, Federação Russa, Filipinas, Guiné-Bissau, Honduras, Hungria, Myanmar, Nicarágua, Paraguai, Peru, República do Quirguistão, São Tomé e Príncipe, Tailândia, Tajiquistão, Turquia, Uruguai, Uzbequistão e Vietnã.

No citado texto “OS 10 MANDAMENTOS DO IVA”, o Professor Isaias adverte que “O objetivo do IVA é substituir velhos impostos por um imposto melhor e mais inteligente. Não é expediente para aumentar a carga tributária. A receita do IVA deve ser a mesma, em porcentagem do PIB, que a dos tributos que ele substitui. A aceitação do IVA no Brasil muito deveu-se à promessa de uma reforma neutra do ponto de vista de arrecadação; o governo não se aproveitaria da reforma para enfiar a mão mais fundo no bolso do consumidor”.*

Segundo o profeta e professor do NEF/FGV, “As reformas anteriores carregavam um propósito arrecadador: todas as reformas encetadas no último meio século aumentaram a carga tributária (a carga tributária brasileira passou de 15,8% em 1947-63 para 24,1% em 1964-84, para 29% em 1990-2009 e para 32,5% em 2010-23). A presente reforma busca melhorar a qualidade da tributação, mantendo a carga tributária anterior. O Senado Federal estabelecerá alíquotas de referência (CF88, art. 130) capazes de assegurar a neutralidade arrecadatória. A partir dessas alíquotas de referência, estados e municípios poderão adotar alíquotas-padrão que reduzam ou elevem a carga tributária em suas jurisdições (LC214, art. 14). Aqui a moderação tributária ou a sanha arrecadatória se manifestará no processo democrático”.

A neutralidade da carga tributária da transição da Reforma Tributária foi condição necessária para a sua aprovação. Sem esta condição, a reforma tributária (i) não seria aprovada na CCJ, em 2019; (ii) não seria aprovada na Comissão de trabalho, liderada

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 597.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

pelos Deputados Reginaldo Lopes e Aguinaldo Ribeiro, em maio de 2023; (iii) não seria aprovada na votação do primeiro turno na câmara dos Deputados, em julho de 2023, (iv) não seria aprovada na votação do plenário do Senado Federal, em dezembro de 2023 e (v) não seria promulgada pelo Congresso Nacional, em 22/12/2023.

O texto original da PEC 45/19, redigido inicialmente pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), a pedido de Rodrigo Maia (então presidente da Câmara dos Deputados), trouxe:

> "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 relatório do Deputado João Roma à PEC 45/19, na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), confirma o mandamento de que "Não haverá aumento da carga tributária" na transição da Reforma Tributária

> "Pelo texto, as alíquotas de referência do IBS serão fixadas, em cada ano da transição, de modo a repor a perda de receita dos tributos cujas alíquotas serão reduzidas, mantendo, portanto, a carga tributária constante. (...) Pela proposta, cabe ao Senado Federal fixar, para cada um dos anos da transição, as alíquotas de referência (...) com base em estudos técnicos elaborados pelo Tribunal de Contas da União".

O relatório do Grupo de Trabalho liderado pelos Deputados Aguinaldo Ribeiro e Reginaldo Lopes, levado ao Plenário para votação em 1º turno da PEC 45/19, também afirma:

> "4.3.8. Transição para o novo modelo: A transição dos tributos atuais para o novo modelo deverá ser feita ao longo de alguns anos, tendo por referência as propostas constantes das PECs nºs 45 e 110, que contemplam uma mudança mais rápida para o PIS e a Cofins e uma alteração gradual para o ICMS e o ISS. A transição será feita de modo a manter a arrecadação dos tributos atuais como proporção do PIB. Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária".

Enfim, o relatório do Senador Eduardo Braga que subsidiou a aprovação da PEC 45/19 no Senado Federal reitera:

> "O art. 130 do ADCT introduziu uma espécie de trava tributária de forma a manter a carga tributária do IBS e da CBS como proporção do PIB em relação aos tributos que irá substituir. Se, em 2027 e 2028, a alíquota de referência da CBS implicar aumento de carga tributária da União comparativamente ao período 2012-2021, a alíquota de referência será revista para baixo em 2030, de forma a não aumentar a carga tributária."*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 2, p. 594. Ver também "'Pax brasileira' e controle da carga tributária: o papel do TCU na reforma tributária" (Portal da Reforma Tributária, 7 nov. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

§ 4. A pretensão de manipular a EC 132/23 afronta 8 dos mandamentos que informaram a nova ordem constitucional: (i) Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária; (ii) Não tributarás a produção; (iii) Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição; (iv) Não onerarás o investimento em bens de capital; (v) Não esconderás o tributo; (vi) Não complicarás o que é simples; (ix) Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo e (x) Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto

O CCiF apoia, ainda que entenda que seja juridicamente desnecessário, o projeto de lei em tramitação na Câmara dos Deputados, que tem por objeto a vedação expressa da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS, ISS e IPI[74].

O projeto ajuda as autoridades tributárias em termos de educação fiscal, mas trata-se de mero exercício explicitador do princípio lógico da idempotência do conjuntor.

Enfim, na EC 132/23 não há autorização para inclusão de outros tributos na base de cálculo do ISS[75], nem do ICMS.[76]. Portanto, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo desses tributos demandaria alterações na Lei Kandir, na LC 116/03 e nas respectivas legislações ordinárias estaduais e municipais.

Ademais, a inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS/ISS viola princípios fundamentais do sistema tributário nacional.

De um lado, viola os princípios da neutralidade (artigo 156-A, § 1º, da Constituição) e da não cumulatividade (artigo 156-A, § 1º, inciso VIII, da Constituição).

Viola a não cumulatividade porque o IBS e a CBS são tributos que devem incidir sobre o valor agregado a cada etapa da cadeia produtiva, de modo a não interferir nas decisões econômicas dos consumidores ou fornecedores de bens e serviços. Assim sendo, o IBS e a CBS não podem ser calculados “por dentro” e também não podem incidir sobre o valor de outros tributos. Do mesmo modo, não devem compor a base de cálculo do ICMS/ISS.

Viola a neutralidade tributária porque gera um efeito em cascata, incidência cumulativa (tributo sobre tributo) e resíduo tributário. Tudo isso aumenta indevidamente a carga tributária efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, afetando a concorrência e economia nacional.*

De outro lado, viola os princípios da simplicidade e transparência, inseridos no ordenamento tributário brasileiro no § 3º do artigo 145 da Constituição, sendo aplicáveis a todos os tributos nela previstos. Tais princípios configuram mandamentos de otimização que devem ser observados na maior medida possível, de modo a transformar um sistema complexo, com multiplicidade de regras e incongruências sistêmicas, que provocam instabilidade e insegurança jurídica, em um sistema simples, consistente e que promova maior segurança jurídica.

Nesse sentido, tão teratológica tese de que o IBS e a CBS compõem a base de cálculo do ICMS/ISS viola a simplicidade porque adiciona uma camada de complexidade ao sistema tributário, que dificulta a apuração dos tributos, aumentando o custo de

[74]PLP 16/2025, de autoria do deputado Gilson Marques (NOVO-SC) propõe alterações na LC 87/1996 (Lei Kandir, do ICMS) e na LC 214/2025 (Lei Complementar do IBS, CBS e IS).

[75]A LC 116/2003 determina o “preço do serviço” como base de cálculo do ISS.

[76]Lei Kandir, art. 13, §1º.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 447. Ver também “O absurdo lógico e jurídico da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS” (JOTA, 17 jul. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

conformidade dos contribuintes, bem como a própria fiscalização por parte da administração tributária.

Viola a transparência porque a incidência de tributos que se aplicam sobre si mesmos ou sobre outros tributos paralelos por vezes impede que o consumidor possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, sendo uma técnica utilizada justamente para esconder do consumidor o peso do tributo[77].

Ainda, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, além de ser inconstitucional por violar a neutralidade, não cumulatividade, simplicidade e transparência, tem o potencial de gerar um volume substancial

de contencioso administrativo e judicial, aumentando, consequentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário.

Além disso é bom advertir que, em 2017, o STF julgou o RE 574.706 e determinou que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Desse entendimento surgiram diversas teses que defendem a exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos, algumas que já possuem decisão de corte superior, e outras que ainda estão sendo debatidas judicialmente[78].

Em suma, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, do mesmo modo que a inclusão destes tributos na base de cálculo do IBS e da CBS, viola a neutralidade, a não cumulatividade, a simplicidade e a transparência do sistema tributário, gerando insegurança jurídica e instabilidade, com potencial de aumentar em demasiado o contencioso tributário.

Conclusões

C1. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS gera efeito cascata e resíduo tributário, o que aumenta indevidamente a carga tributária efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, comprometendo a neutralidade, princípio que informa o IBS e a CBS.

C2. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS dificulta a apuração dos tributos, aumenta o custo de conformidade dos contribuintes, e dificulta a fiscalização por parte da administração tributária, violando o princípio da simplicidade, que informa todo o sistema tributário nacional.

C3. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS esconde do consumidor o peso do tributo ao impedir que este possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, violando o princípio da transparência, que informa todo o sistema tributário nacional.

C4. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS tem o potencial de gerar um volume substancial de contencioso administrativo e judicial, aumentando, consequentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário, em

[77]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. COELHO, Isaías. et al. Reforma tributária e neutralidade do IVA. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 20-21.

[78]Cite-se, como exemplos, a exclusão do PIS e da COFINS de suas próprias bases, a exclusão de outros tributos, como o ISS, CPRB, IRPJ e CSLL da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

razão do julgamento do RE 574.706, que fez surgir diversas teses acerca da exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O giro antropocêntrico, a República do Empreendedorismo e a NT da Emenda Cidadã

◆

Os direitos corporativos tornaram-se direitos difusos incorporados ao art. 60, § 4º, da CF/88

O capítulo abre com "A República do Empreendedorismo", na versão preparada em outubro de 2026 para o jornal O Estado de S. Paulo, e segue com a Nota Técnica XXXI do Centro de Cidadania Fiscal, de 8 de outubro de 2026, que desenvolve a tese.

A República do Empreendedorismo

Os republicanos que fundaram este jornal em 1875 queriam um país em que o poder emanasse do cidadão; a reforma tributária entrega a eles o que faltava, um imposto que o cidadão vê e decide

A República brasileira nasceu num jornal. Em 1873, a Convenção de Itu deliberou fundar um partido e um diário para combater a monarquia e a escravidão. O diário circulou em 4 de janeiro de 1875, como A Província de S. Paulo, fundado por Américo de Campos, Rangel Pestana e José Maria Lisboa, com Campos Salles entre os sócios. É este jornal. Os pioneiros queriam três coisas: poder que emanasse do cidadão, e não da Coroa; ninguém como propriedade de ninguém; e uma Federação que distribuísse receita e decisão. Jorge Caldeira mostra que a República de 1891 foi, antes de tudo, uma reforma fiscal: entregou aos Estados o imposto de exportação e deu base material à autonomia.

O sonho ficou incompleto por um detalhe. O cidadão de 1891 votava e pagava; mas pagava sem saber quanto, e portanto votava sem saber sobre o quê. A escravidão acabou; a invisibilidade fiscal, não. Um século depois, Ulysses Guimarães proclamou a Constituição Cidadã e declarou mortos "a ditadura, a escravidão, a miséria". Definiu o cidadão como "o que ganha, come, sabe, mora, veste, calça, participa, decide". Faltou um verbo: paga. A Constituição de 1988 manteve um ICMS calculado por dentro do preço, cumulativo na prática e governado por convênios, um ISS fragmentado em mais de cinco mil legislações e contribuições em cascata. O brasileiro que recebe o Bolsa Família devolve cerca de um quarto do benefício em tributos escondidos no preço do que compra e acredita que quem paga é a empresa.

A Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, é a primeira que fecha esse ciclo. Nós a chamamos de reforma tributária, e ela é isso; mas é muito mais. No mesmo texto chegaram quatro reformas que fortalecem, uma a uma, as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da Constituição. Fortaleceu a Federação, com competência compartilhada, receita no destino e um Comitê Gestor paritário que coordena sem subordinar. Fortaleceu o voto, porque o imposto passa a vir destacado por fora na nota e a alíquota é decidida pelo representante que o cidadão elege. Fortaleceu a separação dos Poderes, porque instalou o império da lei: alíquota por lei, vedação de benefícios, regulamento único, fim do balcão. E fortaleceu os direitos individuais,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

porque trocou o sujeito da relação tributária: a deliberação sai das empresas, biombos sem voto, e vai para as pessoas físicas, que se tornam titulares visíveis de direitos.

Eis a notícia. As empresas não perderam direitos; deixaram de ter obrigações. No sistema CBS/IBS, o tributo é calculado por fora, gera crédito pleno em toda a cadeia e, por força da neutralidade, deixa de ser custo. Pessoa jurídica não consome: tudo o que compra é insumo, do aço ao cafezinho. Resta-lhe reter e repassar. E quando desaparecem as obrigações, os direitos que lhes eram correlatos migram para quem paga. Ambiente de negócios, não cumulatividade, transparência, segurança jurídica, não aumento de carga na transição, garantido pelo art. 130 do ADCT, deixaram de ser pretensões de uma empresa abstrata e passaram a ser direitos difusos dos 213 milhões de brasileiros que suportam o imposto sobre o consumo. O problema da empresa deixou de ser problema da empresa: é direito do povo ter um setor produtivo sem cascata e sem balcão.*

Os fatos confirmam. Em 12 de maio, a Receita Federal abriu, com o Conselho Federal de Contabilidade, um curso gratuito de dezoito módulos em que os próprios autores do regulamento ensinam, antes de 2027, como vão interpretar a lei: pela primeira vez, o Fisco oferece à sociedade o mesmo curso que dá a seus auditores. Quem segue o Fisco não corre risco. “Capacitar pessoas é humanizar pessoas”, disse o presidente do CFC. Adam Smith escreveu que a certeza do imposto vale mais do que a sua igualdade, porque a incerteza “encoraja a insolência e favorece a corrupção” de quem cobra. A Emenda 132 positivou essa máxima no art. 145, § 3º: simplicidade, transparência, justiça, cooperação. O liberalismo deixou de ser preferência e virou garantia constitucional de todo brasileiro.

Rompe-se uma dupla mentira: a de que a empresa é inimiga do trabalhador e a de que o contribuinte é sonegador em potencial. No lugar das duas, uma só relação: o cidadão que trabalha, consome e vota, servido por empresas que produzem sem cascata e por um Estado que cobra sem esconder. Nasce uma República do Empreendedorismo, em que empreender é interesse de todos, porque os direitos do empreendimento pertencem a quem paga.

Os pioneiros de 1875 queriam uma República sem Coroa e sem escravos. Ulysses queria uma Constituição sem ditadura e sem miséria. A Emenda 132 entregou a ambos o que faltava: um imposto sem biombo, em que o poder que emana do povo pode, pela primeira vez, ser medido pelo povo que o sustenta. Quem sabe quanto paga pergunta o que recebe; quem pergunta cobra; quem cobra é cidadão. O sonho dos fundadores deste jornal não era um país sem impostos. Era um país em que o cidadão soubesse o que paga e decidisse o que faz com isso. Esse país começou a existir em 20 de dezembro de 2023.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

* Do autor: “O grande realinhamento invisível, mas constitucional, a favor do empreendedorismo” (Portal da Reforma Tributária, 15 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Técnica XXXI: A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária

Centro de Cidadania Fiscal, São Paulo, 8 de outubro de 2026. Diretores-fundadores: Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Secretaria: Sheila Barreto de Lima. Reprodução autorizada pela nota, com citação da fonte; texto recomposto no padrão desta apostila, com as figuras do original. A nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do CCiF.

Introdução

A Emenda Constitucional 132/2023 é maior do que o nome pelo qual a conhecemos. Nós a chamamos de "reforma tributária", e ela é isso; mas é também muito mais. No mesmo veículo normativo em que chegou a reforma da tributação sobre o consumo chegaram os fundamentos que as repúblicas que adotam o imposto sobre valor agregado compartilham: o cidadão que vê o imposto que paga, o voto que decide a alíquota que o onera, a tributação no destino que liga o tributo ao lugar em que se vive e se vota, a legalidade que dispensa o balcão. Mais de 170 países adotam o IVA, e o modelo que a Emenda recebeu é o que essa experiência consolidou.[79] Não foi a reforma tributária que trouxe esses fundamentos. Foi a Emenda que os trouxe, junto com ela, porque sem eles a reforma tributária não seria juridicamente possível.

Essa é a notícia que este texto quer registrar. A Emenda Constitucional 132 veiculou cinco reformas. A primeira é a reforma tributária propriamente dita, que está em construção: é um processo, e depende da fixação das alíquotas de referência, da regulamentação, do funcionamento do Comitê Gestor e de uma transição que se estende até 2033. As outras quatro já estão instaladas desde 20 de dezembro de 2023: a reforma da Federação, a reforma do voto, a reforma da legalidade e a reforma dos direitos e garantias do contribuinte, cada uma coincidindo com e aperfeiçoando um inciso do art. 60, § 4º, da Constituição. Essas quatro não dependem de alíquota nem de regulamento; e já não admitem retrocesso. A gênese desse desenho, das notas técnicas do CCiF ao texto aprovado, está documentada em obras que registram, passo a passo, a enunciação da reforma.[80]

Wittgenstein escreveu que "os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo".[81] Vale também o inverso: ampliar o sentido de uma expressão é ampliar o mundo que ela nos permite ver. "Reforma tributária" é o nome do objetivo; as quatro reformas constitucionais são as condições que o tornaram possível, e vieram para ficar. Quem enxerga apenas o tributo vê a superfície; quem enxerga a Emenda inteira vê a Federação e a estrutura que a sustenta.

---

[79]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, Prefácio e Introdução, com a análise do modelo de IVA adotado em mais de 170 países; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías. *Reforma** tributária e neutralidade do IVA. *São Paulo: Max Limonad, 2023; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária sobre o consumo e a proposta de um IVA para o Brasil: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). In: VIEGAS, Miguel; BARROSO, Nuno (org.).* Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-* *19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020, p. 65-73.

[80]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023** e LC 214/2025. *São Paulo: JusPodivm, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de.* Reforma Tributária: Gênese* *e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; APPY, Bernard; MACHADO, Nelson; LUKIC, Melina Rocha et al. *Imposto sobre Bens e Serviços:** economia, direito e design normativo. *São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al.* Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45,* *PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

[81]WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2001, aforismo 5.6.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Compreendida em toda a sua extensão, a Emenda Constitucional Cidadã introduz uma nova perspectiva de controle de constitucionalidade. Não se trata mais dos direitos das empresas, já integralmente protegidas pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. O novo paradigma do controle é outro: o efeito da tributação sobre o seu destinatário final, o povo brasileiro. Essa é a tese central desta Nota Técnica. A Emenda não apenas se justifica pelo art. 1º, parágrafo único, da Constituição, como positiva o antropocentrismo enquanto princípio. Por isso, toda distorção na sua implementação, seja pela LC 214, pela LC 227, pelo regulamento do Comitê Gestor ou por qualquer ato infralegal, projeta-se diretamente sobre as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º. Controlar a constitucionalidade dessas normas não é uma opção entre várias interpretações possíveis. É um dever que decorre da própria arquitetura da Emenda. A obra de Fernando Abrucio sobre os barões da Federação, a *accountability* e a coordenação federativa ajuda a compreender o problema institucional ao qual essa interpretação responde.*

A Emenda que chamamos de "reforma tributária" veiculou, na verdade, a mais profunda transformação do núcleo republicano e federativo da história do Brasil desde a Constituição de 1891. A EC 132 levou ao ápice as cláusulas pétreas introduzidas pela CF88 e fortaleceu o núcleo republicano que deu sustentação, direção e fundamento ao processo de instalação e transição do Sistema CBS/IBS. O tributo é a superfície. As cláusulas pétreas são a estrutura. Em 2012, antes de existir a PEC 45, já propunha que a reforma fosse lida como reconstrução dos laços nacionais do federalismo e como resgate da dignidade do contribuinte.[82]

A reforma econômica foi, sim, o objetivo visível. Desde 2014 o trabalho do NEF/FGV e do CCiF teve três fins, repetidos em todas as notas técnicas[83]: aumentar a produtividade e a eficiência, melhorar o ambiente de negócios e garantir segurança jurídica, sem aumento de carga na transição. Mas o objetivo visível não esgota o fundamento jurídico. Toda reforma que se anuncia como econômica e se realiza por emenda constitucional carrega, goste-se ou não, uma segunda camada, a camada dos pressupostos que a tornaram juridicamente possível. É essa segunda camada que este texto reconstrói, em cinco movimentos: o fundamento antropocêntrico; as quatro reformas constitucionais, cada uma com a linha do tempo da cláusula pétrea que aperfeiçoou e fortaleceu; a cidadania fiscal; o método de controle que deles decorre; e a aplicação desse método a um caso concreto, a pretensão de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS.

Primeira Parte: o fundamento antropocêntrico

I. O art. 1º como fundamento de validade, não como retórica de abertura

O art. 1º, parágrafo único, da CF88 é a pedra de toque: "todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta

[82]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua (org.). *Agenda** contemporânea: Direito e Economia, 30 anos de Brasil. *São Paulo: Saraiva, 2012, t. 3, p. 54-76.*

[83]SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de** Cidadania Fiscal*, cit.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al.* Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23,* *do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Constituição". Esse enunciado não é retórica de abertura. É fundamento de validade. Kelsen ensinou que toda norma busca seu fundamento de validade em outra norma, até alcançar a norma fundamental que fecha o sistema.[84] No sistema constitucional brasileiro, essa norma fundamental não é abstrata, é nominada: o povo. Todo exercício de poder, inclusive o poder constituinte derivado que produziu a EC 132, precisa prestar contas a essa fonte. Uma emenda que se afasta do povo não perde eficácia por defeito de forma, carece de validade por defeito de origem.

II. O povo como contribuinte de fato e "de direito"

A CBS/IBS é imposto sobre valor agregado cobrado no destino. Essa técnica não é inócua; ela desloca o centro de imputação econômica do tributo. O contribuinte de direito, a empresa que apura, declara e liquida, não é quem suporta afinal o ônus econômico. Quem suporta é o contribuinte de fato, o consumidor final, porque o valor do tributo está embutido no preço. A doutrina da regra-matriz de incidência tributária já distinguia sujeito passivo direto de responsável e de substituto, mas a economia do tributo indireto vai além da dogmática processual, ela revela quem, na cadeia, efetivamente perde patrimônio.[85] E o consumidor final é, juridicamente, o povo do art. 1º.

Fecha-se aqui um círculo que a doutrina tributária clássica raramente explicita. O mesmo povo de quem emana o poder constituinte é quem, na ponta final da cadeia econômica, absorve o efeito de qualquer alteração na estrutura tributária que esse poder produza. A reforma não é algo que o Estado faz aos contribuintes-empresas. É algo que o Estado faz, por intermédio delas, como veículos, ao próprio povo soberano. Kelsen chamaria isso de retorno da norma à sua fonte de validade. Aqui, é o retorno do tributo à sua fonte de legitimação. Toda distorção na cadeia de incidência, toda majoração disfarçada de ajuste técnico na LC 214 ou na LC 227, toda interpretação do Comitê Gestor que amplie a base sem lei específica, recai sobre esse mesmo povo. Não há distorção tributária que fique confinada ao plano infraconstitucional, porque não há tributo indireto que fique confinado ao contribuinte de direito.

III. Cláusulas pétreas como blindagem do contribuinte

O art. 60, § 4º, IV, veda emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. O Supremo Tribunal Federal, na ADI 939-7/DF, relator ministro Sydney Sanches, julgada em 15 de dezembro de 1993, decidiu algo definitivo para esse raciocínio ao declarar inconstitucional dispositivo da EC 3/1993 que criou o IPMF sem respeitar a anterioridade e as imunidades: as limitações constitucionais ao poder de tributar, a legalidade, a anterioridade, as imunidades, são direitos e garantias individuais do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, mesmo quando o texto que as veicula está fora do Título III da Constituição.[86] Em 1993, ainda na pós-graduação da PUC-SP, o Professor Eurico de Santi escreveu sobre o IPMF no sistema constitucional tributário,

[84] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

[85] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Sobre o contribuinte no Sistema CBS/IBS, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Design normativo da Lei Complementar do IBS: "contribuinte" e "fato gerador". In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *As conquistas** comunicacionais no Direito Tributário atual. *2022*.

[86] STF, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 15.12.1993.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

no mesmo ano em que o Supremo o julgou.[87] Essa é a chave de todo o argumento. Se a jurisprudência já reconheceu que garantias tributárias dispersas no texto constitucional integram o núcleo pétreo, não há razão para negar o mesmo *status* *às garantias introduzidas pela própria EC 132.*

Isso significa que nem o poder constituinte derivado pode tocar no núcleo de proteção da pessoa que paga o tributo. A EC 132 não é exceção a essa blindagem, é confirmação dela. Uma reforma que se pretende legítima só pode alterar a estrutura de incidência, nunca a garantia individual que protege quem a suporta. O contribuinte, aqui, deixa de ser objeto de política fiscal e se torna limite ao próprio poder de reformar. Hart diria que essa é a diferença entre uma regra primária de conduta e uma regra secundária que baliza a própria produção das regras primárias.[88] A EC 132, ao positivar garantias do contribuinte, não criou apenas obrigações tributárias, criou uma regra de reconhecimento que qualquer LC, decreto ou resolução do Comitê Gestor deve respeitar sob pena de invalidade.

IV. A positivação do antropocentrismo pela própria EC 132

O art. 145, § 1º, já consagrava a personalização dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. A EC 132 foi além, inseriu o § 3º no mesmo artigo, determinando que o Sistema Tributário Nacional observe os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Não é interpretação doutrinária, é texto constitucional novo, produzido pela própria reforma que se está a fundamentar. A Emenda constitucionalizou sua própria vocação antropocêntrica. Era a agenda que o NEF/FGV sustentava havia mais de uma década: um sistema mais simples, transparente e democrático.[89]

Kant formulou o critério que essa positivação incorpora sem nomear: tratar o ser humano sempre como fim, nunca apenas como meio.[90] Um sistema tributário que se organiza pela simplicidade, pela transparência e pela justiça não está otimizando arrecadação como fim em si, está subordinando a técnica de arrecadação ao bem-estar de quem a suporta. É a inversão que separa o Estado fiscal do Estado fiscalista. E é também a razão pela qual qualquer regulamentação que reintroduza complexidade não essencial, opacidade de carga tributária ou tratamento não isonômico não comete apenas um erro de técnica legislativa, comete ilícito constitucional, por meio de uma reversão daquilo que o constituinte derivado elevou a princípio expresso do sistema.

V. O elo com os objetivos fundamentais da República

O art. 3º, I e III, fixam como objetivos fundamentais da República construir uma sociedade solidária, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. A devolução personalizada, o cashback, não é benefício acessório, é

[87] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF no sistema constitucional tributário. *Informativo Dinâmico IOB*, 1993; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF na Constituição de 1988. *Revista da APG (PUC-SP)*, 1993.

[88] HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

[89] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito Tributário em rede: em busca de um sistema mais simples, transparente e democrático. *Tributação em Revista*, v. 18, p. 41-42, 2012; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Reforma tributária precisa criar sistema simples e transparente. *Folha de S.Paulo*, 28 jul. 2019.

[90] KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa: Edições 70, 2007.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

instrumento direto de cumprimento desse artigo através da estrutura tributária, algo que o sistema anterior jamais operacionalizou. Pela primeira vez o desenho tributário brasileiro identifica a pessoa física, mede seu impacto individual e devolve valor a ela, não à média estatística, não ao setor produtivo, mas à pessoa, por nome e CPF.[91] O custo tributário do cashback é solidariamente repartido pela sociedade, conforme ditame constitucional.

A atenuação da regressividade, que o art. 145, § 4º, impõe a toda alteração da legislação tributária, completa o desenho. Nenhum desses institutos é concessão de política pública revogável por LC ordinária; são mecanismos que dão eficácia concreta a um objetivo fundamental da República, e por isso compartilham, na medida em que concretizam esse objetivo, da proteção que o art. 60, § 4º, confere aos direitos e garantias individuais que deles decorrem.

Segunda Parte: as quatro reformas constitucionais e as suas linhas do tempo

A reforma tributária em sentido estrito está em construção. O que começou em 2026 foi a transição, desenhada para impedir aumento de carga: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1% (ADCT, art. 125); ICMS e ISS só caem, um décimo ao ano, de 2029 a 2032, e só se extinguem em 2033 (arts. 128 e 129); e a alíquota de referência, calculada pelo TCU, não pode elevar a carga acima da média de 2012 a 2021 em proporção do PIB (art. 130). Para chegar a esse fim foi preciso reformar os pressupostos, e a ordem dos fatores é o argumento: a EC 132 fortaleceu as quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, mediante quatro outras reformas veiculadas em seu próprio texto, cada uma coincidindo com um inciso daquele parágrafo. Elas, sim, estão em vigor desde 20 de dezembro de 2023. Cada uma tem uma história, e a história explica a petrificação: as linhas do tempo que seguem mostram de que traumas cada inciso do art. 60, § 4º, nasceu e o que a Emenda de 2023 acrescentou a cada um deles.

VI. Reforma federativa (art. 60, § 4º, I)

A Federação é a primeira cláusula pétrea da história constitucional brasileira: antes do voto, antes da separação dos Poderes, antes do catálogo de direitos, foi a forma federativa que o constituinte de 1891 subtraiu à deliberação do Congresso, no art. 90, § 4º, e é a única cláusula presente em todas as Constituições que admitiram limites materiais à reforma. A Carta de 1824 instituiu a monarquia unitária; o Ato Adicional de 1834 desconcentrou sem federalizar; a Federação nasceu em 1889, gêmea da República, e nasceu petrificada em 1891, porque o federalismo brasileiro é centrífugo, formado por devolução de um centro que se descentraliza por ato próprio. Federação que nasce do centro pode ser reabsorvida pelo centro.[92] O século XX testou a blindagem três vezes: a Carta de 1937 omitiu a cláusula, e o Estado Novo substituiu

[91] Sobre a devolução personalizada no desenho da reforma, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma** Tributária para Você, Contribuinte, *cit.; sobre a relação entre cidadania fiscal e reforma tributária no debate público, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Cidadania fiscal e reforma tributária.* Folha de S.Paulo, *2 jan. 2020.*

[92] BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, art. 90, § 4º; FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Globo, 2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

governadores por interventores e queimou as bandeiras estaduais em cerimônia pública; a de 1946 restaurou a vedação e trouxe as normas gerais de Aliomar Baleeiro; e a de 1967, com a EC 1/1969, manteve a Federação formalmente pétrea enquanto o regime a esvaziava, na coordenação por subordinação. Lassalle explicaria o fenômeno: cláusula pétrea que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de folha de papel.[93] A Constituição de 1988 proclamou a união indissolúvel e elevou o Município a ente federativo; mas, na tributação do consumo, entregou autonomia sem unidade, 27 legislações estaduais e 5.570 municipais, o balcão de negociações bilaterais que se chamou guerra fiscal. O federalismo fiscal brasileiro nunca conheceu o equilíbrio; conheceu o pêndulo entre o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros.

Fernando Abrucio deu a essa patologia o seu nome definitivo. Em *Os barões da Federação*, examinou o protagonismo dos governadores na redemocratização: eleitos em 1982, ocuparam o vácuo deixado pelo centro, assumiram o controle das máquinas estaduais e tornaram-se os fiadores políticos da transição, sem que a autonomia recuperada viesse acompanhada de freios institucionais; ao controlar bases eleitorais, cargos e verbas, passaram a influenciar diretamente as bancadas federais, e o barão passou a governar, por procuração, a parte do Congresso que lhe deve o mandato.[94] Em 2005, Abrucio situou entre 1982 e 1994 a predominância de um federalismo estadualista, não cooperativo e frequentemente predatório, com o ultrapresidencialismo estadual, o uso político dos bancos estaduais, a transferência de custos à União e, nas relações entre Estados, a guerra fiscal como competição predatória; e a sua análise permite separar dois problemas que o debate jurídico confunde: assegurar autonomia federativa e controlar o exercício dessa autonomia.[95] O ICMS foi a arma do baronato: cada barão cobrava o seu tributo, concedia a sua isenção e escondia a sua conta, e o cidadão, que pagava por todos, não via nenhum. A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o gasto do barão; não devolveu ao cidadão a visibilidade do imposto que o barão cobrava. Essa é a lacuna que a EC 132 veio preencher. O que a cláusula protege, na jurisprudência do STF, não são os nomes “ICMS” e “ISS” nem a fotografia das competências de 1988: é a autonomia política, administrativa e financeira dos entes, a imunidade recíproca e a lealdade federativa.[96]

[93]LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

[94]ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec; Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

[95]ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005, esp. p. 46- 49.

[96]STF, ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007; RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18.06.2008; RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, j. 23.11.2016; ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.09.2014.

© Eurico Marcos Diniz de Santi



Figura 1. *Da Coroa à cláusula pétrea efetivada: a linha do tempo da Federação brasileira, de 1824 a 2023. Fonte: elaboração do autor.*

Fundamento: art. 156-A, caput e § 1º, V, VI e VII; art. 156-B; art. 149-B; art. 149- C; art. 159-A; ADCT, art. 131. A competência sobre o consumo é compartilhada por Estados, Distrito Federal e Municípios: o IBS não é imposto tomado dos entes, é imposto que os entes exercem juntos. Cada ente fixa por lei sua alíquota própria, e a receita pertence ao destino. O Comitê Gestor, paritário e não subordinado à União, edita o regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada e distribui. A Constituição de 1988 prometeu o federalismo cooperativo e entregou a guerra fiscal. Vinte e sete alíquotas estaduais divergentes, guerra de incentivos e contencioso bilionário foram o preço dessa promessa não cumprida.[97] A EC 132 converteu a promessa em instituição: uma base, uma lei e um regulamento, mas vinte e sete alíquotas estaduais e cinco mil quinhentas e setenta municipais, cada uma fixada legalmente por quem a cobra e a quem presta contas o eleitor local. Por cento e trinta anos, a cláusula pétrea federativa foi um limite sem instituição; o art. 156-B deu-lhe um motor. Em 2022, Abrucio reconheceu que, desde 1988, "construiu-se um federalismo de molde cooperativo, norteado por Sistemas Nacionais de Políticas Públicas", sobretudo nas políticas sociais, e incluiu entre os desafios pendentes "o aumento da cooperação federativa no plano tributário e orçamentário":[98] o federalismo cooperativo brasileiro nasceu no gasto, no SUS e no SUAS, e não chegara à receita. A EC 132 é a cooperação federativa chegando, enfim, ao plano tributário, e o Comitê Gestor do IBS é o seu Sistema Nacional. O Comitê Gestor não é um novo Confaz, cuja unanimidade era a medida da desconfiança entre titulares de competências separadas; o CGIBS administra uma competência constitucionalmente una, e a paridade que o estrutura é a medida da confiança institucionalizada.[99] E a LC 214/2025 ocupa, no Sistema CBS/IBS, a posição de norma geral que o CTN ocupava: a norma geral deixou de ser a moldura para tornar-se o próprio quadro.[100] A EC 132

[97]NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[98]ABRUCIO, Fernando Luiz. Federalismo brasileiro e projeto nacional: os desafios da democracia e da desigualdade. *Revista USP*, São Paulo, n. 134, p. 127-142, 2022, p. 137-138. A frase é de 2022 e não avalia a Emenda aprovada no ano seguinte.

[99]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Comitê Gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária. *JOTA*, 31 mar. 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa Reforma Tributária*, cit. Sobre as tensões do federalismo fiscal no regime anterior, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 167, p. 26-38, 2009.

[100]SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., p. 131 e seguintes; Lei Complementar 227, de 13 de janeiro de 2026, que explicita que o Comitê Gestor do IBS não está sujeito a tutela ou subordinação hierárquica

© Eurico Marcos Diniz de Santi

desarmou o barão sem desarmar o ente: a autonomia que a Constituição protege é a de fixar a própria alíquota diante do próprio eleitor, e não a de esconder isenções do eleitor alheio. Subordinar o Comitê Gestor, suprimir a alíquota própria, devolver a receita à origem ou transferir o IBS à União seria abolir a forma federativa, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe. É o efeito catraca do pacto federativo: gira para a frente, trava para trás. Em 1891, a Federação foi petrificada como promessa; em 1937 e em 1969, provou-se que pedra sem instituição é papel; em 2023, a promessa ganhou um corpo.

VII. Reforma do voto (art. 60, § 4º, II)

A petrificação do voto é filha da memória. A Carta de 1824 instituiu o voto censitário: só votava quem tinha renda. A Lei Saraiva, de 1881, introduziu eleições diretas ao preço de excluir os analfabetos, exclusão que sobreviveria mais de um século. A República Velha praticou o voto aberto e de cabresto, sob o olhar do coronel, na patologia que Victor Nunes Leal dissecou como compromisso entre o poder público e o poder privado local.[101] O Código Eleitoral de 1932 respondeu com três conquistas simultâneas, o voto secreto, o voto feminino e a Justiça Eleitoral; o Estado Novo, em 1937, suprimiu as eleições e provou que conquistas legais sem blindagem constitucional duram o que dura a conjuntura. A redemocratização de 1945 devolveu o sufrágio; o AI2, de 1965, tornou indireta a eleição presidencial; a rejeição da Emenda Dante de Oliveira, em 1984, converteu o voto direto no símbolo máximo da transição; a EC 25/85 restaurou as diretas e devolveu o voto aos analfabetos; e a Constituinte de 1987-88, composta por uma geração que vivera a supressão do voto, petrificou, no art. 60, § 4º, II, o voto direto, secreto, universal e periódico. Cada adjetivo responde a um trauma documentado: o direto ao Colégio Eleitoral do regime militar, o secreto ao cabresto do coronelismo, o universal ao censo de 1824 e às exclusões de gênero e instrução, o periódico à perpetuação no poder, que Geraldo Ataliba identificou como a negação da república.[102] O constituinte não petrificou palavras; petrificou vitórias. E o que o STF protege não é a mecânica de votar, mas a efetivação da democracia por um cidadão que delibera de forma livre e informada.[103]



Figura 2. *Da exclusão à petrificação: a linha do tempo do voto no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que cada atributo do art. 60, § 4º, II, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.*

de qualquer outro órgão público.

[101] LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

[102] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

[103] STF, ADI 3.685, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.03.2006; ADI 4.543, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2013; RE 637.485, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2012.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Há uma premissa silenciosa entre o art. 1º, parágrafo único, e o art. 60, § 4º, II: o poder que emana do povo só retorna ao povo, sob a forma de controle, se o povo puder ver o que o poder faz. Democracia sem informação é procuração em branco; voto sem conhecimento é assinatura sem leitura. O eleitor brasileiro votava sob a ilusão financeira que Puviani descreveu e Buchanan formalizou: tributo embutido no preço, calculado por dentro, cobrado na origem e repartido por regras que ninguém decifrava, de modo que o princípio fundador do constitucionalismo, *no taxation without representation*, operava invertido, representação plena com tributação imperceptível.[104] Não era a coação sobre o voto; era a anestesia do votante. Dedicou-se a essa anestesia um livro inteiro e uma década de pesquisa sobre transparência fiscal.[105]

Fundamento: art. 1º, parágrafo único; art. 145, § 3º; art. 150, § 5º; art. 156-A, § 1º, V, VII e IX, e § 5º, VIII. A transparência virou princípio do Sistema Tributário Nacional. O tributo é calculado por fora e destacado na nota. A receita segue o consumo, e o eleitor liga o imposto que paga ao Município em que vota: quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota. O voto era direto na forma; tornou-se direto também no objeto. Cada aumento acima da alíquota de referência exige lei do próprio ente e aparece na nota seguinte para mais de duzentos e treze milhões de brasileiros, e a periodicidade deixa de ser mera cronologia para adquirir conteúdo. A devolução personalizada chega com nome e CPF, e o cashback e a regra da não regressividade universalizam não o direito de votar, que já era de todos, mas a condição de votar sabendo: são a alfabetização fiscal como último capítulo da universalização iniciada com as mulheres em 1932 e com os analfabetos em 1985. Em 1988 o voto foi petrificado, mas o eleitor continuou pagando sem ver, votando sem saber e cobrando de quem não recebia. A EC 132 religou o circuito da soberania popular fechado pelo art. 1º. Restaurar o tributo por dentro, o benefício fiscal desautorizado, ou o sigilo do preço seria retirar do eleitor a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda. A EC 132 não alterou o voto; alterou o votante. O voto brasileiro era direto, secreto, universal e periódico; agora, é também esclarecido. Pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.*

VIII. Reforma da legalidade (art. 60, § 4º, III)

A petrificação da separação dos Poderes é filha da desfiguração. É o princípio mais antigo na proclamação e o mais recente na blindagem: está em todas as sete Constituições brasileiras e só ingressou no rol pétreo em 1988, cento e sessenta e quatro anos depois da primeira proclamação. A Carta de 1824 não adotou três Poderes, adotou quatro: o Poder Moderador, "a chave de toda a organização política" (art. 98), dissolvia a Câmara, suspendia magistrados e nomeava senadores vitalícios; a separação nasceu, entre nós, com um poder acima dos poderes. As Constituições de

[104] BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967, capítulo sobre a ilusão fiscal, que retoma PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

[105] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle** social rumo à cidadania fiscal. *1. ed. São Paulo: Thomson Reuters / Revista dos Tribunais, 2014; 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lei de Transparência e sigilo fiscal*. Revista de* *Direito Tributário*, São Paulo, v. 119, p. 125-131, 2013; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PIMENTEL, Mariana; BANDEIRA, G. V. V.; COELHO, Isaías. Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). *FISCOSoft*, 2012.

* Do autor: "Chamar a Emenda 132/2023 de reforma tributária é um equívoco" (JOTA, 10 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

1891, 1934 e 1946 proclamaram a tríade harmônica e independente sem blindá-la. A Carta de 1937 é o museu de tudo o que o inciso III viria a proibir: o Presidente legislava por decreto-lei e o Parlamento jamais foi convocado. E a de 1967, com a EC 1/1969, repetiu 1937 com instrumentos mais sofisticados: o AI-5 fechou o Congresso, e o decreto-lei do art. 55 dispensava até a apreciação congressual em matéria de finanças públicas, pois, decorrido o prazo sem deliberação, "o texto será tido por aprovado".[106] A desfiguração política sempre teve uma face fiscal: no Estado Novo, registrou Isaias Coelho, fiscais do Imposto de Consumo "recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam".[107] O agente fiscal remunerado pela multa é o agente do governo, não do Estado; e o governo que arrecada sem lei é o Executivo que legisla. A Constituinte de 1987-88 petrificou a fronteira entre decidir e executar. O que o STF protege não é o organograma, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário: a lei pode atribuir ao Executivo a calibragem de alíquotas desde que estabeleça condições e limites, mas não pode abdicar da decisão.[108]

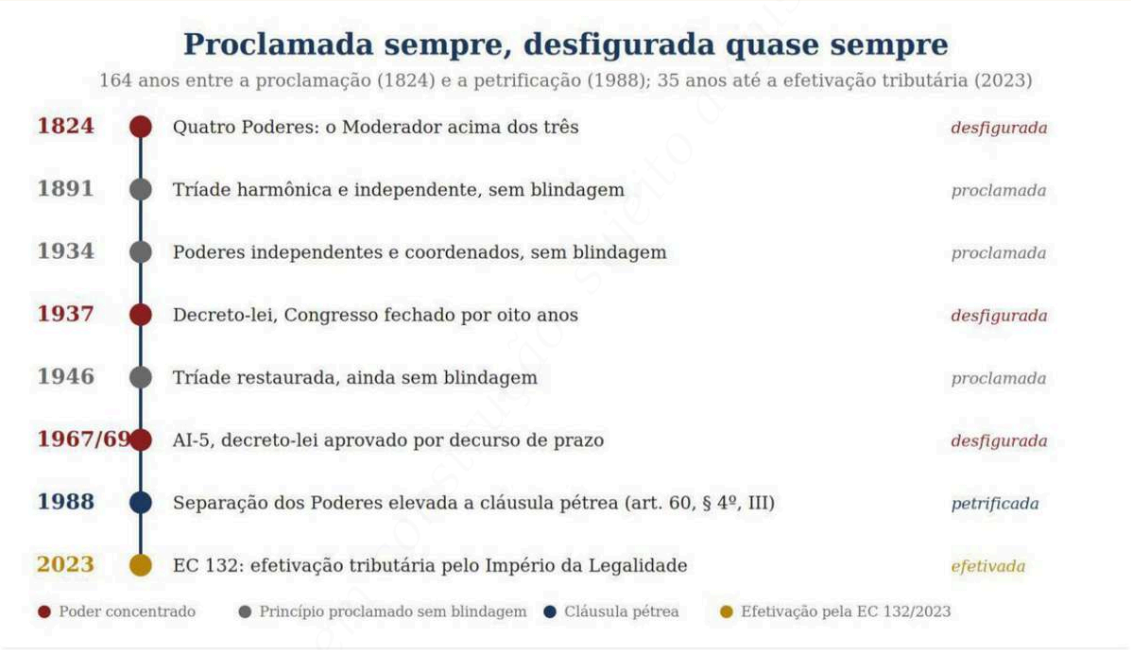


Figura 3. *Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: a linha do tempo da separação dos Poderes no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que o art. 60, § 4º, III, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.*

O Fisco brasileiro, porém, legislava sob a proteção da complexidade. O caso exemplar é o Convênio ICMS 66/88: autorizado pelo art. 34, § 8º, do ADCT a regular "provisoriamente" a matéria, vigorou como lei complementar de fato por quase oito anos, e as categorias que o Confaz consolidou sem mandato para consolidar, o crédito físico, a substituição tributária, o estorno proporcional, atravessaram a Lei Kandir e chegaram vivas ao século XXI. É a dependência de trajetória de Pierson: o provisório

[106]BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824, arts. 9º, 10 e 98; Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 55, § 1º.

[107]COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania** fiscal. *2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 89-90.*

[108]STF, ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 13.04.2005; RE 1.043.313 (Tema 939) e ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020. Sobre a legalidade tributária como face fiscal da separação, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

cria interesses, rotinas e expertise em torno de si, e o custo de abandoná-lo cresce a cada ano em que sobrevive.[109] O decreto que reduz base de cálculo é o decreto-lei que 1988 baniu, retornando pela janela dos fundos da tributação; e o lançamento por homologação, em que o contribuinte interpreta em trinta dias e o Fisco revisa em cinco anos, fez do contribuinte legislador de si mesmo, sob risco, e do Fisco legislador retroativo, sem risco.[110] Não houve golpe. Houve assombração: a mesma usurpação de 1937 e de 1969, sem tanque, sem general, apenas com carimbo.

Fundamento: art. 156-A, § 1º, IV, V e X, e § 5º, II; art. 195, § 16; art. 156-B, I e III; art. 9º da EC 132. A lei complementar única é a fonte exclusiva do tributo. A alíquota só existe por lei específica. Benefícios são vedados fora das hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão: não há mais o que conceder por decreto, porque não há mais o que conceder. O regulamento único e a interpretação uniformizada fazem do agente fiscal um agente de Estado, e não do governo de plantão: o regulamento executa a lei complementar, não a recria, e a uniformização da interpretação é competência de órgão paritário e permanente, não do Secretário de Fazenda de ocasião. O crédito vinculado ao pagamento encerra a maldição do lançamento por homologação: com o split payment, a apuração assistida e a interpretação antecipada, a legalidade concreta passa a ser produzida pelo Estado, de forma pública, uniforme e prévia, e a confissão de fato, no documento fiscal, substitui a confissão de dívida, no auto de infração.[111] Por trinta e cinco anos a separação dos Poderes viveu sob uma assombração infralegal: o convênio no lugar da lei, o decreto no lugar do Parlamento, o sigilo no lugar da legalidade concreta. A EC 132 instalou o Império da Legalidade e devolveu cada função ao seu Poder. Recriar benefícios por convênio ou regras por portaria seria usurpar a função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe. A separação dos Poderes brasileira era proclamada, harmônica e petrificada; agora, no campo tributário, é também praticada. Pode aprender a funcionar melhor; não pode voltar a ser folha de papel.*

IX. Reforma dos direitos e garantias (art. 60, § 4º, IV)

A memória do direito do contribuinte é a mais longa de todas. O direito fundamental mais antigo do Ocidente é tributário: a Magna Carta de 1215 proibiu ao rei exigir auxílio sem o consentimento comum do reino; o Bill of Rights de 1689 declarou ilegal a cobrança sem concessão do Parlamento; e a Declaração de 1789, nos arts. 13 e 14, deu ao princípio sua forma definitiva, a contribuição comum repartida “em razão das suas faculdades” e o direito de todos os cidadãos de consentir a contribuição e acompanhar-lhe o emprego.[112] No Brasil, o art. 179, § 15, da Carta de 1824 mandou

[109] PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science* Review, *v. 94, n. 2, 2000, p. 251-267; SANTI, Eurico Marcos Diniz de*. ICMS Guerra Fiscal: redução da base* *de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, itens 2.1 e 3.5.

[110] CORRÊA, André Rodrigues; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência e legalidade como estratégias** de valorização da atividade da autoridade tributária. *São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 10-18 e 106-107.*

[111] Sobre o lançamento por homologação e seus limites, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento** Tributário. *3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010; SANTI, Eurico Marcos Diniz de.* Decadência e Prescrição no* *Direito Tributário*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2020; sobre a distinção entre “confissão da dívida” e “confissão da dúvida”, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o Panóptico da DCTF*. São Paulo: Max Limonad / FGV Direito SP, 2018; sobre o novo modelo, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O novo “lançamento por declaração 3.0” desenvolvido para o sistema CBS. *JOTA*, 17 jun. 2025; e O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0. *JOTA*, 8 jul. 2025.

[112] INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215, cláusula 12; Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689, item 4; FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, arts. 13 e 14.

* Do autor: “A nova estatura da separação dos Poderes: o Império da Legalidade como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 3” (Portal da Reforma Tributária, 10 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

contribuir “em proporção dos seus haveres”; a Constituição de 1891 fixou que nenhum imposto seria cobrado senão em virtude de lei; a de 1946 introduziu a capacidade contributiva; e a de 1988 fez o que nenhuma anterior fizera: declarou os direitos no art. 5º, declarou as “garantias asseguradas ao contribuinte” no art. 150 e petrificou ambas no art. 60, § 4º, IV.[113] Foram cento e sessenta e quatro anos entre a declaração de 1824 e a blindagem de 1988, e por uma razão: a blindagem sempre protegeu a arquitetura do poder, e não a pessoa contra o poder. Os incisos I, II e III do art. 60, § 4º, protegem a organização do Estado; o inciso IV protege a pessoa contra o Estado. E o inciso IV foi batizado, cinco anos depois de nascer, por um tributo: na ADI 939, de 1993, o Supremo derrubou pela primeira vez uma emenda constitucional por violação de cláusula pétrea, e o fez para proteger o contribuinte. O contribuinte não é hóspede do art. 60, § 4º, IV. É o seu primeiro titular reconhecido. O que o STF protege não é a topografia do art. 5º, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar; e o tributo escondido no preço viola a Constituição, porque o valor do tributo não é receita do contribuinte, e sim do Estado.[114]

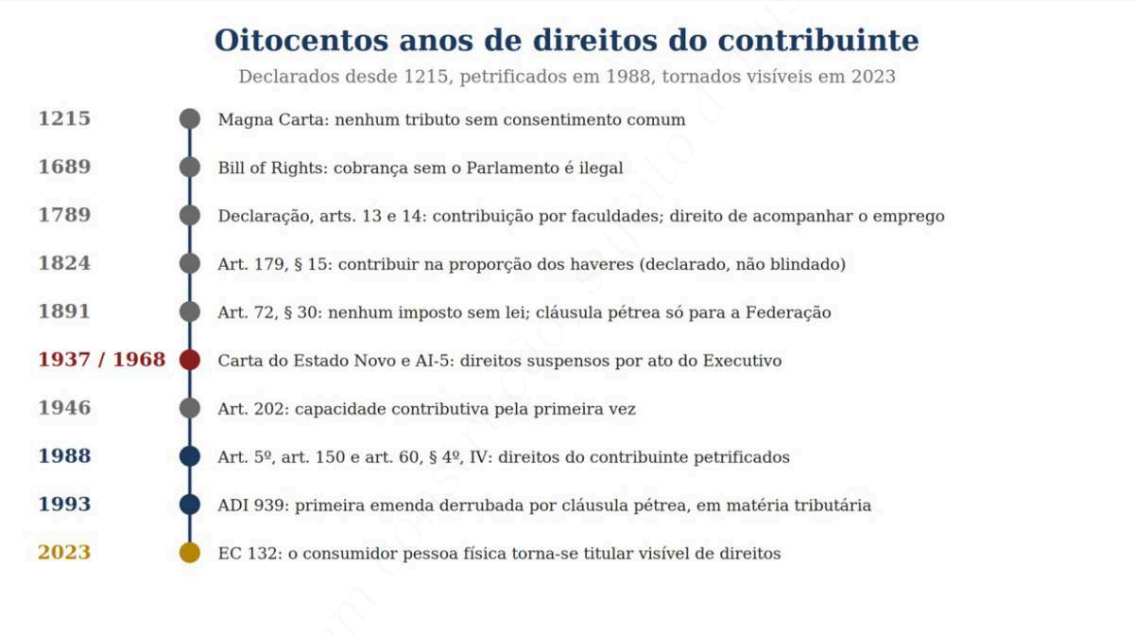


Figura 4. *Oitocentos anos de direitos do contribuinte: declarados desde a Magna Carta, petrificados apenas em 1988, batizados pela ADI 939 em matéria tributária e tornados visíveis pela EC 132/2023. Fonte: elaboração do autor.*

O sistema anterior escondia o contribuinte atrás de três biombos. O primeiro era o preço: ICMS, PIS, COFINS e ISS calculados por dentro, integrando a própria base e a base uns dos outros, de modo que o cidadão nunca soube quanto do que pagava era tributo. O segundo era a empresa: a pessoa jurídica disputava a base nos tribunais e negociava benefícios, mas não paga imposto sobre consumo, repassa-o, e não vota. Nesse mercado o crédito virou mercadoria, com noteiras e créditos podres que o consumidor honesto financiava.[115] O terceiro era o tempo: o lançamento por

[113]BRASIL. Constituição de 1824, art. 179, §§ 1º, 15 e 22; Constituição de 1891, art. 72, § 30; Constituição de 1946, art. 202; Constituição de 1988, arts. 5º, 150, caput, e 60, § 4º, IV.

[114]STF, ADI 939, cit.; ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004; RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.

[115]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS: delegação do ônus da fiscalização nas operações interestaduais e impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte de boa-fé. *FISCOSoft*, 2012;

© Eurico Marcos Diniz de Santi

homologação, com autuações retroativas sobre divergências que o Fisco nunca esclarecera, e o sigilo que completava o circuito. Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum: mais de duzentos e treze milhões de consumidores pagavam o maior tributo sobre consumo do mundo sem jamais ter sido informados disso.[116]

Fundamento: art. 156-A, § 1º, VIII, IX e X, e § 5º, II e VIII; art. 145, § 4º. A não cumulatividade plena protege a propriedade e a livre iniciativa, e é o maior benefício fiscal da história tributária brasileira, o único que não discrimina: quem recebe crédito integral não precisa de isenção, quem tem alíquota igual à do concorrente não precisa de regime especial, e todo benefício concedido a um setor é pago, pela alíquota-padrão mais alta, por todos os consumidores dos demais. O tributo por fora realiza o direito à informação: o contribuinte invisível ganhou um número, e o número tem endereço. A alíquota uniforme e a vedação de benefícios realizam a igualdade, e as reduções taxativas de sessenta e de trinta por cento que a política impôs estão na Constituição, indexadas à alíquota-padrão, não se negociam em balcão e não flutuam por decreto. O crédito condicionado ao efetivo recolhimento acaba com as noteiras e os créditos podres. A devolução personalizada e a atenuação da regressividade realizam a justiça tributária: pela primeira vez a Constituição reconhece, nomeia e ressarce o contribuinte de fato como pessoa.

A EC 132 derrubou os três biombos e entregou a deliberação sobre o tributo às pessoas físicas, titulares visíveis de direitos. É a virada antropocêntrica: não é o cidadão que serve à soberania, a soberania e os servidores públicos servem ao cidadão. ComteSponville lembraria que a justiça, entre as virtudes, é a única que se define pela relação com o outro, nunca consigo mesmo.[117] A reforma tributária, ao tornar o contribuinte visível, tornou a justiça fiscal exigível por quem antes só a sofria. Restaurar a cumulatividade ou o balcão de benefícios seria suprimir direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede. A EC 132 não alterou os direitos individuais; alterou o titular: onde havia empresa como sujeito aparente, constituiu o cidadão como sujeito real. A reforma não criou direitos novos; criou o sujeito deles.

Terceira Parte: cidadania fiscal

X. A República sem cidadãos: o Brasil e a assombração do sistema tributário

A República brasileira foi proclamada sem o povo. A frase é de Aristides Lobo, republicano histórico, três dias depois do 15 de novembro de 1889: “o povo assistiu àquilo bestializado, atônito, surpreso, sem conhecer o que significava”.[118] José Murilo de Carvalho fez da frase o título de um livro e a tese de uma obra: a República que não foi, a cidadania que veio pela metade e na ordem invertida, com os direitos sociais

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa da publicidade, transparência e controle social dos autos de infração. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (org.). *Direito* Tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP. *São Paulo: MP, 2015, p. 209-224.*

[116]FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, caderno de economia, p. A15.

[117]COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno Tratado das Grandes Virtudes*. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, capítulo sobre a justiça.

[118]LOBO, Aristides. Carta ao *Diário Popular*, 18 nov. 1889, apud CARVALHO, José Murilo de. *Os* bestializados: o Rio de Janeiro e a República que não foi. *São Paulo: Companhia das Letras, 1987.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

outorgados antes dos direitos políticos conquistados.[119] Se a República é a coisa do povo, uma República proclamada às costas do povo é um nome sem coisa; e uma Federação fiscal sem cidadão fiscal é a incubadora dos barões. Faoro explicou por que a coisa pública nunca chegou a ser do povo: o "estamento burocrático", herdado da Coroa portuguesa, apropriou-se do Estado como patrimônio e administrou a coisa pública como coisa própria. Sérgio Buarque de Holanda descreveu o "homem cordial", que não distingue a esfera pública da privada e trata o Estado como extensão da família.[120] E Jorge Caldeira, na *História da Riqueza no Brasil*, mostrou como a República de 1891, ao transferir aos Estados o imposto de exportação, criou uma federação fiscal sem criar o cidadão fiscal.[121] Três diagnósticos, uma conclusão: no Brasil, a República precedeu o cidadão, e o fisco precedeu a República.

O sistema tributário sobre o consumo, tal como vigorou de 1965 a 2023, foi a forma mais acabada dessa inversão. Chamamo-lo de assombração: uma estrutura que já não tinha razão de ser e que continuava a produzir efeitos, como o fantasma que habita a casa depois de morto.[122] Ele escondia o imposto atrás dos três biombos descritos na Segunda Parte, o preço, a empresa e o tempo, e atrás deles mais de duzentos e treze milhões de brasileiros pagavam sem saber, e dezenas de milhões de empresas recolhiam sem consentir. A assombração tinha números. O contencioso tributário brasileiro alcançou, em 2019, R$ 5,4 trilhões, o equivalente a 75% do PIB.[123] A opacidade desse contencioso, que medimos no NEF/FGV com o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário, era parte do problema, e não apenas o seu sintoma.[124] Uma cadeia produtiva de quatro operações que, num sistema de IVA com alíquota-padrão de 20%, custaria R$ 100 ao consumidor, custava R$ 213 no sistema anterior, por efeito da cumulatividade e do cálculo por dentro.[125] E o art. 150, § 5º, que desde 1988 mandava a lei esclarecer os consumidores sobre os impostos incidentes, ficou trinta e cinco anos sem corpo: é a assombração invertida.

Wittgenstein, de novo, explica o que estava em jogo. Um imposto que não aparece na linguagem do cidadão, que não está na nota, no preço, na conversa, não está no seu mundo; e o que não está no mundo do cidadão não pode ser objeto de consentimento, de controle nem de voto. O sistema anterior não era apenas injusto; era indizível. Kafka deu ao contribuinte desse sistema o seu retrato: Josef K., processado sem saber por quê, condenado sem conhecer a lei, é o cidadão que paga sem saber quanto.[126] *Res publica res populi*, dizia Cícero; entre a fórmula e a prática, o Brasil viveu cento e

[119]CARVALHO, *Os bestializados*, cit.; CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001. A sequência civil-política-social é a de MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Trad. Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967, e o Brasil a inverteu.

[120]FAORO, *Os Donos do Poder*, cit.; HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. Rio de Janeiro: José Olympio, 1936, cap. V.

[121]CALDEIRA, Jorge. *História da Riqueza no Brasil: cinco séculos de pessoas, costumes e governos*. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

[122]A metáfora da assombração institucional percorre a minha obra recente e organiza a Introdução de SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit.

[123]INSPER. Núcleo de Tributação. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020, ano de referência 2019*. São Paulo: Insper, 2020.

[124]SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; CAMPEDELLI, Laura Romano et al. *Índice de** Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT). *São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sigilo fiscal, alienação e deformidades da legalidade: em defesa do fim dos julgamentos públicos secretos. In:* XI Congresso Nacional de Estudos Tributários. *São Paulo: Noeses, 2014, p. 357-375.*

[125]SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., Introdução, § 1.1; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Empresário. *Correio Popular*, Campinas, 3 ago. 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

trinta e quatro anos de República. Dante formulou a pergunta que resume a situação: "*Le leggi son, ma chi pon mano ad esse?*", "as leis existem, mas quem põe mão nelas?".[127] Havia lei: o art. 145, § 1º, que manda graduar os impostos segundo a capacidade econômica; o art. 150, § 5º, que manda esclarecer o consumidor; o art. 1º, que diz que todo o poder emana do povo. Faltava a mão. Faltava o sujeito que pudesse pôr a mão na lei, porque a lei não o via, e ele não via a lei. A cidadania fiscal é o nome desse sujeito.

XI. A centralidade do cidadão na obra de Abrucio: do servidor da Coroa ao servidor do público

O diagnóstico dos barões tem, na obra de Fernando Abrucio, um contraponto positivo: uma concepção de Estado organizado em torno do cidadão, que percorre quatro trabalhos, de 1997 a 2022, e da qual extraio o fundamento institucional da virada antropocêntrica.[128] Em 1997, ao examinar a corrente *Public Service Orientation*, Abrucio recolheu a distinção que separa o cidadão do cliente: "o conceito de cidadão é mais amplo do que o de cliente/consumidor, uma vez que a cidadania implica direitos e deveres", e a esfera pública é o lugar "onde os cidadãos aprendem com o debate público".[129] Transposta para a tributação, a distinção é decisiva. O contribuinte tratado como cliente recebe um serviço; o contribuinte tratado como cidadão participa da decisão sobre o que paga, discute o emprego do que pagou e aprende, no debate, a cobrar. A administração tributária que se contenta em "atender bem" ainda está na lógica do cliente; a que se abre ao controle está na lógica do cidadão.

O vínculo com a cidadania fiscal torna-se mais preciso no trabalho de Abrucio e Maria Rita Loureiro sobre finanças públicas e *accountability*, cuja estrutura é a estrutura da cidadania fiscal. Os autores distinguem a *accountability** vertical, em que os governantes respondem diretamente ao povo, pelo processo eleitoral, da horizontal, em que respondem "mediante controles e mecanismos de prestação de contas entre poderes"; exigem que os controles operem "de forma continuada, e não apenas episódica, durante os mandatos"; e fixam a condição de tudo: "a transparência das ações governamentais não esgota a busca da* accountability*, mas ela é um requisito fundamental", o que supõe informações "de fácil entendimento por parte do público leigo".[130] Bobbio é expressamente mobilizado, com a pergunta que resume a teoria do poder visível: "como o governo poderia ser controlado se se mantivesse escondido?".[131] O imposto calculado por dentro, atrás dos três biombos, era

[126]KAFKA, Franz. *O processo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. Desenvolvi a analogia em SANTI, *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit.

[127]DANTE ALIGHIERI. *Purgatório*, XVI, 97.

[128]Uma precisão metodológica: nos textos de Abrucio consultados, a centralidade republicana do cidadão aparece com esse nome, ou como "cidadania", "accountability" e "controle democrático do Estado", nunca como "antropocentrismo". A conexão entre a sua obra e a tese aqui defendida é uma reconstrução interpretativa: os seus argumentos fornecem o fundamento institucional de uma elaboração que é minha, e que assumo como tal.

[129]ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo** sobre a experiência internacional recente. *Brasília: ENAP, 1997 (Cadernos ENAP, n. 10), p. 24-27.*

[130]ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. *Finanças públicas, democracia e instrumentos de** accountability. *São Paulo: FGV-EAESP, 2004 (Relatório de Pesquisa, n. 31/2004), p. 9-13; versão publicada como ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org.).* Economia do setor público no Brasil. *Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004, p. 75-102.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

exatamente o governo que se mantinha escondido; e um governo escondido não pode ser controlado, nem na urna, nem no tribunal de contas, nem na rua.

Em *Burocracia e ordem democrática*, Abrucio e Loureiro associam a administração pública moderna à impessoalidade, à igualdade e ao controle republicano, e recolhem de Francisco Longo a fórmula histórica que condensa a virada: o burocrata "deixou de ser um servidor da Coroa para transformar-se em servidor do público".[132] É a mesma virada que defendo para o agente fiscal no Sistema CBS/IBS: o auditor deixa de ser agente do governo de plantão, ou do barão de plantão, para ser agente de Estado, servidor do cidadão que paga. Não há cidadania fiscal sem uma burocracia fiscal profissional, impessoal e responsável; e não há burocracia responsável perante um cidadão que não pode vê-la. A pandemia mostrou, pelo negativo, o custo da lacuna: Abrucio, Grin, Franzese, Segatto e Couto descreveram que a ausência de arenas e de regras comuns transferiu ao cidadão o custo do conflito entre os entes.[133] O que vale para a saúde vale para o tributo: a Federação que não coordena o imposto não coordena nada, e o cidadão paga duas vezes, pela ineficiência e pela opacidade. Reunidos, os quatro trabalhos desenham uma tese que Abrucio nunca chamou de antropocêntrica, mas que é a matéria de que a virada antropocêntrica se faz: o cidadão, e não o cliente, como sujeito do serviço público; a *accountability* contínua e visível como condição da democracia; a burocracia como servidora do público, e não da Coroa; a cooperação federativa como forma de fazer a autonomia servir às pessoas.*

XII. A Emenda 132 como programa constitucional de cidadania fiscal

A Emenda Constitucional 132 é o primeiro texto da história constitucional brasileira que organiza a tributação a partir do cidadão. Essa tese se sustenta por cinco vias, cada uma ancorada em dispositivo expresso. A primeira via é a transparência: o art. 145, § 3º, e o art. 156-A, § 1º, IX, o imposto por fora, que derruba o primeiro biombo; o cidadão passa a ver, na nota, o imposto que paga. É a pílula vermelha da cidadania fiscal: quem a toma não pode voltar a ver o preço sem ver o tributo.[134] A segunda via é a igualdade: a alíquota uniforme do art. 156-A, § 1º, VI, e a vedação de benefícios do inciso X, ressalvadas as hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão, fazem da igualdade tributária uma regra, e não um princípio programático ou um mero conselho. A terceira via é a justiça tributária: o art. 145, § 4º, manda atenuar efeitos regressivos; o art. 156-A, § 5º, VIII, institui a devolução do imposto a pessoas físicas, o cashback, primeira devolução constitucional de imposto sobre o consumo a pessoas identificadas. Rui Barbosa deu, na *Oração aos moços*, a fórmula que essas regras concretizam: "a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar

[131]ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 12, citando BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

[132]ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea; Enap, 2018, p. 23- 58, esp. p. 24-28 e 38.

[133]ABRUCIO, Fernando Luiz; GRIN, Eduardo José; FRANZESE, Cibele; SEGATTO, Catarina Ianni; COUTO, Cláudio Gonçalves. Combate à COVID-19 sob o federalismo bolsonarista: um caso de descoordenação intergovernamental. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 663-677, jul./ago. 2020.

[134]A referência é ao filme *Matrix* (1999), das irmãs Wachowski. Usei a mesma imagem em SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Novo fato gerador do século 21 na "Matrix" do Comitê Gestor do IBS/CBS*. JOTA*, 18 mar. 2025.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam”.[135] O cashback é a igualdade de Rui em forma de crédito na conta do cidadão. A quarta via é a não cumulatividade plena com o crédito vinculado ao pagamento, do art. 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, II: o tributo deixa de ser custo da cadeia produtiva e passa a ser, como deve ser num IVA, encargo do consumidor final, visível e destacado; é o fim do efeito cascata que fazia de R$ 100, R$ 213, e é o fim, com o split payment e a apuração assistida, das notas frias e dos créditos podres que alimentavam o contencioso. Onde o imposto não é custo, o preço deixa de mentir. A quinta via é o destino e a alíquota própria, do art. 156-A, § 1º, V e VII: o imposto vai para onde está o consumidor, e a alíquota é decidida por quem o consumidor elege; é a trava política contra a carga, porque quem quiser aumentar a alíquota terá de fazê-lo por lei própria, diante do eleitor que vê o imposto na nota. E o art. 156-B criou o Comitê Gestor do IBS, com paridade e sem subordinação à União, que a LC 227, de 13 de janeiro de 2026, instituiu e organizou.

As cinco vias completam a tríade usada para definir a República fiscal: quem paga, vê; quem vê, cobra; quem cobra, vota. E autorizam a fórmula para a República sem adjetivos: República é a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide. Onde as três figuras se separam, o cidadão trabalha para um fisco que não vê, paga um imposto que não consentiu e vota num orçamento que não conhece. Onde se reúnem, há República.

XIII. O conceito de cidadania fiscal

Um conceito é uma dívida com a história. Depois do percurso, pode-se em três camadas, correspondentes a três tradições. A primeira camada é antropocêntrica, e vem de Protágoras, de Pico della Mirandola e de Kant: a pessoa humana é o fundamento e a finalidade da ordem tributária. Não a empresa, não o fisco, não a arrecadação. A empresa é instrumento; o fisco é agente; a arrecadação é meio. O fim é a pessoa, que paga e que recebe, e que tem dignidade, isto é, que não admite ser tratada apenas como meio de arrecadação. Lourival Vilanova ensinou que a norma jurídica tem estrutura relacional: liga sujeitos, e não sujeitos a coisas.[136] Paulo de Barros Carvalho deu a essa estrutura, no direito tributário, a forma da regra-matriz de incidência, com o seu sujeito passivo.[137] A cidadania fiscal acrescenta que esse sujeito, quando é pessoa física, não pode ser reduzido a um ponto de imputação: é uma pessoa com direito a saber.

A segunda camada é republicana, e vem de Cícero, de Marsílio de Pádua, dos florentinos e de Rousseau: a coisa pública é do povo, e o cidadão é coproprietário dela. O imposto não é preço pago a um terceiro; é a parte que o coproprietário entrega ao condomínio de que é membro e de que é, com os outros, autor. Daí decorrem os três direitos que o art. 14 da Declaração de 1789 já enumerava e que a Emenda 132 concretizou: o direito de saber quanto paga (transparência, imposto por fora), o direito de consentir no que paga (legalidade, alíquota própria fixada por lei do ente de destino) e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga (destino, prestação de contas, Comitê Gestor, orçamento). E decorre o dever correspondente,

[135] BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999 (1920).
[136] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
[137] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, cit.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

que Nabais chamou fundamental: contribuir segundo a capacidade, porque a coisa é comum.[138]

A terceira camada é de vigilância, e vem de Bobbio, de Rosanvallon e do *Federalista*: a cidadania fiscal é o poder de ver o poder. Juvenal perguntou quem vigiará os próprios vigilantes, *quis custodiet ipsos custodes*.[139] A resposta republicana é: o cidadão, com a nota na mão e o voto na urna. A transparência não é favor do fisco; é condição da vigilância. E a vigilância não é desconfiança patológica; é a forma normal da liberdade republicana entendida, com Pettit, como não dominação: sou livre quando ninguém pode interferir arbitrariamente na minha vida, e o poder de tributar, quando invisível, é o mais arbitrário dos poderes.[140]

O Prof. Eurico de Santi propõe, então, a definição. Cidadania fiscal é a condição jurídica da pessoa que, colocada no centro da ordem constitucional como fundamento e finalidade do poder de tributar, reconhece-se coproprietária da coisa pública e, por isso, tem o direito de saber quanto paga, o direito de consentir no que paga e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga, e tem o dever de contribuir segundo a sua capacidade. Saber, consentir, acompanhar, contribuir: três direitos e um dever, todos com fundamento constitucional expresso, todos com genealogia que vai de Atenas a Brasília.

A definição tem consequências dogmáticas: a transparência deixa de ser princípio programático para ser direito subjetivo, oponível a quem cobra; a legalidade tributária deixa de ser garantia formal para ser consentimento material, o que exige que a lei seja compreensível para quem a paga; o contencioso deixa de ser o modo normal de relação entre o cidadão e o fisco para ser patologia, e a cooperação do art. 145, § 3º, passa a ser o modo normal; e o agente fiscal deixa de ser agente do governo de plantão para ser agente de Estado, servidor do cidadão. Cada uma dessas consequências é um capítulo por escrever; este texto apenas lhes dá o fundamento.

XIV. A convergência doutrinária: a cidadania fiscal como condição de validade da competência tributária

A tese de doutorado de Laura Romano Campedelli, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação no Brasil*, defendida na FGV Direito São Paulo sob orientação deste autor e de José Garcez Ghirardi, chega por caminho teórico independente à mesma conclusão:[141] a reforma tributária tem na cidadania fiscal, não na arrecadação, o seu sentido mais profundo. Duas teses percorrendo o

[138]NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão** constitucional do estado fiscal contemporâneo. *Coimbra: Almedina, 1998*.

[139]JUVENAL. *Sátiras*, VI, 347-348. Sobre a governança em rede e a responsabilização circular, em que "todos sejam capazes de responsabilizar a todos", SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 30-31; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

[140]PETTIT, Philip. *Republicanism: A Theory of Freedom and Government*. Oxford: Oxford University Press, 1997, cap. 2.

[141]CAMPEDELLI, Laura Romano. *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação** no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela EC 132/2023. *Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: FGV Direito SP, 2024. Orientação: Eurico Marcos Diniz de Santi e José Garcez Ghirardi.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

mesmo objeto por rotas diferentes e chegando ao mesmo ponto não é coincidência, é confirmação.

Campedelli fixa o conteúdo da cidadania em Thomas Marshall e José Murilo de Carvalho, direitos civis, políticos e sociais, e fixa sua forma em Pierre Rosanvallon: imparcialidade, reflexividade e proximidade são as três qualidades que os cidadãos contemporâneos exigem da relação entre Fisco e contribuinte.[142] Essa tríade não é ornamento teórico. É a mesma estrutura, vista de outro ângulo, das quatro reformas reconstruídas na Segunda Parte a partir do art. 60, § 4º. Rosanvallon distingue independência de imparcialidade: a primeira é status, a segunda é qualidade que se prova, nunca se presume. O Comitê Gestor do IBS, paritário, com regulamento único e interpretação uniformizada, não é apenas arranjo federativo, é a resposta institucional a esse critério: um órgão só é imparcial se puder provar que não pode ser capturado por quem deveria fiscalizar, e é exatamente essa prova, permanente e não presumida, que o desenho da reforma federativa buscou instituir. A reflexividade, para Rosanvallon, é a exigência de que o debate público permaneça qualificado depois do voto, não apenas no dia da urna.[143] A opacidade do tributo por dentro, precisamente o vício que a reforma do voto elimina, é o inverso exato dessa exigência: mantém o cidadão leigo afastado do debate porque o impede de conhecer o que paga. O tributo calculado por fora não é apenas transparência de preço, é reflexividade instituída. A proximidade, terceira qualidade, é o novo tipo de relação que o cidadão espera manter com quem o governa, medida pela posição, pela interação e pela intervenção do Estado em sua vida concreta.[144] Nenhum instituto da reforma realiza essa proximidade com mais literalidade que a devolução personalizada. Não é a média estatística que recebe o cashback. É a pessoa física, identificada por nome e CPF, exatamente a unidade de análise que a proximidade rosanvalloniana exige.

Nicolas Delalande oferece o par doutrinário para o art. 1º com que este texto abriu: desde a Revolução Francesa, o imposto deixou de decorrer de ato de autoridade do soberano para decorrer de decisão livre da nação, sendo sempre, a um só tempo, um ato de soberania e um princípio de solidariedade.[145] Campedelli aproxima Delalande de Isaías Coelho, para quem a tributação só se justifica quando se converte em contribuição de cidadãos para a causa comum,[146] e de Eurico Santi e André Corrêa, para quem toda renúncia fiscal concedida a um grupo é, na exata medida, ônus transferido a quem dela não se beneficiou.[147] O cidadão paga pelo tributo que paga, e pago pelo tributo que o outro não paga, seja pela redistribuição do ônus tributário, pelo aumento da dívida pública, resultando em inflação, ou pela deterioração do serviço público.

Campedelli conclui, a partir do exame dos §§ 3º e 4º do art. 145 e dos novos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, que a cidadania fiscal não é apenas princípio interpretativo,

[142]ROSANVALLON, Pierre. *Democratic Legitimacy: Impartiality, Reflexivity, Proximity*. Princeton: Princeton University Press, 2011, pp. 94-95 e 98.

[143]ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 123.

[144]ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 171.

[145]DELALANDE, Nicolas. *Les Batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris: Éditions du Seuil, 2011, Introdução.

[146]COELHO, Isaías. No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 87.

[147]CORRÊA; SANTI, *Transparência e legalidade*, cit., pp. 30-31.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

tornou-se norma de legitimação do exercício da competência tributária, condição de validade para o próprio exercício do poder de tributar.[148] Cite-se a abertura da Constituição Federal de 1988:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. **Parágrafo único.** Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. É, em vocabulário tributário, a mesma tese que este texto sustenta em

vocabulário constitucional. Se a cidadania fiscal condiciona a competência para criar o tributo, a distorção que a nega na regulamentação infralegal não é vício de conveniência, é vício de competência. E vício de competência tributária, quando a própria competência foi desenhada para proteger o contribuinte, convoca o teste do art. 60, § 4º, exposto a seguir.

Quarta Parte: o método de controle

XV. O teste das quatro proposições

Se a reforma é antropocêntrica *ex vi* do art. 1º, e se as quatro reformas constitucionais que a EC 132 introduziu fortaleceram cada uma das quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, segue-se um método de controle, não apenas uma tese. Toda norma infraconstitucional que pretenda regulamentar a reforma, a LC 214, a LC 227, os decretos regulamentares, as resoluções do Comitê Gestor, deve ser submetida a um teste de quatro proposições, na linha dos ensaios de lei complementar que o NEF/FGV produziu antes mesmo da aprovação da Emenda*[149], *cada uma correspondente a um inciso do art. 60, § 4º, e a uma das reformas da Segunda Parte.*

Primeira proposição, teste federativo. A norma preserva a competência compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a alíquota própria de cada ente e a autonomia decisória do Comitê Gestor perante a União? Se subordinar o Comitê, uniformizar alíquotas por ato infralegal ou centralizar a arrecadação fora do desenho paritário, tende a abolir a forma federativa de Estado, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe.*

Segunda proposição, teste do voto. A norma preserva o tributo calculado por fora, destacado na nota, e a vinculação da receita ao Município de destino? Se reintroduzir cálculo por dentro, obscurecer o destaque na nota, dissociar a receita do local de consumo, multiplicar alíquotas ou introduzir qualquer técnica que acrescente complexidade ao que o eleitor precisa ler, retira dele a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda.

[148] CAMPEDELLI, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma*, cit., pp. 171-172.

[149] SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; PAULA JR., Aldo de; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaios de uma Lei Complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de** Emenda Constitucional n. 45/2019. *São Paulo: Max Limonad, 2021; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al.* Lei Complementar do IBS: Clínica de Direito Tributário da FGV Direito SP. *São Paulo: Max Limonad, 2020*.

* Do autor: "PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo" (JOTA, 20 maio 2019).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Terceira proposição, teste da legalidade. A norma respeita a reserva de lei complementar para a instituição do tributo e de lei específica para qualquer alíquota ou benefício, e mantém o crédito vinculado ao efetivo recolhimento? Se recriar benefícios por convênio, regulamento ou portaria, ou se admitir crédito desvinculado do pagamento, usurpa função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe.

Quarta proposição, teste dos direitos e garantias. A norma preserva a não cumulatividade plena, a alíquota uniforme, a vedação de benefícios fora das hipóteses taxativas e a devolução personalizada? Se restaurar cumulatividade disfarçada, criar exceções não previstas na Constituição ou esvaziar o mecanismo de devolução, suprime direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede.

As quatro proposições têm um critério unificador, e é ele que a Emenda Cidadã introduziu no controle de constitucionalidade: o destinatário final. Não se pergunta mais se a norma preserva o direito da empresa, já integralmente protegida pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. Pergunta-se se a norma preserva o efeito que a Constituição prometeu ao povo: uma Federação que presta contas, um voto que sabe o que paga, uma legalidade sem assombração e direitos concretizados. Toda distorção que passe pela empresa, e nela pareça se esgotar, chega ao consumidor final. É nele que se mede a constitucionalidade.

Esse teste não é um exercício acadêmico. É a estrutura de controle que qualquer ato do Comitê Gestor, qualquer decreto regulamentador da LC 214 ou da LC 227, qualquer interpretação administrativa deve superar antes de ser tida por compatível com a Constituição. A falha em qualquer das quatro proposições não gera mera ilegalidade, gera inconstitucionalidade material por ofensa a cláusula pétrea.

Segue-se um corolário que o economista defende como boa política e o jurista deve agora defender como direito: porque os meios foram petrificados, o objetivo tornou-se direito, e a eficiência do sistema e a desoneração do setor produtivo tornaram-se direito do cidadão. A desoneração tem nome constitucional, neutralidade, e o inciso VIII do art. 156-A, § 1º, lhe dá conteúdo com a não cumulatividade plena. A pergunta decisiva é de quem é esse direito, e a resposta antropocêntrica é a única compatível com o art. 1º: quem paga o imposto sobre o consumo é o consumidor, a empresa recolhe; a cumulatividade que o sistema anterior produzia não era um custo da empresa, era um custo que a empresa repassava, atrás do biombo do preço, a uma pessoa que não o via. Quando a Constituição manda que o imposto seja neutro, não cumulativo e calculado por fora, ela não concede um favor ao setor produtivo; devolve ao cidadão o direito de pagar um preço que não mente. E a eficiência é a condição material dos direitos: Holmes e Sunstein demonstraram que todos os direitos custam dinheiro e que nenhum deles pode ser protegido sem financiamento público;[150] um sistema que consome, em contencioso, o equivalente a três quartos do produto de um ano não financia direitos, financia litígio. A administração tributária é serviço público, e o serviço público, na lição de Abrucio, deve ser avaliado pela sua capacidade de servir ao cidadão e de responder perante ele.[151] Quem distorce a neutralidade na

[150]HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton, 1999, Introdução.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

implementação não prejudica apenas uma empresa; prejudica a pessoa que a Constituição colocou no centro.

O método exige, por fim, acompanhar a implementação, e é aqui que a lição de Abrucio se mostra inteira, porque tem dois lados. O primeiro é a capacidade estatal: sem burocracia profissional, sistemas que funcionem e arenas de coordenação que decidam, a melhor Constituição é uma folha de papel; o Comitê Gestor é a arena, o regulamento único é a regra comum, o agente de Estado é a capacidade. O segundo é o controle continuado: a *accountability* que se exerce apenas na eleição é, na fórmula de Abrucio e Loureiro, episódica, e a democracia exige a* (accountability)* contínua.[152] A transição de 2026 a 2033 é o período em que os dois lados serão testados ao mesmo tempo, e é também o período de maior risco de dependência de trajetória: nada dura mais do que o provisório que dá poder a quem o redige, e o Convênio ICMS 66/88 está aí para lembrá-lo. Weber advertiu que toda burocracia procura aumentar a superioridade dos profissionalmente informados mantendo em segredo os seus conhecimentos e intenções;[153] a implementação da reforma será o campo em que essa tendência e a virada antropocêntrica vão medir forças. Acompanhar a implementação não é tarefa acessória; é a própria continuação da reforma por outros meios. A Quinta Parte aplica o teste a um caso concreto, em que a distorção não veio de lei complementar nem de regulamento, mas de uma resposta a consulta.

Quinta Parte: a aplicação da tese a um caso concreto, a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS

XVI. Feudalismo fiscal: a Resposta à Consulta 33.083/2026 da Sefaz-SP

A tese tem aplicação imediata num caso prático: a pretensão, inconstitucional, incoerente e contrária à lógica jurídica, de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS. O anacronismo tem nome, feudalismo fiscal: produto de séculos de alienação, perpetua práticas antirrepublicanas e antidemocráticas de autoridades sem poder, cuja descrição exata está na literatura, no *Ensaio sobre a Cegueira*, de Saramago.[154] Durante sessenta anos os cidadãos eleitores ficaram invisíveis atrás de biombos artificiais, as pessoas jurídicas, sem capacidade política. Agora, pelo empoderamento conferido pela EC 132, os 213 milhões de brasileiros que pagavam ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI assumem o protagonismo da defesa do ambiente de negócios e da segurança jurídica do setor produtivo, respaldados pelas quatro cláusulas pétreas reforçadas pela Emenda: “chegou a hora dessa gente bronzeada mostrar seu valor”[155] e defender quem arrisca, empreende e emprega. Aqui pede voz e passagem o povo brasileiro.

---

[151]ABRUCIO, *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública*, cit., p. 24-27; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38, sobre a combinação entre eficiência estatal, inclusão nas decisões e controle continuado.

[152]ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 11; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38.

[153]WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora UnB, 1999, v. 2, cap. IX, seção sobre a dominação burocrática.

[154]SARAMAGO, José. *Ensaio sobre a Cegueira*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

[155]VALENTE, Assis. *Brasil Pandeiro*. Samba de 1940, gravado pelos Anjos do Inferno (1940) e pelos Novos Baianos no álbum *Acabou Chorare* (1972).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A Emenda 132 pôs cada ator no seu lugar. O empresário investe, empreende e emprega; os Legislativos das três esferas definem as regras e as alíquotas; o Executivo, a tropa de elite dos auditores da Receita Federal e do Comitê Gestor, interpreta e aplica a lei antecipadamente; o Judiciário resolve as lacunas; e o governo, seja qual for, governa não para si, mas para o povo brasileiro, única entidade soberana *ex vi* do art. 1º, parágrafo único. É o ápice histórico da República tal qual a descreve Jorge Caldeira, a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide,*[156] *e as quatro reformas da Segunda Parte estão sob o efeito catraca que Canotilho descreve: avançam, não retrocedem, sequer por emenda.*[157] *Quem paga, decide, elege e vota é o cidadão, informado pela transparência e por uma única lei; e é ele quem fala, agora, em defesa de um ambiente de negócios sadio, previsível e blindado.*

Em julho de 2025, na Nota Técnica XXIX do CCiF, chamou-se de absurdo jurídico a tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS.[158] Em direito público, tudo o que não está expressamente permitido é proibido. A PEC 45/2019, aprovada na CCJ da Câmara, dizia expressamente que o IBS e a CBS não integrariam a base do ICMS e do ISS; o texto final da EC 132 suprimiu a menção, e da supressão de uma proibição expressa não se chega à autorização expressa que a competência tributária exige. O argumento econômico, a alegada perda de cerca de 8% da base relativa ao PIS e à COFINS, é *argumentum ad misericordiam*: apelo à compaixão contra o império do direito. A Nota mostrou ainda que a tese afronta oito dos dez mandamentos do IVA escritos por Isaias Coelho, a começar pelo primeiro, "não usarás o IVA para aumentar a carga tributária", e pelo quinto, "não esconderás o tributo".[159] Concluiu-se em quatro proposições: a inclusão gera cascata e resíduo tributário; dificulta a apuração e encarece a conformidade; esconde do consumidor o peso do tributo; e multiplica o contencioso, à sombra do RE 574.706. Um ano depois, a tese voltou. Voltou com carimbo.

Uma resposta a consulta não emenda a Constituição. A Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026 da Sefaz-SP, de 4 de fevereiro de 2026, decidiu que o IBS e a CBS, "quando efetivamente exigíveis", integram o valor da operação e, portanto, a

---

[156]CALDEIRA, *História da Riqueza no Brasil*, cit. Esta aplicação é também uma homenagem a Jorge Caldeira: não dá para entender o design jurídico da EC 132 e seus propósitos republicanos e futuros sem a leitura de dois de seus livros. *História da Riqueza no Brasil* inspirou a crença de que, sim, as instituições importam, e ofereceu a impactante visão da verdadeira história das instituições brasileiras, que alicerça as quatro reformas do Núcleo Central Republicano veiculado pela EC 132; e o livro-profecia* Brasil: paraíso* *restaurável* (CALDEIRA, Jorge; SEKULA, Julia Marisa; SCHABIB, Luana. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2020) é um oásis de otimismo que enxerga, daqui a uma década, o Brasil como líder mundial em energia renovável. Não se trata de esperança que não depende de nós, expectativa que causa frustração e ansiedade; trata-se de buscar a "Felicidade, Desesperadamente", de Comte-Sponville, ou seja, esperar o que depende de nós. Esse livro foi um grande motivador dos 12 anos de dedicação ao projeto "Nossa Reforma Tributária": obrigado, Caldeira e Avelino (FGV); fiz a minha parte: basta ligar os interruptores que a luz virá...*

[157]CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

[158]CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que** pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS. *São Paulo: CCiF, julho de 2025, com a transcrição do art. 156-A, § 1º, IX, e do art. 195, § 17, na redação da PEC 45/2019 aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, que mencionava expressamente os arts. 155, II, e 156, III. Versão para o debate público: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O absurdo lógico e jurídico da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS.* JOTA, *17 jul. 2025.*

[159]COELHO, Isaias. Os 10 mandamentos do IVA. In: *Reforma Tributária do Brasil*. São Paulo: JusPodivm, 2025, Capítulo 1.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

base de cálculo do ICMS.[160] Em 2026, não; a partir de 2027, sim. A ementa confessa o critério: em 2026 os novos tributos ficam fora "considerando que a contribuição ao PIS e a COFINS serão incluídas na base de cálculo do imposto estadual por sua alíquota integral". Não é argumento de direito; é argumento de caixa. O que a Sefaz busca preservar não é a legalidade, é a arrecadação.

O raciocínio cabe em quatro passos, e cada um carrega a sua falácia. Primeiro: a base do ICMS é o valor da operação (art. 13 da LC 87/1996), e "todo tributo que compõe o preço" a integra. Segundo: PIS e COFINS sempre integraram essa base, o IBS e a CBS "vêm substituir esses tributos", logo "a lógica da LC 87/1996 permanece aplicável". Terceiro: a reforma foi concebida "de modo que não haja perda de receita", "nos termos dos artigos 128 e 130 do ADCT", e excluir os novos tributos da base "reduziria artificialmente" a arrecadação. Quarto: "não há qualquer vedação específica", pois a LC 214/2025 só protegeu a base do ITCMD e do ITBI e só excluiu o ICMS da base do IBS e da CBS, "sem estabelecer reciprocidade". O quarto passo é *argumentum ad ignorantiam*: a competência existe porque ninguém a vedou, e inverte-se o ônus da prova, pois competência se prova por norma que atribui, não por ausência de norma que proíba.[161] É também argumento do silêncio travestido de *a contrario*: da proteção à base do ITCMD e do ITBI extrai-se uma regra sobre a base do ICMS, matéria de que a LC 214 não trata. O silêncio de uma lei sobre objeto que não é seu não é norma; é silêncio. Na gramática de Alchourrón e Bulygin, confunde-se permissão fraca, a mera ausência de proibição, com permissão forte, a norma que atribui.[162] A própria Constituição confirma o método: precisou da EC 33/2001 para escrever, no art. 155, § 2º, XII, "i", que o ICMS integra a própria base; para o próprio ICMS foi necessária autorização expressa, e para a CBS e o IBS ela não existe.

O segundo passo é falsa analogia: substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. PIS e COFINS entravam na base do ICMS porque eram tributos por dentro, embutidos no preço e invisíveis; a CBS e o IBS nascem, por definição constitucional, fora do preço, pois o art. 156-A, § 1º, IX, e o art. 195, § 17, ordenam que não integrem sequer a própria base. Desde 20 de dezembro de 2023 o tributo sobre o consumo não compõe o preço; é destacado ao lado dele. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

O terceiro passo é o mais grave, porque toca o coração da transição. Os arts. 128 e 130 do ADCT não são cláusula geral de preservação de receita; são a disciplina exaustiva de como a receita será preservada. O art. 128 reduz as alíquotas do ICMS e do ISS em frações fixas, de nove décimos em 2029 a seis décimos em 2032, até a extinção em 2033 (art. 129). O art. 130 manda que resolução do Senado fixe as

[160] SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026, de 4 de fevereiro de 2026, publicada no Diário Eletrônico em 5 de fevereiro de 2026, ementa e itens 7 a 14. No mesmo sentido, as Respostas à Consulta 32.303/2025 e 32.931/2025.

[161] COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, capítulo sobre as falácias informais (falácias de relevância: *argumentum ad ignorantiam*, que tem por verdadeira uma proposição apenas porque não se provou a sua falsidade).

[162] ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y* sociales. *Buenos Aires: Astrea, 1975, Capítulo VII. Sobre a norma de clausura, BOBBIO, Norberto.* Teoria* *do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, Capítulo 4. Para uma aplicação dessa gramática lógica às normas tributárias, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; NAVARRO, Pablo Eugenio. São válidas as normas tributárias imprecisas? *Revista Dialética de Direito** Tributário*, v. 148, p. 69-81, 2008.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

alíquotas de referência do IBS e da CBS, calculadas pelo Tribunal de Contas da União, “de forma a assegurar” que a receita do IBS seja “equivalente à redução” da receita do ICMS e do ISS, e impõe teto: se a arrecadação superar a média de 2012 a 2021 em proporção do PIB, as alíquotas de referência caem.[163] A existência de mecanismos constitucionais de preservação da receita não autoriza qualquer técnica interpretativa destinada a preservar arrecadação; ao contrário, exclui todas as demais. Se a saída do PIS e da COFINS da base do ICMS em 2027 reduz a arrecadação, a redução entra no cálculo do TCU e volta ao Estado pela alíquota de referência do IBS, à luz do dia. Não há perda a preservar às escondidas; há uma cascata que o constituinte decidiu eliminar. O passo tem esqueleto e vestido lógicos: o esqueleto é a afirmação do consequente, se o IBS e a CBS integram a base, não há perda, a Constituição quer que não haja perda, logo integram a base; o vestido é o *argumentum ad consequentiam*, a validade da proposição deduzida da desejabilidade do efeito; e há petição de princípio no advérbio, porque chamar a exclusão de redução “artificial” pressupõe que a base já contém os novos tributos, que é o que se deveria demonstrar.[164] Os passos partilham uma *ignoratio elenchi*: provam que a receita cairia e que não há vedação expressa, quando o que precisava ser provado é que há autorização expressa para incluir.

Há ainda um silêncio. A resposta não menciona uma só vez o art. 145, § 3º, segundo o qual o Sistema Tributário Nacional “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. São critérios positivos que operam como ônus de fundamentação, e a tese paulista falha em quatro deles: acrescenta tributo sobre tributo a um sistema desenhado para ter uma base; esconde dentro da base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora, tributo em tocaia; devolve a cascata ao consumidor final, o povo do art. 1º; e decide sozinha o que o novo federalismo exige decidir em conjunto. A justiça é a única virtude que se define pela relação com o outro; a Sefaz definiu a sua pela relação com o próprio caixa. A falha de cooperação tem número, e o número sugere que a Federação cooperativa está funcionando: o mapeamento das 27 unidades federadas, até março de 2026, mostra que apenas cinco, São Paulo, Minas Gerais, Distrito Federal, Pernambuco e Alagoas, declararam a inclusão a partir de 2027; seis excluíram os novos tributos em 2026 e silenciam sobre 2027; o Rio de Janeiro não tem posição pacífica; e quinze não se manifestaram.[165] Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese. Santa Catarina, Estado da consulente, revogou em dezembro de 2025 a posição pró-inclusão que adotara. A nova Federação, com Comitê Gestor paritário e regulamento único (art. 156-B), não admite que um sócio decida por vinte

[163]BRASIL. Constituição de 1988, ADCT, arts. 125 a 130, na redação da EC 132: o art. 130, caput e incisos I e II, vincula as alíquotas de referência à compensação da redução da receita dos tributos substituídos; o § 1º atribui o cálculo ao Tribunal de Contas da União; e os parágrafos seguintes fixam o teto de referência, com revisões em 2030 e 2035.

[164]ARISTÓTELES. *Refutações sofísticas*, 167a; COPI, *Introdução à lógica*, cit., sobre a afirmação do consequente e a *ignoratio elenchi*; WALTON, Douglas. Historical origins of *argumentum ad consequentiam*. *Argumentation*, v. 13, 1999, p. 251-264.

[165]Mapeamento de posicionamento dos Estados sobre a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS, pesquisa do jurista e advogado Eduardo Borges, fundador do GETAP, a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026. Inclusão a partir de 2027: AL, DF, MG, PE e SP. Exclusão em 2026 e silêncio para 2027: ES, GO, PA, PR, PI e SC (Correio Eletrônico Circular SEF/DIAT 29/2025, que revogou a posição pró-inclusão). RJ sem posição pacífica. Sem manifestação: AC, AM, AP, BA, CE, MA, MS, MT, PB, RN, RO, RR, RS, SE e TO.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e sete. Douglass North ensina que as regras do jogo mudaram; quem joga pelas regras antigas não exerce autonomia, descumpre o contrato.

Essa assombração é conhecida. Em dezembro de 1988, o Confaz sobrepôs o Convênio ICMS 66/88 à não cumulatividade plena do texto original da Constituição, e o provisório governou por quase oito anos no lugar da lei complementar. A Resposta à Consulta é a mesma dependência de trajetória com data nova: o Executivo redefinindo a base de cálculo por ato interpretativo, quando o art. 97, § 1º, do CTN equipara à majoração "a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso" e o art. 150, I, da Constituição exige lei. Freud chamou de estranho o que deveria estar recalcado e insiste em voltar sob outra forma;[166] a Constituição recalcou o tributo por dentro, e ele retorna disfarçado de "valor da operação". A capivara do ICMS, legislação, jurisprudência, ilegalidades e convênios de gaveta, será enterrada em cova rasa em 2033. A resposta à consulta quer que o morto assombre até lá.

Falta a pergunta republicana. O cidadão paulista, ou seus deputados, foram consultados sobre se preferem reduzir o ICMS com a ótima notícia da saída do PIS e da COFINS da sua base, ou manter tributo sobre tributo, em cascata, sem transparência e sem diálogo com os outros vinte e seis parceiros da nova Federação? Nenhuma dessas perguntas aparece na resposta, porque nenhuma é competência de quem a redigiu. Servidores públicos não têm poder; têm competências delimitadas. A República plena só se instalou em 20 de dezembro de 2023. É a República de Jorge Caldeira, enfim instalada, e o alicerce da sua outra profecia: o Brasil como liderança mundial em energia renovável, o paraíso restaurável.

O mais curioso é a cronologia. Se em 2019 a tese tivesse sido debatida abertamente no Congresso Nacional, com deputados e senadores, ainda seria juridicamente possível escrever no texto constitucional que a CBS integra a base do ICMS. Hoje é impossível, sequer por emenda (art. 60, § 4º, II, III e IV).

XVII. O leading case favorável ao contribuinte: a liminar da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo

Em 9 de setembro de 2026, o juiz Márcio Ferraz Nunes, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, deferiu liminar em mandado de segurança preventivo impetrado por Privalia Brasil S.A., varejista de comércio eletrônico, para assegurar-lhe o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto durar a coexistência com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem incluir os novos tributos em sua base de cálculo, com suspensão da exigibilidade (art. 151, IV, do CTN) e ordem para que o Fisco se abstenha de lançar, autuar, negar certidão ou inscrever em dívida ativa por esse fundamento.[167] O ato coator não é uma autuação; é uma interpretação: o juízo reconheceu que a resposta a consulta vincula as

[166] FREUD, Sigmund. *O infamiliar*. Trad. Ernani Chaves e Pedro Heliodoro Tavares. Belo Horizonte: Autêntica, 2019 (o ensaio de 1919 circula em português também sob os títulos "O estranho" e "O inquietante").

[167] TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Impetrante Privalia Brasil S.A., Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026. Eficácia suspensa pela Presidência do TJSP em 9 de novembro de 2026 (Suspensão nº 2270251-20.2026.8.26.0000).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

autoridades fazendárias e configura ameaça concreta e iminente. A primeira lição do julgado é que o esclarecimento de gabinete é ato atacável antes de produzir a lesão.

No mérito, cinco fundamentos encadeados. Primeiro, a estrita legalidade: art. 150, I, da Constituição e art. 97, IV e § 1º, do CTN, pelos quais toda alteração que torne mais onerosa a base de cálculo depende de lei. Segundo, a reserva de lei complementar para a base dos impostos (art. 146, III, "a"), que no ICMS é o art. 13 da LC 87/1996. Terceiro, o núcleo: o silêncio eloquente do legislador. A LC 227/2026, ao adaptar a Lei Kandir à reforma, acrescentou ao § 1º do art. 13 apenas o inciso III, para dizer que a partir de 2027 somente o Imposto Seletivo integra a base do ICMS. "Quando houve a intenção de incluir uma das novas exações na base do imposto estadual, a norma o fez de modo específico e restrito"; incluir o IBS e a CBS "a pretexto de mera interpretação do termo valor da operação" é ampliação de base sem lei, em ofensa aos arts. 97 e 110 do CTN. Quarto, a arquitetura do sistema: neutralidade, transparência e vedação à cascata; o IBS e a CBS "foram expressamente desenhados como tributos cobrados por fora do preço", com split payment. Quinto, a natureza dos valores: "mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante", por analogia ao Tema 69 do STF. É, até onde se sabe, a primeira decisão favorável ao contribuinte sobre o tema. Liminar, de primeiro grau, com efeito restrito; mas fixa com precisão de relojoeiro a tese que os próximos mandados vão repetir. Um *leading case* não decide por todos: ensina a todos como decidir.*

A liminar e o item anterior convergem em três pontos. O juízo chamou de silêncio eloquente o que se pode chamar de permissão forte: dois nomes para a mesma regra de fechamento do direito público. O juízo chamou de tributos cobrados por fora o que se pode chamar de tributo republicanamente separado do valor da mercadoria: em ambos os casos, o IBS e a CBS não são valor da operação porque a Constituição os pôs ao lado dela, por fora. E o juízo tratou a resposta a consulta como ato coator vinculante, que é o ponto de partida: a consulta não esclarece, legisla. As diferenças não são divergências; são camadas. A liminar decide no plano da legalidade, e decide bem: para conceder a segurança bastava mostrar que não há lei. O item anterior pergunta o que a liminar não precisava perguntar: se houvesse lei, ela valeria? A resposta é não, e aí o caso deixa de ser um problema de Lei Kandir e vira um problema de República. Há, porém, um ponto em que a liminar vai mais longe: ao qualificar os valores de IBS e CBS como receita dos entes credores em trânsito pela contabilidade da impetrante, o juízo transportou para o ICMS a *ratio* do Tema 69. É passo ousado, porque o Tema 69 tratou de receita, e a base do ICMS é valor da operação; mas é coerente com o split payment, pois o valor que a instituição de pagamento segrega e entrega ao ente credor sem passar pelo caixa do vendedor é o exemplo mais puro de ingresso que não é preço. O constituinte fez do split payment a prova material de que o tributo não é preço.*

A liminar diz que não há lei. A Emenda Cidadã diz mais: não pode haver. Lei estadual não pode incluir, porque a base dos impostos é reserva de lei complementar nacional (art. 146, III, "a"), e a lei complementar que trata da matéria calou sobre o IBS e a CBS. Lei complementar não pode, porque os arts. 156-A, § 1º, IX, e 195, § 17,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

retiraram o IBS e a CBS do preço por comando constitucional, e devolvê-los à base de outro tributo é reintroduzir por via oblíqua o tributo por dentro. Emenda constitucional não pode, porque a EC 132 fortaleceu as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, II, III e IV: restaurar o tributo em tocaia dentro do ICMS retira do eleitor a informação que qualifica o voto, usurpa a função legislativa e suprime o direito concretizado à não cumulatividade plena. É o teste das quatro proposições aplicado a um ato de gabinete, e a tese reprova em três. Não é tese minoritária; é impossibilidade jurídica em três graus.

Servidores públicos têm competências delimitadas. Todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único), e a EC 132 deu a essa regra a sua forma tributária: quem paga o IBS e a CBS é o adquirente final, o cidadão-eleitor-contribuinte, e o tributo é destacado na nota para que ele veja quanto paga e a quem. A autoridade que, por resposta a consulta, manda incluir na base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora não interpreta a lei: legisla sem mandato, contra o texto constitucional e contra o titular do poder de que a sua competência deriva. Onde não há lei, não há lançamento válido. A cidadania fiscal é limite constitucional ao poder de tributar, condição de validade da própria competência; as quatro reformas veiculadas pela EC 132 reconstituíram de fato e de direito a República no Brasil, e o que fortaleceu cláusula pétrea integra o núcleo que o art. 60, § 4º, protege; e o destinatário de toda distorção do Sistema CBS/IBS não é a empresa, mas o povo, contribuinte de fato e titular único do poder. Quem viola a primeira exerce competência que não tem; quem viola a segunda atenta contra a Constituição; quem viola a terceira lesa o soberano.

Conclusão

XVIII. Síntese: a emenda cidadã

A Emenda 132 é a única emenda desde 1988 que fortaleceu simultaneamente a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos individuais, e o fez pelo único caminho que resiste à alternância política: escrevendo a garantia na Constituição, com uma trava que limita o próprio poder que a escreveu. É, por isso, a primeira reforma do Estado brasileiro feita a favor do cidadão, e não da máquina. As reformas anteriores reformaram o aparelho, a de 2023 reformou o vínculo entre o Estado e quem o financia. Trinta e cinco anos depois de Ulysses Guimarães chamar a Constituição de cidadã, ela recebeu a primeira emenda cidadã.*

O trabalho de 2014 a 2023 foi um trabalho pelas cláusulas pétreas, feito por quem acreditava fazer uma reforma tributária, e exatamente por isso deu certo. Quem mira o tributo erra a Constituição. Quem mira a Constituição acerta o tributo.

Quem promete revogar a reforma tributária promete o impossível de dois modos. Não pode revogar o tributo, porque a carga que se teme ainda não foi fixada: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1%, a alíquota de referência será calculada pelo TCU a partir dessa aferição e fixada pelo Senado, sob o teto do art. 130 do ADCT, e o ICMS e o ISS só se extinguem em 2033. Não pode revogar os pressupostos, porque eles já são cláusula pétrea desde 20 de dezembro de 2023. Só lhe resta o que o nome, sozinho,

* Do autor: “Chamar a Emenda 132/2023 de reforma tributária é um equívoco” (JOTA, 10 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

não mostra: revogar a Federação, o voto, a legalidade e os direitos, e dizer que está revogando um imposto.

Abrucio ensinou que a Federação brasileira oscilou entre a centralização autoritária e a descentralização sem coordenação, e que o desafio pendente era levar a cooperação ao plano tributário e orçamentário. A EC 132 propõe o terceiro termo: coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo. E o eixo dessa coordenação não é um ente. É o cidadão, o único ponto em que as três esferas se encontram, porque é ele quem paga a todas.

Todo poder emana do povo, diz o art. 1º. Toda alteração na estrutura tributária recai sobre o povo, mostra a economia do IVA no destino. Todo poder de reformar encontra no povo, contribuinte de fato e titular de direitos pétreos, seu limite intransponível. A reforma tributária não trata o povo como destinatário eventual de seus efeitos, trata o povo como a própria condição de sua validade. É por isso, e só por isso, que toda distorção na sua implementação infralegal, por mais técnica que se apresente, não é um desvio administrativo corrigível pelo próximo decreto. É uma questão constitucional, sujeita ao controle que o art. 60, § 4º, sempre reservou ao núcleo intocável da República.

XIX. Fechamento

Wittgenstein fechou o *Tractatus* com uma escada: quem o entende "deve, por assim dizer, jogar fora a escada após ter subido por ela".*[168] *"Reforma tributária" foi a nossa escada. Foi com essa palavra que subimos, de 2014 a 2023, até a Constituição; sem ela, ninguém teria escutado. Não precisamos jogá-la fora: basta reconhecer, do alto, tudo o que ela trouxe consigo. E o que desvendamos é isto: ao reformar os impostos, reformamos também os pressupostos da República.*

A reforma tributária está em transição. Os seus alicerces, não. Desde 20 de dezembro de 2023 eles integram as cláusulas pétreas, e o que fortaleceu uma cláusula pétrea não se revoga, nem por emenda, nem por lei complementar, nem por regulamento que se pretenda mera técnica. A Federação ganhou um corpo, o voto ganhou luz, a separação dos Poderes ganhou prática, os direitos ganharam sujeito. Os barões perderam a escrivaninha. O cidadão pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.

[168] WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*, cit., aforismos 6.54 e 7.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Adiar 2027? O pedido de adiamento, a medida provisória do Seletivo e a transparência dos 11,3%

◆

Textos de outubro e novembro de 2026 sobre o calendário da reforma, a alíquota de referência da CBS e a MP 1.399/2026

Este capítulo reúne os textos que escrevi no último trimestre de 2026, em resposta ao movimento que pede o adiamento da cobrança da CBS para 2028, à alíquota de referência calculada pelo TCU e à Medida Provisória 1.399, de 4 de novembro de 2026, que fixa as alíquotas do Imposto Seletivo.

"O Congresso não esqueceu de 2027. Ele decidiu 2027"

Entrevista à Folha de S.Paulo sobre o movimento que pede o adiamento da CBS, novembro de 2026

O senhor foi um dos autores do projeto que virou a Emenda 132. Por que a sua voz importa neste debate?

Importa pelo contrário do que se poderia supor. Quem desenha uma casa fica ocupado com a planta e só percebe para quem a casa foi feita quando entra pela porta. Em 2014, quando lançamos o projeto Nossa Reforma Tributária no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, eu estava convencido de que trabalhava por direitos das empresas. Era um bom programa, e era um programa corporativo. Relendo a Constituição depois da promulgação, como professor e não mais como autor de projeto, mudei de convicção. Os direitos que a reforma realiza não são das empresas. São do povo brasileiro. Faço essa retratação publicamente porque ela explica por que não assinei nenhum dos manifestos e por que escrevo em vez de assinar.*

O senhor está dizendo que o setor produtivo perdeu com a reforma?

Não. Estou dizendo que ele deixou de ser o titular. A empresa ganhou um sistema que retira o tributo dos insumos e dos investimentos por créditos efetivos, e isso é muito. Mas, ao deixar de suportar o tributo, ela também deixou de ser a dona das prerrogativas correlatas: a não cumulatividade efetiva, o tributo destacado na nota, a queda de preços e a receita no destino passaram a pertencer a quem paga. E quem paga são 213 milhões de pessoas. O que antes era conflito entre empresa e sociedade revela-se convergência, e é por isso que chamo a Emenda 132 de Emenda Cidadã.

Em novembro, entidades de peso pediram adiar para 2028 o início da cobrança da CBS. Quem são e o que pedem?

O manifesto da UNECS reúne quinze entidades do comércio e dos serviços. A carta aberta do Instituto dos Advogados Brasileiros soma quase trinta entidades da advocacia. A OAB publicou manifesto nacional, com adesão de seccionais, entre elas a do Rio de Janeiro e a do Rio Grande do Sul. A CNI apresentou um pleito mais restrito ao Ministério da Fazenda: manter 2027 estritamente como período de teste, com apuração da CBS sem recolhimento integral. Os pedidos variam em extensão, mas convergem num ponto: empurrar para 2028 o que a Constituição marcou para 2027.

* Do autor: "Tributação na era digital" (JOTA, 24 ago. 2017).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

São entidades sérias. O senhor duvida da boa-fé delas?

Não duvido, e faço questão de registrar isso. A CNI, em particular, foi decisiva na aprovação da reforma, e ficará na história a cosmovisão do senador Armando Monteiro: um exemplo concreto do que Adam Smith chamou de espectador imparcial. Os pontos que elas levantam, regulamentação incompleta, limites da apuração assistida, exposição das empresas menores, são legítimos. Minha divergência não é sobre a sinceridade de quem pede. É sobre o instrumento e sobre o diagnóstico.

Comecemos pelo diagnóstico. Qual é o erro?

O erro é aritmético antes de ser jurídico. Tome uma cadeia de cinco operações, com um bem de cem reais e sem lucro em etapa alguma. Sob PIS e Cofins cumulativos a 3,65% calculados por dentro, o tributo de cada etapa entra no custo da seguinte e é tributado outra vez: o preço sobe a 103,79, a 107,72, a 111,80, a 116,04, e a venda ao consumidor fecha em 120,43. A alíquota nominal é de 3,65%. A carga efetiva é de 20,43%. Sob a CBS de 11,3%, com não cumulatividade plena, o valor da operação permanece em cem reais do começo ao fim e o consumidor paga 111,30. Ele paga nove reais e treze centavos a menos, uma queda de 7,58%. A alíquota que empataria com a cascata de hoje seria de 20,43%, e bastam três operações para que o 3,65% cumulativo custe mais caro do que o 11,3% cobrado uma vez. O exemplo é conservador, porque não inclui IPI, ICMS e ISS.

Por que, então, o número de 11,3% assusta tanto?

Porque ele aparece. O 3,65% era o que o contribuinte via; o 20,43% era o que ele pagava sem ver. A nota fiscal que informa o tributo incomoda precisamente porque informa. Platão conta que o prisioneiro que se liberta da caverna não sente alívio ao virar o rosto: sente dor. O desconforto com a alíquota visível não é sintoma de que a reforma esteja errada. É sintoma de que ela está funcionando.

O senhor fala em incompreensão. Incompreensão de quê, exatamente?

De quatro conceitos, e os quatro seguem sendo usados com o sentido que tinham no sistema que morre em 31 de dezembro de 2026. O primeiro é a não cumulatividade. O nome “imposto sobre o valor agregado” induz ao erro que mais ouço: “não temos crédito de entrada para neutralizar os débitos da saída”. Essa é a lógica arcaica de tributar a empresa pela diferença entre entrada e valor agregado, que enxergava a empresa e ignorava o consumidor. O Sistema CBS/IBS é outra coisa: a tributação é zerada no próprio ato da aquisição, porque o adquirente, ao mesmo tempo que paga, credita-se do mesmo valor.

E os outros três?

O segundo é preço. Hoje se paga o preço com o tributo dentro, uma soma que ninguém decompõe. Calculado por fora, como manda o art. 156-A, parágrafo 1º, inciso IX, o tributo aparece na nota com nome e valor, e o que as empresas negociam entre si passa a ser o valor da coisa. Preço deixa de ser um número com um segredo dentro e passa a ser duas informações: quanto custa a coisa e quanto custa o Estado. O terceiro é contribuinte, e é o mais mal compreendido. A palavra designa de dois modos: quem apura e recolhe, e quem paga. A lei chama o fornecedor de contribuinte,

© Eurico Marcos Diniz de Santi

e está correta no plano formal. Mas o dinheiro que chega ao Tesouro sai do pagamento do adquirente, e o split payment tornou isso literal. Entre inscritos, o que se recolhe de um lado se credita do outro, e o líquido para o Tesouro é zero. O tributo só se torna definitivo quando encontra alguém sem crédito, e esse alguém é sempre o cidadão. O quarto é alíquota. Entre contribuintes inscritos ela é indiferente: se for de 5%, credita-se 5%; se for de 100%, credita-se 100%. O número só produz efeito econômico na última operação da cadeia.

O senhor está dizendo que as empresas não pagam CBS?

Exatamente isso, e essa é a frase que mais escandaliza quando a digo em sala. Ao se inscrever, a empresa ganha o privilégio de pertencer ao clube dos que não pagam CBS e IBS: apenas recolhem e transferem o tributo ao único que não pertence ao clube, o consumidor final. Quem está refazendo contratos e planilhas em função dos 11,3% está calculando um custo que não existirá. É dependência de trajetória, no sentido em que Douglass North usava a expressão: usar o mapa do ICMS para andar no território da CBS. O mapa é bom, foi útil por décadas, e descreve um país que deixou de existir. Agora quem é invisível é a empresa.

A principal objeção dos serviços é outra: a folha de salários não gera crédito. Isso é verdade.

É verdade, e não é novidade. Essa exata objeção foi apresentada ao Congresso, com nome, número e autor. Na Câmara, os deputados Laércio Oliveira e Mariana Carvalho propuseram compensação ligada à folha nas emendas 74 e 196, ambas com parecer pela rejeição. A Brasscom endossou a proposta de Alexis Fonteyne na emenda 44. Na regulamentação, a FEBRAC pediu expressamente a aprovação da emenda 158-U, de Laércio. O benefício geral para serviços intensivos em mão de obra ficou fora do texto. Não ficou fora por esquecimento: ficou fora por decisão.

E a objeção dos municípios, sobre perda de autonomia?

Mesma história. A FAMURS confirmou em audiência pública que as emendas 362 e 363, do senador Nelsinho Trad, atendiam a seus pleitos; ambas receberam parecer contrário. A CNM, por outro lado, obteve a repartição em partes iguais de 5% da cota municipal do IBS estadual. Na regulamentação, emendas de Jorge Kajuru e Wellington Fagundes foram acolhidas nas chapas da representação municipal. Houve derrotas e houve concessões, todas identificáveis. É assim que funciona um processo legislativo.

E na saúde?

A Abrafarma endossou propostas dos senadores Eduardo Gomes e Mara Gabrilli. O Senado acolheu a solução de Gabrilli por linhas de cuidado, a Câmara restaurou a lista de medicamentos na Lei Complementar 214, e a Lei Complementar 227 voltou ao tema e incorporou uma solução por destinações e linhas de cuidado. É o exemplo perfeito de um pleito que perdeu numa etapa e voltou por deliberação legislativa posterior. O caminho existe, está aberto, e foi percorrido.

E as dificuldades de sistemas e de contencioso, que as entidades contábeis apontam?

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Também foram discutidas, nos projetos de lei complementar 68 e 108. O Congresso previu o escalonamento do split payment, autorizou o saneamento de certas infrações acessórias no ano-teste de 2026 e criou a integração do contencioso administrativo. Note a assimetria: a Constituição autorizou dispensar o recolhimento apenas em 2026, de forma condicionada e mediante lei complementar. Para 2027 ela escreveu exatamente o contrário.

A alíquota padrão do IVA dual, estimada entre 26,5% e 28%, seria uma das maiores do mundo. Isso não é motivo de alarme?

É motivo de informação, que é coisa diferente. Esse número não cria carga: ele revela a carga que já existe e que hoje está dissolvida em PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, com cumulatividade embutida em cada etapa. Comparar uma alíquota visível e única com alíquotas nominais fragmentadas e calculadas por dentro é comparar grandezas de naturezas distintas. O exemplo que dei da cadeia de cinco operações mostra como um 3,65% nominal entrega 20,43% efetivos. Quem quiser discutir o tamanho do Estado brasileiro tem razão de sobra para discutir, e a reforma torna essa discussão possível pela primeira vez, porque coloca o número na nota. O que não se pode é atribuir à transparência o peso que sempre foi da opacidade. A alíquota não subiu. Ela apareceu.

E as micro e pequenas empresas fora do Simples?

Esse é o ponto mais justo entre os que as entidades levantam, e eu o separo dos demais. Uma empresa pequena fora do Simples enfrenta o mesmo custo de adaptação de sistemas que uma grande, sem a mesma estrutura administrativa para absorvê-lo. Isso é real e merece resposta. Mas observe qual é a resposta adequada: apuração assistida que funcione, calendário escalonado de obrigações acessórias, saneamento de infrações no período de aprendizagem. O Congresso previu as três coisas. Nenhuma delas se chama adiamento. Dar mais doze meses a uma empresa que não recebeu suporte é dar mais doze meses de insegurança, não de preparo.

O senhor fala muito em "já foi decidido". Onde está escrito que foi?

No art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que manda cobrar a CBS a partir de 2027 e extinguir PIS e Cofins. E está escrito, sobretudo, numa tentativa frustrada de mudá-lo. A emenda 487, do senador Vanderlan Cardoso, propôs no Senado suprimir o art. 126, manter o IBS nas condições da fase de teste até 2028 e reduzir PIS e Cofins de 2029 a 2032, com extinção em 2033. A justificação dela é a de hoje: dois calendários complicariam a contabilidade e uma transição mais longa daria tempo de ajuste. A emenda foi rejeitada. Registro, por honestidade, que a documentação que examinei não atribui essa emenda à CNI nem a qualquer entidade específica.

Há um argumento de que o Congresso votou às pressas, sem debate suficiente.

Esse é o argumento que menos se sustenta. A PEC 45 tramitou quatro anos, oito meses e doze dias, da apresentação por Baleia Rossi, em 3 de abril de 2019, à aprovação definitiva pela Câmara, em 15 de dezembro de 2023. Identifiquei 54

© Eurico Marcos Diniz de Santi

audiências públicas nos seis colegiados que instruíram o debate, além de seminários regionais, visitas técnicas e uma missão à OCDE. Foram seis votações de turno em três sessões plenárias, nenhuma por margem estreita, uma delas atravessando a madrugada de 6 para 7 de julho. Um requerimento de adiamento da votação foi rejeitado por 357 votos a 133. No Senado, os tetos de alíquota, que são a versão de 2023 do argumento da alíquota insuportável, caíram por 41 a 31 e por 39 a 32. Depois disso o Congresso decidiu mais duas vezes, nas Leis Complementares 214 e 227. Não conheço, na história republicana, procedimento mais legítimo.

O senhor menciona um silêncio nos anais. Que silêncio é esse?

Fiz um levantamento literal nos seis documentos centrais do processo legislativo, do texto original da PEC 45 ao parecer da Câmara sobre o texto devolvido pelo Senado. Não há uma única ocorrência dos termos “adiamento”, “adiar”, “postergar” ou “prorrogar a vigência”. Na volta à Câmara, em dezembro de 2023, com o texto consolidado e a promulgação a cinco dias, há 28 destaques em plenário e nenhuma emenda nova ao projeto ou ao substitutivo. Ninguém pediu mais prazo para 2027. O calendário não passou despercebido. Passou aprovado.

Então o senhor acusa as entidades de agir de má-fé?

Não. Trabalho com três hipóteses. A primeira é o golpe: um grupo organizado que sabe exatamente o que a reforma faz e quer impedi-la. A segunda é a fraude à Constituição: alcançar, por caminho oblíquo, um resultado que a Emenda 132 integrou às cláusulas pétreas. A terceira é a incompreensão: o sistema foi promulgado, regulamentado e testado, e ainda assim não foi entendido por quem vai operá-lo. Defendo a terceira.*

A terceira parece a hipótese generosa.

Parece, e não é. Golpe se enfrenta com votos, e os votos já foram dados. Fraude se enfrenta com controle de constitucionalidade. Incompreensão não se enfrenta com nada disso, e tem uma propriedade perversa: adiar não a cura. Quem não entendeu em três anos de vacatio constitucional, dois de lei complementar e um ano inteiro de teste não entenderá por ter mais doze meses. Adiar a reforma para resolver a incompreensão é prescrever repouso a quem precisa de leitura.

Quando, então, o pedido de adiamento viraria fraude? Quando mudar de instrumento. Propor emenda é exercer o art. 60 da Constituição, com dois turnos e três quintos em cada Casa. Reapresentar argumento vencido é exercer o direito de petição. Ambos são legítimos, e se o Congresso decidir adiar por esse caminho serei voto vencido com tranquilidade, porque terá sido o povo decidindo por seus representantes. A fraude ganharia objeto em outra hipótese: se um ato infraconstitucional, sob o nome de teste, produzisse a dispensa geral da CBS em 2027 e prolongasse PIS e Cofins, estaria alcançando por via ordinária o resultado que a Constituição reservou à emenda. A diferença entre petição legítima e fraude não é de intensidade. É de instrumento.

A CNI pede exatamente isso: apurar a CBS em 2027 sem recolhê-la. É fraude?

É o ponto em que a discussão fica séria, e merece ser tratada com rigor, não com adjetivo. A Constituição autorizou a dispensa condicionada do recolhimento apenas

* Do autor: “Adiamento: ‘golpe do medo’, fraude à Constituição ou incompreensão do sistema CBS/IBS?” (Portal da Reforma Tributária, 6 nov. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

para o teste de 2026. Para 2027 determinou a cobrança e a extinção das contribuições, condicionada à instituição da CBS, que a Lei Complementar 214 de 2025 já realizou. Quem sustenta que “instituída” significa “efetivamente arrecadada” está propondo que a lei desfaça o que a emenda fez. Instituir não é arrecadar. Se vier um ato com esse efeito, caberá discutir sua compatibilidade com o art. 126, e aí o objeto do debate será o ato, não a intenção de quem o pediu.

Suponha que o adiamento seja aprovado. O que acontece?

Acontece o oposto do que se promete. A transição foi desenhada para que a CBS começasse antes do IBS, justamente para que o contribuinte aprendesse o modelo com um tributo federal, de legislação única, antes de enfrentar o tributo subnacional. Adiar a CBS para 2028 comprime esse aprendizado e aproxima os dois eventos. Além disso, prolongar PIS e Cofins significa manter dois sistemas vivos por mais um ano, com dois conjuntos de obrigações, duas lógicas de crédito e dois contenciosos. O custo de conformidade que se alega querer reduzir é exatamente o que se estaria dobrando. E há um efeito que ninguém menciona: quem já investiu, já contratou e já reconfigurou sistema contando com o crédito pleno a partir de 2027 teria o seu planejamento invalidado por uma mudança de regra depois do jogo começado. Segurança jurídica não é só ter prazo. É a regra permanecer.

O senhor acha que isso vai parar no Supremo?

Pode parar, e por mais de um caminho. Se vier uma emenda constitucional, o debate será sobre os limites do art. 60, e eu diria que boa parte do que a Emenda 132 construiu está hoje protegida pelo parágrafo 4º: a Federação cooperativa, o voto qualificado pela informação, a reserva de lei e os direitos individuais com titular visível. Sustento essa tese na Nota Técnica XXXI do Centro de Cidadania Fiscal. Se vier um ato infraconstitucional dispensando a CBS em 2027, o debate será mais direto, porque o art. 126 é expresso. Em qualquer dos casos, prefiro que a discussão aconteça à luz do dia, com o instrumento certo, do que por via administrativa e sem nome.

Há uma pergunta que ninguém está fazendo, na sua avaliação? Há, e é a mais simples de todas: a quem o art. 126 dirige o seu comando? Ele não dirige comando a empresa alguma. Manda a União extinguir PIS e Cofins, manda cobrar a CBS e manda que a Receita Federal e o Comitê Gestor estejam prontos. O prazo constitucional é obrigação do Fisco, não do contribuinte. E nenhum dos agentes públicos obrigados pediu dilação: os secretários estaduais de Fazenda pediram pressa, o presidente do Comitê Gestor negou qualquer possibilidade de adiamento e o Ministério da Fazenda confirmou janeiro. O risco que se teme é um risco que, concretizando-se, exonera exatamente quem o teme.

O senhor confia na capacidade operacional da Receita Federal?

Confio, e quero registrar isso com nome. O dever de entregar a CBS funcionando é da Receita Federal, e ela confirmou que entrega. Em nome de Mombeli, Peterson, Huber Flores e Barreirinhas, expresso minha gratidão e meu reconhecimento a todos os

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Dito isso, confiança não dispensa demonstração.

O que o senhor faria, se estivesse decidindo?

Partiria do calendário constitucional e exigiria prova dos dois lados. Da administração, quero ver a Receita e o Comitê Gestor demonstrarem o ciclo completo em escala: a nota sai, a devolução é processada, a apuração bate com os registros, o crédito chega no prazo. De quem pede mais um ano, quero ouvir qual etapa falha, qual resultado o prazo adicional entregará e quem responde por ele. Prazo não é argumento. Prazo é consequência de um diagnóstico, e o diagnóstico ainda não foi apresentado.

Essa exigência de prova vem de onde?

De Adam Smith, e não da Riqueza das Nações, mas da Teoria dos Sentimentos Morais. Ele nos pede para olhar a nós mesmos como nos olharia um terceiro informado, prudente e desinteressado, o espectador imparcial, o homem dentro do peito. Aplicada à reforma, a pergunta é simples e revolucionária: eu defenderia esta regra se não soubesse previamente qual posição ocuparia no sistema? O empresário defenderia o benefício fiscal se pudesse ser o concorrente daquele que o recebe? O advogado sustentaria determinada complexidade se tivesse de suportar pessoalmente o seu custo? Eu também tenho a minha posição a examinar: ajudei a desenhar este sistema, e por isso me obrigo a dizer onde ele ainda não entrega.

E onde ele ainda não entrega?

A regulamentação não está completa, e isso é fato. A apuração assistida precisa provar escala. As empresas menores estão mais expostas ao custo de transição do que as grandes, e esse ponto da CNI é correto. Nada disso, porém, se resolve movendo a data. Resolve-se entregando sistema, publicando norma e explicando conceito. Quem pede prazo está pedindo a coisa certa pela razão errada: o que falta não é tempo, é compreensão, e compreensão não se produz esperando.

Quais os riscos que a reforma sofre? O maior deles eu já apontei em 2014, no livro Kafka, alienação e deformidades da legalidade. O Sistema CBS/IBS não é uma reforma. É um modelo novo desde os alicerces, incompatível com as premissas de quem foi formado, e capturado, pela doutrina, pela jurisprudência e pela prática do sistema que morre com PIS e Cofins nos últimos instantes de 31 de dezembro de 2026. Os primeiros instantes de 1º de janeiro de 2027 serão recebidos com fogos de artifício em todo o país, e desta vez os fogos terão também um motivo tributário. O risco não está na lei nova. Está no intérprete velho. Adam Smith já o havia mapeado. Antes da Riqueza das Nações, ele ensinou na Universidade de Glasgow, onde ocupou a cátedra de Lógica em 1751 e a de Filosofia Moral de 1752 a 1764; suas Lições de Jurisprudência, de 1762 e 1763, sobreviveram nas anotações dos alunos. Na Riqueza das Nações ele registra que as leis frequentemente continuam em vigor muito depois de desaparecidas as circunstâncias que as originaram e que, sozinhas, as tornavam razoáveis. Eu acrescento o inverso: muitas vezes é a interpretação que continua em vigor depois que a lei morreu.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Esse descompasso entre a lei e a realidade é um problema brasileiro?

É universal, e tem nome na doutrina. O movimento Law & Development nasceu nos Estados Unidos nos anos 1960, quando juristas como David Trubek, que em 1966 estava no Rio de Janeiro a serviço da missão da USAID, e Marc Galanter apostaram que exportar códigos modernizaria sociedades. Em 1974, no célebre Scholars in Self-Estrangement, os dois reconheceram o limite da aposta: a norma não muda a conduta quando ignora as instituições encarregadas de aplicá-la. No Brasil há um agravante, e este sim é herança maldita: o vírus do direito administrativo português, codificado desde as Ordenações Afonsinas, em meados do século XV, que trata o Estado como patrimônio de quem o administra e desconfia das instituições impessoais e da democracia. Max Weber chamou o fenômeno de patrimonialismo. Sérgio Buarque de Holanda o descreveu em Raízes do Brasil, de 1936, no homem cordial que confunde o público com o privado. Raymundo Faoro o radiografou em Os Donos do Poder, de 1958, no estamento burocrático que atravessou a Colônia, o Império e a República. A não cumulatividade plena, o tributo na nota e o crédito devolvido em dinheiro são o oposto exato dessa tradição: transformam o favor em direito.

E o direito tem instrumentos para vencer essa inércia?

Tem, desde que abandone o conforto do jusnaturalismo. Jeremy Bentham chamou os direitos naturais de absurdo sobre pernas de pau e propôs a legislação como técnica deliberada de mudança de condutas. Nos anos 1920, nos cafés de Viena, Moritz Schlick, Rudolf Carnap e Otto Neurath fundaram o neopositivismo lógico, sob a sombra do Tractatus de Wittgenstein; na mesma Viena, Hans Kelsen escreveu a Teoria Pura do Direito, publicada em 1934. Dessa linhagem saiu a análise lógica do direito: Georg Henrik von Wright, com a lógica deôntica, em 1951; Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, com Normative Systems, em 1971; Lourival Vilanova, com As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, em 1977; e meu orientador, Paulo de Barros Carvalho. Norberto Bobbio completou o quadro ao descrever a função promocional do direito. Nessa tradição, direito é tecnologia. Não serve para conservar o que existe. Serve para mudar o que precisa mudar e romper os vícios da burocracia estatal.*

E que nome a doutrina dá ao expediente de quem perdeu no Congresso e tenta reverter a decisão fora dele?

Há vários, e cada um ilumina uma face. Georges Liet-Veaux cunhou em 1943 a fraude à Constituição: respeitar a forma para trair o conteúdo. Albert Hirschman, em A Retórica da Intransigência, de 1991, mostrou que a reação a toda reforma repete três teses: a da perversidade, ela produzirá o contrário do que promete; a da futilidade, nada mudará; e a da ameaça, ela porá em risco conquistas anteriores. Os manifestos de novembro usam as três. William Riker chamou de herestética a arte do perdedor de introduzir uma dimensão nova no debate para desfazer a maioria que o derrotou. Mancur Olson descreveu as coalizões distributivas, pequenas e organizadas, que se impõem à maioria difusa. Mark Tushnet deu o nome de jogo duro constitucional à exploração das regras para obter o que o jogo limpo negou. Marcelo Neves alertou para a constitucionalização simbólica, a norma que vale no papel e não pega na vida.

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 14.1.1, p. 127.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

E Adam Przeworski resumiu tudo numa frase: democracia é o sistema em que partidos perdem eleições. A minoria vencida tem todo o direito de inflamar o debate público. Não tem o direito de transformar a derrota em veto.

Para encerrar: por que esta data importa tanto?

Porque não se adia um imposto. Adia-se um direito: o dos 213 milhões de brasileiros contribuintes, informados e eleitores, que passarão a ser informados do que já pagam de PIS e Cofins e que foram convidados a exercer a cidadania fiscal nas urnas federais, estaduais e municipais das próximas eleições. Adia-se também o direito de empreendedores bem informados de investir e exportar com a garantia da não cumulatividade plena e da devolução de créditos em dinheiro, no prazo máximo de 45 dias, para os contribuintes em conformidade: pelo art. 39, parágrafo 3º, inciso I, e parágrafo 4º, da Lei Complementar 214, o Fisco tem 30 dias para deliberar ou fiscalizar e, se silenciar, 15 dias para pagar. É um direito já conquistado, que orientou investimentos e plantas industriais programados com o crédito pleno da CBS a partir de 2027. Posterga-se o dia em que 213 milhões de brasileiros passarão a saber quanto pagam, a quem pagam e por quê. Esse direito não tem confederação que o represente, não assina manifesto e não envia ofício ao Ministério da Fazenda. Tem apenas a Constituição, uma data escrita nela, e quem se disponha a lembrar que a data é do povo. Quem saiu da caverna não precisa de mais um ano de sombras.

Eurico Marcos Diniz de Santi
Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Adiar a República do Empreendedorismo?

A Emenda 132 deu forma tributária a quatro cláusulas pétreas. Por isso a data de 2027 não é detalhe de calendário

*Este artigo é escrito em homenagem à memória de Lourival Vilanova, de Paulo de Barros Carvalho, de Ary Oswaldo Mattos Filho e de Gustavo Sá e Silva, que se foram e deixaram seus rastros n**os enunciados, na** "enunciação enunciada" e em nossos corações: Melhorar o Brasil? Sim, nós podemos!*

A PEC 45 tramitou quatro anos, oito meses e doze dias, com 54 audiências públicas nos seis colegiados que a instruíram e seis votações de turno em três sessões plenárias.[169] Nenhuma reforma tributária foi tão discutida na história republicana.

Faço uma retratação pública. Desde 2014 trabalho por um ambiente em que valesse a pena investir e por regras que dessem segurança ao setor produtivo. Quem desenha uma casa fica ocupado com a planta e só vê para quem ela foi feita ao entrar pela porta: eu pensava que a reforma era para as empresas. Relendo a Emenda 132 como professor, concluí que ela é do povo brasileiro.[170] Na tributação do consumo, o titular

[169]Fichas da PEC 45/2019 na Câmara e no Senado.
[170]SANTI, E. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. Thomson Reuters, 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

do art. 1º, parágrafo único, está do outro lado do balcão: compra, suporta o tributo no preço e tem direito de saber quanto paga.

Quatro cláusulas pétreas ganharam força com a EC 132

A Emenda não inventou garantias: deu conteúdo tributário a quatro proteções que a Constituição de 1988 pôs a salvo da abolição.[171]

A forma federativa ganhou um modo de exercer competência em comum: legislação uniforme do IBS, alíquota própria de cada ente e tributação no destino. Duzentos anos de pêndulo desembocaram numa competência exercida em conjunto, sem perda de titularidade.

Em dois séculos, a Federação oscilou como um pêndulo: Estado unitário em 1824; República e Federação nascidas juntas em 1889; primeira cláusula pétrea em 1891; supressão no Estado Novo; coordenação por subordinação em 1965-69; Município elevado a ente federativo em 1988. Em 2023, a Emenda 132 tornou-se o motor da Federação cooperativa.

O voto ganhou informação. Quanto mais visíveis o tributo e quem o decide, maior a capacidade de o eleitor cobrar a alíquota e o destino da receita: a nota fiscal é o que faltava para o sufrágio alcançar a tributação.

A trajetória do voto é a mesma gangorra: censitário em 1824, de cabresto na República Velha, secreto e feminino em 1932, suprimido em 1937, indireto pelo AI-2, as Diretas Já derrotadas em 1984, petrificado em 1988. Faltava ao eleitor saber o preço do Estado.*

A separação dos Poderes ganhou razão concreta. O Congresso fixa o regime por emenda e por lei; a Receita e o Comitê Gestor executam dentro de suas competências. Vale Kelsen: a competência administrativa é derivada, e quem a exerce não dispõe da norma que a criou.

Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: o Poder Moderador de 1824, o decreto-lei do Estado Novo, o AI-5 e a aprovação por decurso de prazo. A separação virou cláusula pétrea em 1988 e só em 2023 ganhou efetivação tributária pelo império da legalidade.

Os direitos individuais ganharam instrumentos: a transparência do documento fiscal e a não cumulatividade permitem conferir e contestar o que se exige na cadeia. Na ADI 939 o Supremo reconheceu a anterioridade como garantia individual oponível ao poder de emenda.[172]

São oito séculos: da Magna Carta de 1215, nenhum tributo sem consentimento, ao Bill of Rights, à Declaração de 1789 e à capacidade contributiva de 1946, com direitos suspensos em 1937 e 1968 e petrificados em 1988. Em 2023, o consumidor pessoa física tornou-se titular visível desses direitos.

[171] CCiF, Nota Técnica XXXI, “A Emenda Cidadã”, onde estão, em gráficos, as linhas do tempo descritas no texto.
[172] STF, ADI 939, j. 15.12.1993, tomada como referência para tese própria.

* Do autor: “A nova estatura do direito ao voto: a soberania popular como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 – Parte 2” (Portal da Reforma Tributária, 8 set. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

De onde eu falo

Em 2001, num dos primeiros seminários da Escola de Direito de São Paulo da FGV, o professor Gustavo Sá e Silva lembrou que o Brasil tinha cerca de mil e cem faculdades de direito, mais do que o resto do mundo somado, e perguntou por que fundar a mil centésima primeira. A resposta foi uma só: melhorar o Brasil. Daí vem a pergunta de hoje: em que condições mudar a norma muda a conduta?

A resposta é a de Lourival Vilanova: “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.[173] Paulo de Barros Carvalho separou enunciação de enunciado: a norma não está no papel, e sim no sentido que o intérprete constrói.[174] A disputa sobre 2027 não é sobre datas: é sobre o sentido que se constrói do enunciado que o Congresso pôs.

A resistência tem bibliografia, e ela é antiga

Maquiavel a formulou primeiro: nada é mais difícil do que introduzir novas ordens, porque o inovador tem por inimigos os que se beneficiavam da antiga e por defensores tépidos os da nova.[175] É a assimetria de hoje: a perda do privilégio dói agora, o ganho é difuso. Adam Smith a completou: pessoas do mesmo comércio raramente se reúnem sem que a conversa termine em artimanha contra o público.[176] Não era inimigo do empresário: era inimigo da regra opaca, em que quem dita a norma é quem tem mais poder e quem paga é o consumidor.

A teoria geral do Direito tem nome para a manobra. Para Kelsen, a Emenda 132 é válida: o que se quer atingir é a eficácia, e pressionar pelo adiamento é descolar a vigência da operatividade. Para Hart, exigir a não aplicação de direito válido é recusar o ponto de vista interno do sistema. Para Alchourrón e Bulygin, rediscutir o que já tem solução formal, sem revogar o enunciado, é criar lacuna axiológica; Guibourg chama o resto de discurso de encobrimento.[177] No constitucionalismo contemporâneo a figura tem dois nomes: fraude à Constituição por via oblíqua e veto de implementação, quando o interesse vencido no Legislativo leva a disputa para a transição.[178]

O calendário já foi decidido pelo Congresso

O movimento que pede o adiamento de 2027 para 2028 traz como novidade argumentos que o Congresso já examinou e venceu. No Senado, a Emenda 487, de Vanderlan Cardoso, propôs suprimir o art. 126 do ADCT e prolongar PIS e Cofins até 2033, com a justificativa de hoje. A CCJ rejeitou.[179] A extinção do PIS/Cofins tampouco

[173]VILANOVA, L. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. RT, 1977, p. 3-4.

[174]CARVALHO, P. B. Direito Tributário, Linguagem e Método.

[175]MAQUIAVEL, O Príncipe, VI.

[176]SMITH, A. A Riqueza das Nações, livro I, cap. X, e livro IV, cap. VIII.

[177]KELSEN, Teoria Pura do Direito, cap. V; HART, O Conceito de Direito, cap. V; ALCHOURRÓN e BULYGIN, Sistemas Normativos, cap. III; GUIBOURG, El Fenómeno Normativo, cap. II.

[178]SCHAUER, F. Playing by the Rules, cap. 4.

[179]Senado, PEC 45/2019, Emenda 487; Parecer 88/2023 da CCJ, emendas rejeitadas.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

foi decidida de passagem: foi proposta expressa do relator, e no retorno do Senado já estava fechada.[180]

E há um silêncio que chama a atenção: nos seis documentos centrais do processo legislativo não há uma ocorrência de adiamento, adiar ou postergar.[181] Com o texto consolidado e a promulgação a cinco dias, ninguém pediu mais prazo. O calendário não passou despercebido: passou aprovado.

Emendar a Constituição é uma coisa. Contorná-la é outra

As entidades têm pleno direito de voltar ao Congresso e pedir uma PEC: o art. 60 diz como se emenda a Constituição, e esse caminho é legítimo. Outra coisa é buscar o mesmo resultado por instrumento sem competência para produzi-lo. A Constituição autorizou dispensar o recolhimento apenas no teste de 2026; para 2027 escreveu o contrário, determinando a cobrança da CBS e a extinção das contribuições, condicionada à instituição da CBS, que a LC 214/2025 já realizou.[182] Se um ato infraconstitucional, a pretexto de estender testes, dispensasse a CBS em 2027 e mantivesse PIS/Cofins, caberia questionar sua constitucionalidade. Instituir não é arrecadar: ler "instituída" como "cobrada" é propor que a lei desfaça o que a emenda fez.

Eu partiria do calendário constitucional e exigiria prova dos dois lados: a Receita e o Comitê Gestor demonstrando o ciclo completo em escala, e quem pede mais um ano dizendo qual etapa falha.[183]

A pergunta sobre quem ganhou a reforma tem outra resposta. As empresas ganham um sistema que retira o tributo dos insumos e dos investimentos por créditos efetivos. A conta é simples: numa cadeia de cinco operações com um bem de cem reais, sem lucro em etapa alguma, o PIS e a Cofins de 3,65% por dentro chegam ao consumidor em 120,43, carga de 20,43%; com a CBS de 11,3% e crédito pleno, o valor fica em cem reais em todas as etapas e o consumidor paga 111,30. A alíquota não subiu: apareceu e o preço ao consumidor deve cair. O cidadão ganha o que nunca teve: enxergar e discutir uma conta que já pagava e o sistema escondia. Se o imposto é sobre o consumo, o titular do direito é quem consome e paga CBS, IBS e IS.

Eurico Marcos Diniz de Santi
Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

11,3% não é tributo: é transparência

Portal da Reforma Tributária, 31 de outubro de 2026

O número assustou. Em 28 de outubro, o Tribunal de Contas da União calculou em 11,3% a alíquota de referência da CBS para 2027, acima dos 9,21% que o Comitê

[180]Parecer PRLP 2, 5 jul. 2023: "propomos a extinção da Contribuição para o PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS"; Parecer MAN 1, 15 dez. 2023.
[181]Levantamento literal nos anais, da PEC 45 ao Parecer MAN 1.
[182]ADCT, arts. 125, § 4º, e 126.
[183]Carta da CNI, manifesto da UNECS e manifestação da OAB, nov. 2026.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Gestor do IBS havia estimado em julho.[184] A manchete fez o resto: somada ao IBS projetado, a carga do novo IVA chegaria perto de 30%, acima do gatilho de 26,5% da Lei Complementar 214. Leio o mesmo número de outro modo. Os 11,3% não são tributo novo; são transparência.

Amilcare Puviani descreveu, em 1903, a ilusão financeira: o Estado arrecada mais, e com menos resistência, quando o contribuinte não percebe o que paga.[185] O sistema que a Emenda Constitucional 132 mandou extinguir foi a obra-prima dessa ilusão: tributo calculado por dentro, cascata de créditos negados, benefícios escondidos no balcão da guerra fiscal. A CBS faz o caminho inverso: não inventa carga; mostra a que já existia. Quem se assusta com o número está vendo, pela primeira vez, o que sempre pagou: mas vale uma verdadeira tristeza do que uma falsa alegria!

1. A meta define a alíquota, e não o contrário

No nosso IVA, não é a alíquota que determina a arrecadação; é a meta de arrecadação que determina a alíquota. O art. 130 do ADCT manda que a receita da União com a CBS e o Imposto Seletivo seja equivalente à dos tributos que eles substituem. O TCU seguiu o comando à risca: calibrou a CBS para manter a arrecadação federal em 4,9861% do PIB, a média de 2012 a 2021, e declarou que não buscou “a maior arrecadação possível nem a menor alíquota imaginável”, mas o percentual que assegura a equivalência exigida pela Constituição.[186] Os 11,3% não são escolha de governo; são o resultado de uma conta cuja meta a Constituição fixou.

Há ainda uma mudança de régua. O PIS e a Cofins não cumulativos somam 9,25%, calculados sobre uma base que inclui os próprios tributos; medida por fora, essa mesma alíquota passa de 10%. O ICMS de 18% é, na verdade, de 21,95%; o de 25% sobre energia e telecomunicações chega a 33,33%.[187] Isaias Coelho ensinou que o cálculo por dentro não tem outra explicação plausível senão criar a percepção de que a alíquota é menor do que é.[188] A CBS mede tudo com a régua honesta, por fora, e destaca o valor na nota fiscal. O número não cresceu; mudou a régua. E a régua nova não mente.

Tanto é assim que a própria Constituição dispensa a anterioridade. O art. 130, § 1º, do ADCT manda fixar as alíquotas de referência no ano anterior ao de sua vigência, sem aplicação da anterioridade nonagesimal do art. 150, III, “c”. A anterioridade existe para proteger o contribuinte contra a surpresa do aumento de tributo. Se o constituinte a afastou, é porque não há aumento: a resolução do Senado não cria carga, apenas revela a alíquota necessária para arrecadar o que já pagamos de PIS e Cofins, oculto nos preços de bens e serviços ao consumidor final. Quem não aumenta não precisa avisar; quem apenas mostra não surpreende.*

[184] Agência Senado, 28.10.2026; IstoÉ Dinheiro.

[185] PUVIANI, Amilcare. Teoria della illusione finanziaria. Palermo: Sandron, 1903.

[186] Poder360; CNN Brasil.

[187] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade, p. 400-401, com os cálculos de Isaias Coelho.

[188] COELHO, Isaias. Ofuscação tributária: cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. Consultor Jurídico, 8 ago. 2013.

* Do autor: “11,3% não é tributo: é transparência” (Portal da Reforma Tributária, 31 out. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2. O que pesa nos 11,3%

A alíquota também é alta, e convém dizer por quê. Ela carrega o preço de escolhas que o Congresso fez às claras. Só a desoneração da Cesta Básica elevou a alíquota padrão da CBS em cerca de 2,7 pontos percentuais.[189] Cada exceção é paga pela alíquota de todos os demais. No sistema antigo, essa conta se diluía na cascata e ninguém sabia quanto custava; agora ela tem número e tem endereço. A magnitude reflete, também, um Imposto Seletivo que nasceu desidratado. A calibragem da CBS toma como referência a receita média do IPI, de cerca de R$ 115 bilhões, e o Seletivo absorverá, no máximo, R$ 40 bilhões desse total. Tudo o que ele não absorve é transferido para as costas da CBS. Só isso responde por mais de um ponto percentual da alíquota.

Não vejo nisso um defeito. Sempre sustentei que o Seletivo deve alcançar apenas fumo e bebidas alcoólicas, para repor a arrecadação que esses produtos já geravam, nem mais nem menos. A receita do IPI que migra para a CBS deixa de ser imposto oculto sobre a indústria e passa a ser tributo por fora, com crédito pleno e destaque na nota. A carga muda de lugar e ganha luz. Louis Brandeis escreveu que a luz do sol é o melhor dos desinfetantes.[190] No direito tributário, é também a melhor das travas.

3. Para quem o número importa

Para a empresa que compra e vende a outras empresas, a alíquota é quase indiferente. Ela paga 11,3% na compra e credita 11,3% na venda; com o split payment, o crédito nasce no pagamento e o ressarcimento tem prazo. O tributo deixa de ser custo. É o que a não cumulatividade plena do art. 156-A, § 1º, VIII, significa na prática: na cadeia produtiva, o número passa; não fica.

O número importa para quem está no fim da cadeia: o cidadão. É ele quem suporta a CBS destacada na nota e é ele quem, com esse número na mão, vota. A Constituição deu ao contribuinte a informação que o sistema antigo lhe negava, e o art. 145, § 3º, fez da transparência um princípio. Quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota. Esse é o sentido político dos 11,3%: pela primeira vez, a carga sobre o consumo tem um número que o eleitor pode cobrar.

4. O IBS não é o dobro da CBS

A tentação seguinte é multiplicar por dois e concluir que o IBS será de 22,6%. Não dá para calcular a alíquota do IBS como o dobro da CBS, por duas razões. A primeira é que a arrecadação do Seletivo crescerá até 2033, com a incorporação do diferencial de alíquota do ICMS sobre fumo e bebidas. A segunda é que a arrecadação de combustíveis no IBS é bem mais que o dobro da arrecadação de combustíveis na CBS, o que significa que uma parcela maior da receita do IBS não está vinculada à alíquota.

Numa conta simples, a alíquota do IBS seria de 18,7%, tomando como base os 11,3% da CBS. E a própria CBS, em 2033, cairia para 10,2% se toda a diferença de alíquota do ICMS sobre fumo e bebidas for repassada ao Seletivo. Há, porém, muita incerteza, sobretudo sobre o Seletivo, do qual ainda pouco se sabe. E a alíquota do IBS não será

[189] Relatório do TCU, conforme Poder360.

[190] BRANDEIS, Louis D. Other People's Money and How the Bankers Use It. New York: Stokes, 1914.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

derivada da alíquota da CBS: será calculada sobre uma base já conhecida, revelada pela própria CBS a partir de 2027.

Se a conta errar para mais, todos ficaremos contentes com a redução da alíquota mais adiante. É o que garante o art. 130 do ADCT: se a receita de 2027 e 2028 superar a média histórica em proporção do PIB, a alíquota da CBS terá de cair em 2030. A Constituição pôs teto na carga, não na alíquota. O número pode oscilar; a carga, não.

5. Gatilho não é teto

Convém distinguir dois limites que a imprensa confunde. O gatilho dos 26,5% está na lei: o art. 475, § 11, da Lei Complementar 214 obriga o Executivo a propor medidas de redução quando a soma das alíquotas de referência ultrapassar esse patamar. É gatilho político: o Executivo propõe, o Congresso decide. O teto do art. 130 do ADCT está na Constituição: compara a receita efetiva, em proporção do PIB, com a média histórica, e impõe a redução automática da alíquota em 2030 e em 2035. Um mede alíquota; o outro mede carga. Com a soma perto de 30%, o gatilho já disparou no debate; o teto, até aqui, está sendo cumprido.

A distinção importa porque desloca o risco. Com um IVA neutro, por fora e com teto constitucional, a pressão por mais tributo não nasce do IVA; nasce do gasto sem governança. Teto de receita sem governança da despesa é dique de uma margem só: a água que não passa pelo IVA contorna pelo Imposto Seletivo, pelo IOF ou pelo Imposto de Renda. Por isso a outra face da moeda, o orçamento, precisa entrar no debate de 2027.

6. Por que 2027?

Por que 2027? Porque, nesse ano, quatro janelas se abrem ao mesmo tempo, e essa combinação não se repetirá. A janela empírica: a CBS entra em vigor plena e a reforma vira dado. A janela da garantia: a arrecadação de 2027 e 2028 mede o teto constitucional da carga. A janela política: é o primeiro ano de mandato e de legislatura. E a janela orçamentária: em 2027, o Executivo elabora o Plano Plurianual que organizará a despesa de todo o mandato.

O ano de 2027 é, assim, o laboratório da neutralidade. Cada real arrecadado entra na conta que decidirá, em 2030, se a promessa de não aumentar a carga foi cumprida. Por isso, a transparência dos 11,3% não é detalhe técnico: é a condição para que a sociedade acompanhe, em tempo real, se o pacto de 2023 está sendo honrado.

7. A missão de 2027

O número revela, também, o que ainda precisa ser corrigido. Parte do peso não vem da Constituição, mas de carcaças do sistema de 1965 que sobreviveram na regulamentação. Identificamos oito correções. Na Lei Complementar 214: excluir expressamente o IBS e a CBS da base do ICMS e do ISS; limitar o reequilíbrio dos contratos aos resíduos da transição; fixar em lei o calendário do split payment; tratar o uso e consumo pessoal pela destinação efetiva; restringir o Imposto Seletivo e torná-lo visível ao consumidor; e usar o valor de mercado só como regra antiabuso. Na Lei Complementar 227: dar ao contencioso do IBS e da CBS uma única resposta e substituir o paradigma do crime pelo da cooperação nas multas. Propomos três

© Eurico Marcos Diniz de Santi

agendas perante o Congresso Nacional. No primeiro semestre de 2027, o que custa dinheiro já: a base do ICMS e do ISS, o reequilíbrio contratual e o calendário do split payment. No segundo semestre, o que gera litígio: uso e consumo pessoal, valor de mercado, contencioso e multas, com base nos primeiros dados da CBS. E até 2029, o que pressiona a carga: o Imposto Seletivo e a conversão do gatilho dos 26,5% em obrigação de reduzir. Cada agenda deverá surgir na forma de projeto de lei complementar de iniciativa da sociedade, diálogo com o Comitê Gestor, a Receita Federal e as entidades parceiras.

A Emenda Constitucional 132 decretou o fim do sistema de 1965, mas a regulamentação ainda guarda algumas de suas carcaças. Corrigi-las em 2027 não é reabrir a reforma: é cumpri-la. Quem deixa o resíduo para depois descobre que, no direito tributário brasileiro, o depois costuma durar sessenta anos. Em 2027, queremos que o Brasil faça, ao mesmo tempo, as duas perguntas: de onde vem o dinheiro e para onde ele vai.

Isto é cidadania fiscal para 2027. Ano estratégico e decisivo, em que a reforma tributária sai do papel e vira arrecadação real. É o momento de consolidá-la, de garantir que a transição não aumente a carga tributária e de abrir o debate sobre a governança do orçamento público. O número que assusta é o mesmo que liberta: 11,3% não é tributo; é transparência.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Medida provisória não pode dispor sobre Seletivo, CBS e IBS: quem paga é o povo, e o povo só delibera pela voz da lei

Uma lei é uma lei; uma medida provisória é uma medida provisória. Confundi-las para fixar as alíquotas do Imposto Seletivo repete o velho hábito brasileiro de deixar à míngua a casa do povo

Uma coisa é uma coisa; outra coisa é outra coisa. Para defender a Medida Provisória 1.399, de 4 de novembro de 2026, que fixa as alíquotas do Imposto Seletivo para 2027, diz-se que medida provisória tem força de lei e, portanto, é lei.[191] O argumento não resiste ao mais antigo teste do discurso racional. Aristóteles mostrou que é impossível o mesmo atributo pertencer e não pertencer ao mesmo sujeito, sob o mesmo aspecto; a tradição extraiu daí o princípio da identidade.[192] “Uma rosa é uma rosa é uma rosa”, escreveu Gertrude Stein.[193] Uma lei é uma lei; uma MP é uma MP. Sustentar que a MP é lei para entrar em vigor e não é lei para escapar da deliberação viola a não contradição; inventar um terceiro gênero, a lei sem Parlamento, viola o

[191]Medida Provisória nº 1.399, de 4 de novembro de 2026. O preâmbulo invoca o art. 62 combinado com o art. 153, § 6º, VI, da Constituição; o art. 19 fixa a produção de efeitos em 2 de fevereiro de 2027.

[192]ARISTÓTELES. Metafísica, Livro IV (Γ), 1005b. A formulação do princípio de identidade como lei autônoma é posterior, mas a tradição o remonta ao Organon e à Metafísica.

[193]STEIN, Gertrude. Sacred Emily (1913). In: Geography and Plays. Boston: Four Seas, 1922.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

terceiro excluído. É certo que a Lógica não é tudo. Um incauto diria que é quase nada. Mas também nós, humanos, somos quase animais, e é nesse quase que mora a civilização.

A Constituição confirma a Lógica. O art. 59 enumera leis ordinárias e medidas provisórias como espécies distintas. O art. 62, § 3º, fulmina a MP não convertida em lei: se MP fosse lei, não precisaria ser convertida em lei, nem perderia eficácia desde a edição, destino que nenhuma lei conhece. E o § 1º do mesmo artigo enumera matérias em que a MP é vedada, coisa que ninguém precisaria dizer de uma lei.[194] Ter força de lei é ter efeito provisório; ser lei é ter nascido da deliberação do Parlamento. A EC 132 escolheu a segunda: o Seletivo terá "suas alíquotas fixadas em lei ordinária", e o Executivo ficou fora da lista do art. 153, § 1º, que lhe permite alterar alíquotas do II, do IPI e do IOF.[195]

Quem paga, decide

A distinção não é formalismo; é dinheiro do povo. Cigarros a 66,7% mais R$ 3,50 por vintena, cervejas a 4,2%, vinhos a 8%, destilados a 24%, bebidas açucaradas a 2,6%, automóveis a partir de 6,3%: cada número será pago, na boca do caixa, por um consumidor que nunca foi consultado, com o custo oculto no preço do primeiro fornecimento.[196] Como orientar condutas sem dizer ao consumidor o que é pecado e quanto custa? Na CBS e no IBS, a empresa recolhe e o consumidor paga; no Seletivo, o encargo também chega ao consumo final. Se é o povo que paga, só quem representa o povo pode decidir quanto ele paga: é o giro antropocêntrico da tributação, que dá ao parágrafo único do art. 1º da Constituição conteúdo fiscal.[197] John Locke já ensinava que o governo não pode tributar sem o consentimento do povo, dado por ele ou por seus representantes.[198] O Presidente também é eleito, mas representa uma maioria; o Congresso representa a pluralidade. Fixar alíquota é decidir quem perde quanto, e essa decisão pertence ao lugar onde os que perdem têm voz.

A casa do povo à míngua

Montesquieu já advertia que tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo exercesse o poder de fazer as leis e o de executá-las.[199] No Brasil, perdemos quase tudo, quase sempre. Em 202 anos, a separação dos Poderes jamais foi respeitada. Proclamada em todas as Constituições, só foi petrificada em 1988, e nem a petrificação bastou. Em 1824, o Poder Moderador pairava sobre os outros três. Em 1937, o Presidente legislava por decreto-lei e o Parlamento nunca foi convocado; em 1969, o decreto-lei não apreciado no prazo "será tido por aprovado".[200] Em 1988, o

[194] Constituição Federal, arts. 59, III e V, e 62, §§ 3º e 12.

[195] Constituição Federal, art. 153, § 1º e § 6º, VI. Sobre a exclusão da MP, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CALDAS, Rodrigo. O Imposto Seletivo e o processo legislativo da EC 132/2023: extrafiscalidade, reserva de lei complementar e a impossibilidade de medida provisória. Portal da Reforma Tributária, 25 jun. 2026.

[196] MP nº 1.399/2026, art. 3º e Anexos; Lei Complementar nº 214/2025, art. 412.

[197] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, Introdução; CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica XXXI. A Emenda Cidadã: o cidadão como medida da constitucionalidade da reforma tributária. São Paulo, 8 out. 2026, pp. 12, 27 e 28, cujo teste da legalidade exige "lei específica para qualquer alíquota".

[198] LOCKE, John. Segundo Tratado sobre o Governo Civil (1689), cap. XI, §§ 138 a 140.

[199] MONTESQUIEU. Do Espírito das Leis (1748), Livro XI, cap. VI.

[200] Constituição de 1824, art. 98; Constituição de 1937, arts. 13 e 180; Emenda Constitucional nº 1/1969, art. 55, § 1º.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

decreto-lei mudou de nome e virou medida provisória, inspirada no decreto-legge da Itália, reeditada sem limite até a EC 32, de 2001, e por isso convertida, na prática, em lei permanente sem voto.[201] Raymundo Faoro descreveu o estamento que governa de cima, decidindo pelos súditos e cobrando deles sem prestar contas.[202] A tributação de gabinete é o figurino desse patrimonialismo.

A usurpação teve dois braços. O Executivo apropriou-se do sentido da lei por decretos, convênios e portarias; o decreto que reduz base de cálculo é o decreto-lei que 1988 baniu, de volta pela janela dos fundos, e o Convênio ICMS 66/88, "provisório", governou o ICMS por oito anos e moldou suas categorias até hoje. O Judiciário, chamado a corrigir a lei complexa, passou a decidir o que o Parlamento não decidiu: a exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, a tese do século, foi fixada pelo Supremo, não pelo Congresso;[203] e o lançamento por homologação fez do contribuinte legislador de si mesmo, sob risco, e do Fisco legislador retroativo, sem risco.[204] Entre os dois, a casa do povo ficou à míngua. Sem lei, não há tributo; sem Parlamento, não há lei. A usurpação nunca precisou de tanques nem de generais; bastou o carimbo. A EC 132 instituiu o império da legalidade: lei complementar única, alíquota por lei, benefícios vedados fora da Constituição, regulamento único e um agente fiscal de Estado, não de governo. Devolveu ao Legislativo o elo que aproxima o Estado do cidadão.[205]

O Senado expulsou o IPI; a MP o trouxe de volta

A história do texto confirma a escolha. A PEC 45 original, de 2019, deixava o seletivo fora das exceções à legalidade: sem decreto, sem dispensa da anterioridade, sem atalho para MP.[206] Em 2021, o relatório da Comissão Mista quis lei complementar para que o imposto não fosse "desfigurado por sucessivas alterações veiculadas por medidas provisórias", mas admitiu o decreto "nos moldes atualmente aplicáveis ao IPI".[207] Em julho de 2023, a Câmara diagnosticou que a seletividade do IPI fora substituída "por quaisquer motivos de política econômica ou fiscal" e, no mesmo texto, copiou o regime do IPI: decreto, dispensa da anterioridade e da regra da MP. Diagnosticou a doença e receitou o mesmo remédio.[208] O Senado desfez a contaminação: lei complementar para instituir e, pela primeira vez no texto, lei ordinária para as alíquotas, sem exceção alguma. A Câmara aceitou essa versão em dezembro de 2023.

---

[201] Constituição Federal, art. 62, na redação original e na da EC nº 32/2001; Constituição da República Italiana, art. 77.

[202] FAORO, Raymundo. Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro (1958). 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.

[203] STF, RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15 mar. 2017.

[204] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A nova estatura da separação dos Poderes: o Império da Legalidade como cláusula pétrea fortalecida pela EC 132/2023 (parte 3). Portal da Reforma Tributária, set. 2026; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

[205] Constituição Federal, arts. 149-B, 156-A, § 1º, V e X, 153, § 6º, VI, e 195, § 16.

[206] PEC nº 45/2019, texto original, art. 154, III; CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Imposto sobre Bens e Serviços. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023, item 3.10.

[207] Relatório da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (2021). In: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, op. cit., Anexo III, pp. 585-586.

[208] Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário à PEC 45/2019, Rel. Dep. Aguinaldo Ribeiro, 5 jul. 2023, pp. 92, 103 e 105.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O Senador Eduardo Braga escreveu no parecer que a lei ordinária "consequentemente permitirá a edição de medida provisória neste ponto", leitura repetida pelo relator na Câmara.[209] A intenção foi boa: acomodar a prática do Executivo. Mas parecer não é norma: não foi votado nem promulgado. O relator gravou na Constituição a palavra lei, e não lei ou medida provisória; o texto vincula inclusive quem o redigiu. A MP 1.399 refaz, por ato do Presidente, o que o Congresso retirou: alíquota da TIPI, regulamento do IPI e decreto para reduzir fatores, justamente o que o parecer de Braga vedou.[210] Douglass North chamaria isso de dependência de trajetória: o hábito sobrevive à regra que o proibiu.

Ratificar não é deliberar

Pelo art. 62, § 2º, a MP que majora imposto só vale no exercício seguinte se convertida até 31 de dezembro. É uma pistola sobre a mesa do Congresso: converter às pressas ou ficar sem Seletivo em 2027. O Executivo decide; o Parlamento confirma, sob o relógio. E a MP vai além das alíquotas: declara não incidências e faz da apuração assistida confissão de dívida, matérias de lei complementar, vedadas à MP pelo art. 62, § 1º, III. Cria um limiar de 0,005 ponto percentual sobre a alíquota de referência da CBS, numa conta que a Constituição confiou ao Senado, a Casa da Federação. Permite que decreto reduza fatores que multiplicam a alíquota, e chamar a alíquota de fator não muda sua natureza. E invoca urgência para um calendário conhecido desde dezembro de 2023, sem demonstrar por que a urgência do art. 64, § 1º, com 45 dias em cada Casa, não bastaria. Se a chegada do prazo bastasse, quem demora a decidir ganharia competência extraordinária.[211] Ao Congresso cabe examinar a admissibilidade antes do mérito, como exige o art. 62, § 5º, e transformar o texto em projeto de lei com urgência constitucional. Nada disso significa um 2027 sem Seletivo. Significa apenas que o imposto do pecado não pode nascer de um pecado de origem. Ao Executivo cabe propor, justificar e executar. Ao Parlamento cabe decidir, à luz do dia, quanto cada consumidor vai pagar.

Uma lei é uma lei. Uma medida provisória é uma medida provisória. E o povo do art. 1º é o povo que paga. Quem paga tem direito de saber. Quem representa tem o dever de deliberar. Quem governa tem o dever de respeitar. Duzentos anos depois, a casa do povo pode, enfim, voltar a decidir.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

[209] BRAGA, Eduardo. Parecer da CCJ do Senado Federal sobre a PEC nº 45/2019, 25 out. 2023; Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário às alterações do Senado à PEC 45-A/2019, Rel. Dep. Aguinaldo Ribeiro, 15 dez. 2023, p. 9.

[210] MP nº 1.399/2026, arts. 3º, §§ 1º, III, e 3º, 8º, § 3º, e 17, parágrafo único.

[211] MP nº 1.399/2026, arts. 3º, §§ 3º, 6º e 7º, 5º, 8º, § 3º, e 12; Constituição Federal, arts. 62, § 1º, III, 64, § 1º, 146, III, b, 153, VIII, e 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130; Decreto nº 12.002/2024, art. 60; STF, ADI 4.717, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 5 abr. 2018.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

A MP do Imposto Seletivo e a assombração do IPI

A Medida Provisória 1.399/2026 acerta na neutralidade e respeita a anterioridade, mas faz nascer o tributo mais novo do sistema com a gramática do imposto de 1965. A conversão em lei é a oportunidade de corrigi-la

Em julho escrevi, neste Portal, que o Imposto Seletivo corria o risco de envelhecer antes de nascer.[212] Apontei cinco sintomas de recontaminação pelo sistema antigo e adverti que parlamentares já cogitavam fixar as alíquotas por medida provisória. Em 4 de novembro de 2026, o Executivo editou a Medida Provisória 1.399, que fixa as alíquotas do Seletivo para 2027.[213] A pergunta agora é concreta: o novo tributo é um Seletivo de verdade ou o IPI com outro nome?

O que a MP fixa, em síntese, é o seguinte. Cigarros: 66,7% sobre o preço, mais R$ 3,50 por maço. Demais fumígenos: 37,5%. Cerveja: 4,2%; vinhos: 8%; aguardente de cana: 20%; demais destilados: 24%, com a parcela específica por teor alcoólico zerada até o fim de 2027. Bebidas açucaradas: 2,6%. Automóveis: alíquota-base de 6,3%, ajustada por propulsão, eficiência energética, potência, segurança e reciclabilidade; comerciais leves: 3,9%. Aeronaves: 6,8%; barcos a motor: 12%. Concursos de prognósticos: 0,5%.[214] As alíquotas de 2028 virão de projeto de lei que o Executivo deve enviar até 31 de maio de 2027.[215]

A resposta exige separar três planos. No plano da política fiscal, a MP acerta. No plano da técnica, carrega a assombração do IPI. No plano constitucional, depende de uma corrida contra o calendário.

O que a MP acerta

O primeiro acerto é a neutralidade. A arrecadação estimada do Seletivo reduz a alíquota de referência da CBS de 2027, como manda o art. 130 do ADCT.[216] O Seletivo não é tributo adicional: é a parcela extrafiscal de uma carga que o sistema já arrecadava, agora separada e dirigida aos bens nocivos. Quem anuncia aumento de carga confunde, mais uma vez, aparecer com subir.

O segundo acerto é a coerência com a finalidade pigouviana. Veículos elétricos e híbridos recarregáveis têm ajuste negativo de alíquota; carros a gasolina e a diesel, ajuste positivo; versões sustentáveis registradas no Ministério do Desenvolvimento, embarcações e aeronaves sem emissão direta de carbono têm alíquota zero.[217] Caminhões ficam fora, preservando a logística; o minério extraído tem alíquota zero até o fim de 2027; pequenos produtores de bebidas têm redução escalonada.[218] Tributo do pecado que distingue o pecado do pecador é tributo bem desenhado.

---

[212] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto Seletivo: da maldição do path dependence à correção institucional. Portal da Reforma Tributária, jul. 2026.

[213] Medida Provisória nº 1.399, de 4 de novembro de 2026, DOU, edição extra.

[214] MP 1.399/2026, arts. 3º, 6º e 7º e Anexos IV e V.

[215] MP 1.399/2026, art. 15.

[216] MP 1.399/2026, art. 16; ADCT, art. 130; LC 214/2025, art. 350.

[217] MP 1.399/2026, arts. 3º e 4º e Anexos II e III.

[218] MP 1.399/2026, arts. 5º e 6º, III e IV, e Anexo VI.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

O desenho tem fundamento conhecido. Arthur Pigou mostrou, em 1920, que o preço de mercado ignora os custos que o consumo de certos bens impõe a terceiros, e que o tributo pode devolver ao preço a informação que falta.[219] A Emenda 132 positivou essa lógica no art. 153, VIII, ao vincular o Seletivo à nocividade à saúde ou ao meio ambiente, e a defesa do meio ambiente no art. 145, § 3º. A MP, nesse ponto, é fiel à Constituição.

O terceiro acerto é a anterioridade. O Seletivo não está entre as exceções do art. 150, § 1º, da Constituição. Por isso a MP, publicada em 4 de novembro, só produz efeitos a partir de 2 de fevereiro de 2027, cumpridos os noventa dias.[220] O governo poderia ter forçado a cobrança em janeiro. Não forçou. Respeitou o calendário da Constituição, e isso tem um significado que vai além do Seletivo: quando precisou ajustar a transição do IPI para o mês de janeiro, o próprio Executivo anunciou que o faria por emenda constitucional.[221] É a demonstração prática da tese que sustento no debate sobre o adiamento da CBS: calendário constitucional se altera pelo art. 60, não por ato administrativo.

A crítica previsível já apareceu: alíquotas altas encareceriam produtos e estimulariam o contrabando. O argumento tem um fundo real, sobretudo no cigarro, e exige fiscalização de fronteira à altura. Mas convém reconhecer a forma. Albert Hirschman mostrou que a reação a toda reforma repete a tese da perversidade: a medida produzirá o contrário do que promete.[222] As alíquotas de 2027 partem das do IPI que já incidiam sobre esses produtos. O que muda não é o peso. É o nome, a finalidade declarada e a visibilidade.

A assombração do IPI

Os problemas começam na técnica. A alíquota inicial de cada produto é a do IPI na tabela vigente na data da MP.[223] O fator de conversão é estimado pela Receita a partir da razão entre a base do IPI e o valor líquido do produto.[224] As regras do Regulamento do IPI sobre preço mínimo de cigarros são expressamente mantidas.[225] E o instrumento escolhido é a medida provisória, que reproduz, com nome novo, a flexibilidade que sempre permitiu ao Executivo mexer no IPI por decreto.

É a dependência de trajetória em estado puro. Douglass North explicou que instituições geram retornos crescentes de conformidade: quanto mais atores internalizam uma gramática, mais caro fica abandoná-la.[226] Paul David chamou o efeito de QWERTY: soluções subótimas sobrevivem por terem chegado primeiro.[227] O caso brasileiro tem precedente célebre: o Convênio ICM 66/88, pensado para durar meses, tornou-se a matriz semântica do ICMS por trinta e cinco anos. Usar o IPI como

[219] PIGOU, Arthur Cecil. The Economics of Welfare. London: Macmillan, 1920.

[220] MP 1.399/2026, art. 19; CF, art. 150, III, b e c, e § 1º.

[221] Times Brasil, Imposto do pecado abre risco de perda de R$ 4 bilhões na arrecadação; governo envia PEC para manter IPI, 5 nov. 2026.

[222] HIRSCHMAN, Albert O. A Retórica da Intransigência. São Paulo: Companhia das Letras, 1992.

[223] MP 1.399/2026, art. 3º, § 1º, III, com referência à TIPI aprovada pelo Decreto 11.158/2022.

[224] MP 1.399/2026, art. 3º, §§ 3º e 4º.

[225] MP 1.399/2026, art. 17, parágrafo único, com remissão ao Decreto 7.212/2010.

[226] NORTH, Douglass C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

[227] DAVID, Paul A. Clio and the Economics of QWERTY. American Economic Review, v. 75, n. 2, p. 332-337, 1985.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

ponto de partida é compreensível para 2027. Transformá-lo em gramática permanente do Seletivo seria repetir o Convênio 66 com outra sigla.

O instrumento também importa. A Constituição autoriza a fixação das alíquotas do Seletivo por lei ordinária, e a medida provisória tem força de lei.[228] A escolha é formalmente válida. Mas Kelsen ensinou que a competência para criar normas é sempre derivada de uma norma superior, e que o sentido de uma reforma se decide na cadeia de produção normativa que a executa.[229] Um tributo extrafiscal, que pretende orientar condutas por décadas, pede deliberação parlamentar prévia e estável, não edição extraordinária a sessenta dias do início da cobrança.

Dois pontos merecem atenção especial. O primeiro é o fator de ajuste na importação, de 1,17 para veículos, embarcações e aeronaves e de 1,45 para bebidas.[230] Uma bebida importada com alíquota nominal de 24% passa a suportar 34,8%. A base de cálculo do Seletivo foi definida pela LC 214, e a Constituição reserva à lei complementar as normas gerais sobre base de cálculo dos impostos.[231] Medida provisória pode fixar alíquotas; não pode, por fator multiplicador, redesenhar a base que a lei complementar fixou. O segundo ponto é a apuração assistida: a MP repete a fórmula segundo a qual a confirmação do saldo pelo contribuinte implica confissão de dívida.[232] Sustento que se trata de confissão de fato, quanto às operações, e não de renúncia ao direito de discutir a interpretação aplicada pelo sistema.[233]

A corrida contra o calendário

Há, por fim, uma questão constitucional que o debate ainda não enfrentou com a devida atenção. O art. 62, § 2º, da Constituição determina que a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, salvo os de importação, exportação, IPI, IOF e extraordinário de guerra, só produz efeitos no exercício seguinte se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.[234] O Seletivo, previsto no art. 153, VIII, não está entre as exceções. O IPI estava. O Seletivo herdou do IPI a tabela, o fator e o regulamento, mas não herdou a exceção constitucional.

A consequência é direta: para que a cobrança comece em fevereiro de 2027, a MP precisa ser convertida em lei até 31 de dezembro de 2026. O recesso parlamentar começa em 23 de dezembro, e o calendário oficial da tramitação prevê urgência apenas a partir de 19 de dezembro e prazo final em 12 de fevereiro de 2027.[235] Sem conversão tempestiva, o Seletivo de 2027 corre o risco de só produzir efeitos em 2028, com reflexo sobre a alíquota da CBS que o Senado deve fixar até 15 de

[228] CF, art. 153, § 6º, VI, e art. 62, caput.

[229] KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, cap. V.

[230] MP 1.399/2026, art. 8º.

[231] CF, art. 146, III, a, e art. 62, § 1º, III; LC 214/2025, arts. 414 a 418.

[232] MP 1.399/2026, art. 12; LC 214/2025, art. 46, § 3º.

[233] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária para Você, Contribuinte. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters; Revista dos Tribunais, 2026, Cap. XXX.

[234] CF, art. 62, § 2º, incluído pela EC 32/2001.

[235] Congresso Nacional, MPV 1.399/2026, página de tramitação: emendas até 10 nov. 2026; sobrestamento da pauta a partir de 19 dez. 2026; prazo final em 12 fev. 2027.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

dezembro.[236] Há leituras que relativizam o problema, e a matéria pode chegar ao Supremo. Prudência institucional, porém, recomenda não apostar a arrecadação de um ano numa tese.

O desenho constitucional da transição agrava a urgência. A partir de 2027, o IPI tem alíquotas reduzidas a zero, salvo para os produtos com industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, e não incide cumulativamente com o Seletivo.[237] Se o IPI cai em 1º de janeiro e o Seletivo só começa em 2 de fevereiro, abre-se um mês sem tributação seletiva sobre cigarros, bebidas e veículos. É esse vazio que a emenda constitucional anunciada pelo governo pretende cobrir. Se a conversão da MP falhar, o vazio não será de um mês.

A conversão como correção

O Congresso tem nas mãos, portanto, mais do que uma votação. Tem a oportunidade de fazer a correção institucional em três movimentos. Primeiro, converter a MP até 31 de dezembro, afastando o risco do art. 62, § 2º. Segundo, depurar o texto do que excede a reserva de lei complementar, a começar pelo fator de ajuste na importação. Terceiro, fixar em lei o cronograma de abandono das referências ao IPI, para que a tabela de 1965 seja ponte de 2027, não morada definitiva.

No horizonte mais longo, por lei complementar, permanece a proposta que formulei em julho: deslocar o fato gerador do Seletivo para a venda ao consumidor final. A incidência na origem embute o tributo no custo, infla a base do IBS e da CBS em cada elo e cria cumulatividade oculta, proporcional ao tamanho da cadeia e não à nocividade do produto. Cobrado no varejo, o Seletivo fica visível para quem deve mudar de comportamento. Um imposto do pecado que o pecador não vê cumpre mal a sua função.*

A MP 1.399 mostra que o Executivo aprendeu duas lições da reforma: a neutralidade, porque o Seletivo reduz a CBS em vez de somar-se a ela, e o respeito ao calendário constitucional, porque esperou a noventena e recorreu à emenda para o que só a emenda pode fazer. Falta a terceira, a mais difícil: desapegar da gramática do sistema que morre. Sistemas normativos não se corrigem por proclamação; corrigem-se pela vigilância sobre cada norma que decide o sentido operacional da reforma. O Seletivo nasceu para ser o tributo mais moderno do país. Não pode começar a vida usando as roupas do IPI.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Mentor, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

[236] ADCT, art. 130; A Crítica/Agência Estado, 31 out. 2026.

[237] ADCT, art. 126, III, com a redação da EC 132/2023.

* Do autor: “Imposto Seletivo: da maldição do ‘path dependence’ à correção institucional” (Portal da Reforma Tributária, 27 jul. 2026); “Contaminação do sistema CBS/IBS pela 'Maldição do Path Depencece'” (Migalhas, 27 jul. 2026); “Medida provisória não pode dispor sobre Imposto Seletivo, CBS e IBS” (JOTA, 9 nov. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO X

O Curso RFB/CFC em 18 módulos

A administração explica, antes de aplicar, como lê a lei que vai aplicar: instrutores identificados e proposições sistematizadas ao modo do Tractatus

◆

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

TÍTULO X

O curso RFB/CFC à margem

Os dezoito módulos da Receita Federal e do Conselho Federal de Contabilidade, com os seus instrutores e as suas proposições

◆

Eurico Marcos Diniz de Santi

Edição de 15 de novembro de 2026. Proposições sistematizadas para os dezoito módulos. Nos Módulos 10 e 17, as proposições são glosas do autor sobre o tema do módulo.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Introdução · A inspiração

Reprodução do artigo do autor que inspirou este Título: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A inusitada união entre os "agentes da voz da legalidade concreta pública" e os "agentes da voz da legalidade privada". Portal da Reforma Tributária, 9 jul. 2026. https://www.reformatributaria.com/opiniao/a-inusitada-uniao-entre-os-agentes-da-voz-da-legalidade-concreta-publica-e-os-agentes-da-voz-da-legalidade-privada-uma-inovadora-aproximacao-entre-legalidade-abstr/

A inusitada união entre os "agentes da voz da legalidade concreta pública" e os "agentes da voz da legalidade privada"

1. o fato: uma capacitação sem precedentes. auditores fiscais (RFB) e auditores contábeis (CFC) são os protagonistas da nova dogmática institucional da reforma tributária

Em 12 de maio de 2026, o auditório do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em Brasília, foi palco de mais um marco histórico da reforma tributária do consumo: a abertura da capacitação inédita promovida pela Receita Federal do Brasil em parceria com o CFC e o Sistema Fenacon (Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis), que reuniu 270 participantes presenciais e, já no 1º dia, 46.889 inscritos na transmissão pelo YouTube, número que o presidente do CFC, Joaquim de Alencar Bezerra Filho, arredondou em seu discurso: "eu nunca vi uma capacitação com 50.000 pessoas".

Trata-se de escolha institucional sem precedentes: pela 1ª vez em sua história, a Receita Federal oferece à sociedade, gratuitamente, em 18 módulos on-line, cada um com mais de 4 horas de duração, com certificação emitida pelo CFC e pontuação no Programa de Educação Profissional Continuada, o mesmo curso ministrado internamente ao seu corpo funcional, preparado pelos especialistas diretamente envolvidos na regulamentação e nos sistemas da reforma. O módulo inaugural, sobre "Normas Gerais da Tributação", foi ministrado por Fernando Mombelli e Roni Peterson de Brito (com participação especial de Marcos Flores), gerentes de projetos da Receita para a implementação da reforma. Posso testemunhar com minha modesta autoridade sobre o tema (porque em termos de humildade somos insuperáveis), acompanhei suas 4 horas e meia de duração, simplesmente, excepcional!

Empresário, contribuinte, quer entender e decidir os rumos do seu negócio? Preparar-se para tomar as decisões certas para 2027? Já é tarde. Mas nunca é tarde demais… Quer compreender o cerne da reforma tributária? Basta assistir a esta preciosa aula, gratuitamente à sua disposição no YouTube.

Dos 18 módulos, 6 serão híbridos, levando a aproximação entre Receita Federal e profissionais da contabilidade aos estados:

Tabela 1: Agenda dos módulos presenciais e híbridos (2026) (tabela disponível na versão publicada no Portal da Reforma Tributária, no endereço indicado acima).

Os 3 primeiros módulos ocorrem em intervalos quinzenais, em respeito ao período de entrega das declarações do Imposto de Renda, passando a semanais a partir do 4º: primeiro os fundamentos da reforma, depois os temas setoriais, respeitando a complexidade e a diversidade da economia brasileira.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

2.a tese: interpretação autêntica antecipada e legalidade concreta

Com visão estratégica e surpreendentemente inovadora, auditores fiscais e contadores assumem juntos o protagonismo daquilo que ouso chamar de uma nova "interpretação autêntica": a interpretação emanada da própria fonte produtora da norma, em parceria com aqueles que aplicam na prática essa legalidade previamente interpretada. A inovação é dupla. Primeiro, ela é antecipada, as autoridades de Estado explicam, antes de 1º de janeiro de 2027, de forma corajosa, oportuna e inteligente, as interpretações que prevalecerão quando o Sistema CBS/IBS entrar em vigor. Segundo, ela é compartilhada, construída em diálogo direto com os contadores, principais operadores do que chamo de legalidade concreta privada: o direito que efetivamente acontece na prática das empresas, das escriturações e das declarações, e não apenas o direito dos livros.

Dessa dupla inovação decorre uma terceira afirmação forte: o curso inaugura a principal fonte de Dogmática Jurídica do novo sistema. Se a doutrina tradicional se construía em manuais e pareceres, muitos deles a serviço da indústria do contencioso que floresceu induzida pelo desenho constitucional equivocado da Emenda Constitucional 18 de 1965, a nova dogmática nasce de aulas públicas, gratuitas, ministradas pelos próprios reguladores, com linguagem técnica e simples, clara e detalhada, para realizar os princípios constitucionais da simplicidade, transparência, neutralidade e justiça tributária. Afinal, "a simplicidade é a maior de todas as sofisticações".

Como escrevi no JOTA ao analisar a publicação conjunta do Regulamento CBS/IBS, "a autoridade fiscal passará a divulgar previamente e de maneira ampla a sua interpretação da legislação tributária, por meio do 'motor de regras'… Caberá ao sujeito passivo apenas declarar o fato praticado". A interpretação autêntica antecipada não é apenas técnica jurídica: é política pública de redução da assimetria informacional entre Fisco e contribuinte, e conecta-se à síntese do presidente do CFC: "capacitar pessoas é humanizar pessoas"; "a fase mais importante da reforma tributária é essa agora, a de implementação, e quem vai implementar são os contadores e as contadoras do nosso Brasil".

3. a série histórica: 3 marcos da mesma gramática institucional

O curso de 12 de maio não é gesto isolado: é o elo mais recente de uma cadeia de marcos que vem redesenhando, com a mesma estrutura e a mesma ousadia institucional, a relação entre Fisco, contribuinte e sociedade, sobre os quais tive a oportunidade de escrever no JOTA, na Folha de S. Paulo e neste Portal.

Primeiro, o PAT-RTC (Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo), criado logo após a promulgação da EC 132 de 2023, que reuniu 300 integrantes (100 da União, 100 dos estados e 100 dos municípios) na construção conjunta dos PLPs 68 e 108. Pela 1ª vez, os fiscos dos 3 níveis federativos sentaram-se à mesma mesa, em pé de igualdade, para redigir as normas de um tributo comum: o alvorecer da nova Federação, como registrei em "Comitê gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária".*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3, p. 373.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Depois, a posse dos 81 titulares do Comitê Gestor do IBS, em 9 de fevereiro de 2026, órgão antes considerado politicamente inviável, que se tornou o epicentro de um aprendizado federativo inédito no Brasil. Como sustentei em "O Comitê Gestor do IBS e a virada histórica do federalismo brasileiro" (JOTA, 9.mar.2026), a centralização do contencioso e da interpretação no Comitê "tende a diminuir litígios, reduzir custos de conformidade e melhorar o ambiente de negócios". Estados e municípios, historicamente rivais na disputa por recursos, foram compelidos pela arquitetura constitucional da reforma a cooperar, e descobriram que cooperar é mais eficiente e sustentável do que disputar.

Por fim, os regulamentos do IBS e da CBS, publicados em 30 de abril de 2026 pelo Comitê Gestor e pela Receita Federal, detalhando as Leis Complementares nº 214 de 2025 e nº 227 de 2026, com disposições comuns formalizadas pela Portaria Conjunta MF/CGIBS nº 7 de 2026, o regulamento da CBS com 620 artigos e o do IBS com 617, harmonizados entre si. Escrevi então, no JOTA, que o Ato Conjunto "representa a certidão de nascimento do Federalismo Cooperativo": o fim da "guerra fria arrecadatória entre os entes federativos" e "a passagem da reforma constitucional para a reforma real". E na Folha de S.Paulo, no próprio 12 de maio ("Sete desafios da reforma tributária: Law & Love is in the Air"), registrei o que a coletiva de 30 de abril revelou de politicamente raro: gratidão entre instituições, e gratidão não é sentimentalismo, é o fundamento da reciprocidade e do capital social que sustentarão as próximas fases da implementação.

Tabela 2: Quadro-síntese: os 4 marcos da nova gramática institucional (tabela disponível na versão publicada no Portal da Reforma Tributária, no endereço indicado acima).

A sequência forma uma gradação deliberada: o alvorecer (PAT-RTC) precede o nascimento (o CGIBS), que se consuma no enlace ("Law & Love is in the Air") e amadurece na escola (o curso que forma os implementadores). A Federação desperta, nasce, se casa e educa.

4. o fundamento teórico: douglass north e a falha institucional de 1965

As instituições importam, ensina Douglass North, Nobel de Economia, um economista do mundo visível a afirmar que as regras importam, que o direito importa. Esses movimentos inéditos são efeito direto da EC 132 de 2023, que revogou o "ovo da serpente" plantado pela Emenda Constitucional 18 de 1965: a matriz da descoordenação federativa que, por 6 décadas, corroeu o ambiente de negócios, minou a segurança jurídica, semeou descrença nas instituições e cristalizou o "complexo de vira-lata" de Nelson Rodrigues, a falsa ideia de que somos um povo que não dá certo. Errado. Os últimos 60 anos foram condenados por uma falha institucional. É essa a causa do subdesenvolvimento e da baixa produtividade que fizeram florescer as flores do mal: a desesperança e a desconfiança que contaminaram a autoestima e o empreendedorismo brasileiros.*

Mas a sociedade reagiu, com o movimento "Nossa reforma tributária", e os problemas foram corrigidos democraticamente, por uma transformação hoje reconhecida pelos estudos do FMI (Fundo Monetário Internacional) e da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) como o novo

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 7.1, p. 44.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

benchmark internacional do modelo IVA, adotado em mais de 170 países. A EC 132 de 2023 não troca apenas tributos: troca as regras do jogo, e os marcos da Tabela 2 são a prova empírica de que as novas regras já produzem novos comportamentos: cooperação onde havia disputa, transparência onde havia sigilo, diálogo onde havia litígio. Esse fenômeno, porém, permanece invisível para aqueles que, como no "Ensaio sobre a Cegueira", de Saramago, não conseguem ver, ou não acreditam, que instituições dotadas de legitimidade democrática e instauradas na Constituição têm o poder de criar novas realidades. A reforma nasceu de uma utopia: uma abstração que coloca entre parênteses o mundo real para reconstituí-lo à imagem dos nossos sonhos. Chegou a hora dessa gente bronzeada mostrar seu valor.

Não por acaso, como registrei neste Portal em "Pax brasileira e controle da carga tributária: o papel do TCU na reforma tributária", o novo desenho institucional criou também mecanismos inéditos de controle democrático da carga: a garantia constitucional de que, ao longo da transição, não haverá aumento da carga tributária global, compromisso que transforma a promessa política em regra jurídica verificável.*

5. o fundamento jurídico-filosófico: lourival vilanova e pontes de miranda programados e instalados visceralmente no "código-fonte" da reforma tributária

Abstração, aqui, não é fuga da realidade, é método. A palavra vem do latim "abstrahere": "puxar para fora, separar o essencial do acidental". Para Lourival Vilanova, uma das mentes mais rigorosas da filosofia do direito brasileira, a abstração é a própria condição de possibilidade da ciência do direito: sem ela, o jurista ficaria cego diante da imensidão da realidade social. Para Pontes de Miranda, "o cindir é desde o início", o Direito não espelha o mundo: corta-o, isolando o que importa e deixando para trás o ruído.

Foi exatamente esse o desenho jurídico da reforma: cindir o caos de 5 tributos, dezenas de regimes especiais e milhares de legislações subnacionais, e abstrair a estrutura lógica simples do IVA, base ampla, crédito integral, alíquota transparente. E há mais: com o split payment, os 2 mestres estarão, literalmente, programados em código, o fato concreto se encaixará no suporte fático abstrato e a norma incidirá, automática e infalível, no milissegundo da liquidação financeira. Cindir o que importa e abstrair o ruído burocrático não é empobrecer o direito: é o único caminho científico para um sistema de cidadania fiscal transparente, funcional e justo. A máxima de Leonardo da Vinci reaparece, agora como fundamento filosófico: a simplicidade é o resultado da abstração bem-feita ("a simplicidade é a maior de todas as sofisticações").

Os desafios que restam...

O otimismo não é ingênuo. Como inventariei na Folha, 7 desafios ainda precisam ser enfrentados, e o curso RFB/CFC/Fenacon é justamente o espaço institucional para equacioná-los:

Tabela 3: Os sete desafios da implementação e seus caminhos (tabela disponível na versão publicada no Portal da Reforma Tributária, no endereço indicado acima).

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 4, p. 586. Ver também "A inusitada união entre os 'agentes da voz da legalidade concreta pública' e os 'agentes da voz da legalidade privada'" (Portal da Reforma Tributária, 9 jul. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6. capacitar é humanizar

Há um paralelo entre a canção “Love Is in the Air” e a travessia de mais de 10 anos de debates sobre a reforma: a convicção de que a reforma tributária nunca foi apenas discussão técnica, mas uma forma de amor público (Isaias Coelho, no prefácio ao meu livro Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social, Rumo à Cidadania Fiscal), um compromisso com o país e com a real possibilidade de transformar o comum. Auditores fiscais da Receita e auditores contábeis do sistema CFC/Fenacon, de mãos dadas, libertam 213 milhões de pessoas físicas e 65 milhões de CNPJs de 6 décadas de servidão ao contencioso. Certas ideias, quando justas, pairam no ar, esperando apenas aqueles dispostos a reconhecê-las e a lhes dar forma. Os protagonistas, agora, têm nome e profissão: são os auditores fiscais das 3 esferas federativas e os cientistas contábeis de todo o Brasil.*

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e correção

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 5, p. 257. Ver também “LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito” (Consultor Jurídico, 28 set. 2018); “A constitucionalidade da trava dos 30%” (JOTA, 15 jul. 2019); “A inusitada união entre os ‘agentes da voz da legalidade concreta pública’ e os ‘agentes da voz da legalidade privada’” (Portal da Reforma Tributária, 9 jul. 2026).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Os dezoito módulos e os seus instrutores

O curso "Reforma Tributária do Consumo" foi transmitido pelo canal do Conselho Federal de Contabilidade no YouTube entre 12 de maio e 22 de setembro de 2026, com seis módulos híbridos percorrendo o país. O quadro registra, para cada módulo, a data, o local e os instrutores, conforme as transcrições editadas das aulas.

Nº	Módulo	Data e local	Instrutores e moderação
1	Normas Gerais da Tributação do Consumo	12 de maio de 2026; com público presencial na sede do CFC, em Brasília	Fernando Mombelli e Roni Peterson, gerentes de projeto da RFB para a implementação da reforma tributária
2	A CBS no Comércio Internacional: importação e exportação de bens materiais	26 de maio de 2026; on-line, pelo canal do CFC no YouTube	Fausto Vieira Coutinho, auditor-fiscal da RFB e assessor técnico da Subsecretaria de Administração Aduaneira (Suana); Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, auditor-fiscal da RFB, conselheiro do CARF e presidente da Turma Ordinária 3402; Sergio Garcia da Silva Alencar, auditor-fiscal da RFB, gerente do Programa Portal Único Siscomex e do Projeto Cálculo da CBS no Comércio Exterior. Mediação: Fernando Mombelli, auditor-fiscal e gerente de projeto da Receita Federal para a implementação da reforma tributária
3	Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS (FCBF)	9 de junho de 2026; com público presencial na sede do CFC, em Brasília	Gustavo Busato, auditor-fiscal da RFB, coordenador dos grupos de trabalho regulamentar e operacional relativos ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais; Reinaldo de Paiva Lopes, auditor-fiscal da RFB, delegado-adjunto da Delegacia Nacional de Benefícios Fiscais; Fernando André Kreisig, auditor-fiscal da RFB, membro do grupo de trabalho da reforma tributária relativo ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB
4	Cadastro	16 de junho de 2026; com público presencial na sede do Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco, em Recife	Reriton Weldert Gomes, auditor-fiscal da RFB, coordenador-geral de Gestão de Cadastros e Benefícios Fiscais (Cocad); Marina Rocha Meire, auditora-fiscal da RFB, gerente de projetos do Sinter (Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais); Valdimir Bezerra de Castro Filho, analista-tributário da RFB, chefe da Divisão de Cadastros de Pessoa Física. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito, auditor-fiscal da RFB
5	Obrigações Acessórias	23 de junho de 2026; a partir da sede do CFC, em Brasília	Wolney de Oliveira Cruz, Marco Antonio Ferreira Duran, Ariel Bolzan Witczak, Hermano José Toscano Moura Filho e Guilherme Dal Pizzol, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação e abertura: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB
6	Apuração Assistida	30 de junho de 2026; com público presencial na Escola Judicial do Poder Judiciário do Estado do Pará, em Belém	Lívia Vasconcelos Alencar (analista tributária, gerente substituta do projeto Apuração Assistida da CBS), Natália Gabriela Valente dos Santos (auditora-fiscal, gerente do projeto Apuração Assistida da CBS), André Osmir Fiorelli (auditor-fiscal, chefe da equipe de cobrança da 9ª Região Fiscal), Marcos Hübner Flores (auditor-fiscal, gerente do projeto de implementação da reforma tributária do consumo, participação remota) e Roberto Kappel Castilho (analista tributário, gerente do projeto de sistemas de integração da RTC, participação remota). Mediação: Fernando Mombelli
7	Compensação, Ressarcimento, Restituição e Transferências	7 de julho de 2026; a partir da sede do CFC, em Brasília	Ana Jandira Monteiro Soares, Guilherme Dal Pizzol, Gustavo Luis Horn e José Carlos de Araujo, auditores-fiscais da RFB. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB. A instrutora Ana Paula Sacchi Kuhar, listada na programação, não teve fala própria registrada na transcrição

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nº	Módulo	Data e local	Instrutores e moderação
8	Simples Nacional, MEI e Obrigações Acessórias	14 de julho de 2026; a partir da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), em Porto Alegre, em parceria com o CRC-RS	Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa, Tiago Sfreddo e Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (participação remota). Moderação: Fernando Mombelli, auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil
9	Economia Digital	21 de julho de 2026; on-line, pelo canal do CFC no YouTube	Previstos no programa: João Hamilton Rech, Hermano Moura Filho e Alexandre Galardinovic Ribeiro. Na aula, falaram João Hamilton Rech, Fabrício Betto (participação remota) e Roni Peterson Bernardino de Brito, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Presidência do painel: Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, subsecretária de Tributação e Contencioso da RFB. Moderação: Fernando Mombelli
10	Regimes Diferenciados e Específicos	28 de julho de 2026	
11	Planos de Assistência à Saúde e Concursos de Prognósticos	4 de agosto de 2026; a partir da sede do CFC, em Brasília	Marcos Hübner Flores e Adilson da Silva Bastos, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação: Maira Neri Lemos, auditora-fiscal da RFB. Abertura e encerramento: Roni Peterson Bernardino de Brito
12	Serviços Financeiros	11 de agosto de 2026; com público presencial na sede do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro	Marcos Hübner Flores (auditor-fiscal, gerente do projeto de implantação da reforma tributária do consumo) e Orlando Almeida Silva (auditor-fiscal, integrante do grupo de trabalho da RFB responsável pela Declaração de Regimes Específicos). Mediação: Fernando Mombelli. A página do vídeo lista como segundo instrutor Adilson da Silva Bastos, coordenador do projeto da DeRE, que não pôde comparecer; a segunda parte foi ministrada por Orlando Almeida Silva, autor da apresentação correspondente.
13	Bens Imóveis	18 de agosto de 2026; a partir da sede do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo	Fernando Mombelli (também moderador), Sérgio Savaris, Roni Peterson Bernardino de Brito, Stênio Max Lacerda e Marco Antônio Duran (participação remota), auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil
14	Agronegócio e Cooperativismo Agrícola	25 de agosto de 2026; com público presencial na Associação Comercial e Industrial de Cascavel (ACIC), no Paraná	Roni Peterson Bernardino de Brito (auditor-fiscal, diretor de programa da RFB e membro da Comissão de Sistematização do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma Tributária) e Fabrizio Trindade de Queiroz (auditor-fiscal, especialista em riscos fiscais do agronegócio). Mediação: Sérgio Savaris, delegado da Receita Federal em Florianópolis
15	Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	1º de setembro de 2026; a partir da sede da Ordem dos Advogados do Brasil, seccional Amazonas, em Manaus	Felippe Antonio Araujo Sarkis e Marcus Fabiano Praciano Santiago, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação: Fernando Mombelli. Participação de Fausto Vieira Coutinho, assessor técnico da Subsecretaria de Administração Aduaneira
16	Combustíveis e Energia Elétrica	9 de setembro de 2026; com público presencial no auditório da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Maranhão, em São Luís	Leni Fumie Fujimoto (auditora-fiscal, coordenadora do grupo de trabalho de regulamentação da CBS para combustíveis e energia elétrica), Marco Antonio Duran (auditor-fiscal, supervisor do tratamento tributário da CBS) e Fabrizio Trindade de Queiroz (auditor-fiscal, especialista em riscos fiscais do agronegócio e integrante do grupo de normatização do setor elétrico). Mediação: Márcio Augusto Seque Salem, superintendente-adjunto da RFB na 3ª Região Fiscal
17	Imposto Seletivo	15 de setembro de 2026	

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Nº	Módulo	Data e local	Instrutores e moderação
18	Temas Complementares e Aplicação Prática (Casos Especiais)	22 de setembro de 2026; a partir da sede do CFC, em Brasília, no Dia do Contador; último módulo do curso	Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (participação remota) e Marco Antônio Duran (participação remota), auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, e Roberto Kappel Castilho, analista-tributário da RFB. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Método · As proposições numeradas

Cada capítulo comenta um módulo. Depois da ficha, com data, local e instrutores, o conteúdo da aula é sistematizado em proposições numeradas, à maneira do Tractatus Logico-Philosophicus de Wittgenstein: as proposições principais recebem números inteiros (1, 2, 3); as que as explicam recebem decimais (1.1, 1.2); e as que explicam estas, uma casa a mais (1.11, 1.12). O número indica o peso lógico de cada proposição na exposição.

As proposições que reproduzem o que a Receita ensinou trazem, entre parênteses, o instrutor a quem se atribuem. As proposições marcadas "À margem" são glosas do autor: convergência, divergência, complemento ou alerta, nos termos do método das glosas descrito na apresentação dos comentários aos dezoito módulos.

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 1. Módulo 1 · Normas Gerais da Tributação do Consumo

Data: 12 de maio de 2026

Local: com público presencial na sede do CFC, em Brasília

Instrutores: Fernando Mombelli e Roni Peterson, gerentes de projeto da RFB para a implementação da reforma tributária

Proposições

1 O curso RFB/CFC é a gramática da reforma, e o Módulo 1 é a sua regra-matriz.

1.1 Pela primeira vez, a Receita Federal oferece à sociedade o mesmo curso ministrado ao seu corpo funcional (vídeo institucional de abertura).

1.11 ***À margem.*** *O curso é interpretação autêntica antecipada: o contribuinte conhece a leitura da administração antes da operação, e não depois do auto de infração.*

1.2 O Módulo 1 é o "módulo condutor" do curso: as regras gerais conversam com as regras específicas, e cada módulo setorial especializa este (Mombelli).

1.3 Capacitar pessoas é humanizar pessoas (Joaquim de Alencar Bezerra Filho, presidente do CFC, na abertura).

2 O sistema herdado era um labirinto com placa de saída falsa.

2.1 Só o PIS e a Cofins somavam uma norma com mais de 800 artigos, tecnicamente bem redigida, mas inflada pelo casuísmo (Mombelli).

2.2 O valor em litígio, judicial e administrativo, chegou a até 75% do PIB (Mombelli).

2.3 O Centro de Cidadania Fiscal produziu o embrião da PEC 45, que trouxe o IVA teórico e o IVA europeu ao debate brasileiro (Mombelli).

2.31 ***À margem.*** *A PEC 45 nasceu com um IBS único para os três níveis da Federação; o IVA dual, com CBS e IBS, foi o preço político da convergência no Congresso.*

2.32 ***À margem.*** *Oitocentos artigos bem redigidos não são erro de técnica; são sedimento de escolhas que se reforçaram: dependência de trajetória (North).*

3 A arquitetura normativa é um corpo: a EC 132 é o coração; as leis complementares 214 e 227, as artérias; os regulamentos espelhados, a calibração; os atos conjuntos, os capilares (Mombelli).

3.1 Há duas cabeças, o Comitê Gestor e a Receita Federal, mas um corpo só e um movimento só (Mombelli).

3.2 A solução de consulta é conjunta e a Câmara de Harmonização resolve divergências, para que a regulamentação não produza legislações distintas (Mombelli).

3.3 O regulamento prevê mais de 160 atos conjuntos (Mombelli).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3.31 ***À margem.*** *Falta um sexto princípio na lista do art. 145, § 3º: a neutralidade, que abre o art. 156-A, § 1º, e é reiterada no art. 2º da LC 214.*

3.32 ***À margem.*** *Capilares entopem: o Convênio ICMS 66/88 nasceu provisório e governou o imposto por oito anos. O ato conjunto irriga; não legisla.*

4 Tudo é operação (Roni Peterson).

4.1 Operação com bens abrange bens móveis e imóveis, materiais e imateriais, inclusive direitos; serviço é o resíduo. "Classifique aqui ou ali, tudo é tributável."

4.2 Adquirente é quem suporta o ônus; destinatário é quem frui. O crédito segue o primeiro; o local da operação, muitas vezes, o segundo.

4.3 A operação onerosa é a hipótese por excelência (art. 4º); a não onerosa é residual e só se tributa nas hipóteses expressas (arts. 4º, § 1º, e 5º).

4.4 Nas entregas a pessoas vinculadas (art. 5º, I), a aquisição repassada só se tributa se tiver gerado crédito; o bem produzido se tributa a valor de mercado.

4.41 ***À margem.*** *A pessoa jurídica não consome; é biombo. Os arts. 5º e 6º restauram o resíduo zero quando o insumo vira consumo.*

4.42 ***À margem.*** *A cláusula da essência do art. 6º, § 1º, tem textura aberta (Hart): o instrutor a declarou residual; o hábito das autuações por planejamento abusivo pode não declarar.*

5 Todas as operações dão crédito: é garantia constitucional, não escolha do legislador (Roni Peterson).

5.1 As exceções são exclusivamente o uso e consumo pessoal especificado em lei complementar e as hipóteses previstas na Constituição.

5.2 A lei segregou duas classes iguais no português cotidiano: uso e consumo pessoal e uso e consumo por pessoa. O art. 57, I, lista bens pela natureza; o art. 57, II, lista pessoas.

5.3 A fronteira entre o art. 5º e o art. 57 se resolve por uma pergunta: a aquisição permitiu a apropriação de crédito?

5.31 ***À margem.*** *Acabou a disputa entre crédito físico e crédito financeiro: o advérbio "exclusivamente" do art. 156-A, § 1º, VIII, decide.*

5.32 ***À margem.*** *O litígio vai migrar, não desaparecer: o auditor treinado para glosar insumo pode passar a glosar uso e consumo pessoal com o mesmo reflexo.*

6 A nota fiscal fala (Mombelli).

6.1 Emitido o documento fiscal, ele vale como débito da operação e como confissão de dívida.

6.2 A tabela cClassTrib é a administração tributária mostrando a sua cara: a interpretação que faz de toda a legislação.

6.3 O contribuinte pode ajustar a apuração assistida: não é obrigado a aceitá-la.

6.31 ***À margem.*** *Divergência: documento e apuração confirmada são confissão de fato, não de dívida. O caráter é declaratório (art. 60, § 1º); a dívida nasce da incidência (Pontes de Miranda, Vilanova).*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

6.32 ***À margem.*** *Quem segue a interpretação publicada pela administração não pode ser punido por tê-la seguido.*

7 O crédito nasce do pagamento, não do papel (Mombelli e Roni Peterson).

7.1 O condicionamento do crédito ao recolhimento responde às noteiras: a operação acontecia, o tributo não entrava, e o crédito entrava (Mombelli).

7.2 No split payment, a instituição financeira consulta a plataforma na liquidação e segrega o tributo, já descontados os créditos do fornecedor; o crédito do adquirente nasce com a extinção do débito (arts. 27 e 47) (Roni Peterson).

7.3 O adquirente não é garante do fornecedor: se ninguém pagar, deve o fornecedor (Roni Peterson).

7.31 ***À margem.*** *O split payment substitui a confiança pessoal pela confiança sistêmica (Luhmann): a reputação do vendedor deixa de ser requisito do crédito.*

7.32 ***À margem.*** *O caixa muda antes da contabilidade: quem vivia do prazo entre receber e recolher o tributo perde essa fonte de financiamento.*

8 A alíquota de referência representa a neutralidade da arrecadação (Mombelli).

8.1 A metodologia da CBS foi analisada e aprovada pelo TCU; as notas fiscais de 2026 servirão de contraprova (Roni Peterson).

8.2 Cada ente pode vincular a sua alíquota à de referência, com acréscimo ou decréscimo; na falta de lei, aplica-se a de referência (art. 14, §§ 2º e 3º).

8.3 Qualquer recorte específico se reflete na alíquota (Mombelli).

8.4 Uma alíquota total de 28% e uma CBS de cerca de 9,3% foram apresentadas como "estimativa minha, sem nenhuma responsabilidade por esse número" (Mombelli).

8.41 ***À margem.*** *Toda exceção tem preço, e quem paga é a alíquota de todos. Se o split payment elevar a conformidade, o ganho deve voltar como alíquota menor.*

8.42 ***À margem.*** *O número oficial virá da resolução do Senado; até lá, preencher bem as notas de 2026 é a melhor contribuição para uma alíquota justa.*

Texto da 1ª Edição — O Juiz: do Peito ao Sistema

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 2. Módulo 2 · A CBS no Comércio Internacional: importação e exportação de bens materiais

Data: 26 de maio de 2026

Local: on-line, pelo canal do CFC no YouTube

Instrutores: Fausto Vieira Coutinho, auditor-fiscal da RFB e assessor técnico da Subsecretaria de Administração Aduaneira (Suana); Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, auditor-fiscal da RFB, conselheiro do CARF e presidente da Turma Ordinária 3402; Sergio Garcia da Silva Alencar, auditor-fiscal da RFB, gerente do Programa Portal Único Siscomex e do Projeto Cálculo da CBS no Comércio Exterior. Mediação: Fernando Mombelli, auditor-fiscal e gerente de projeto da Receita Federal para a implementação da reforma tributária

Proposições

1 A incidência da CBS e do IBS no comércio exterior parte da Constituição e se organiza por princípios norteadores, com a LC 214 no topo da hierarquia dos atos (Coutinho).

1.1 A matéria divide-se em duas partes: o regime aduaneiro comum, de importação e exportação a título definitivo, e os regimes aduaneiros especiais, com as ZPEs tratadas ao lado destes pela similaridade com os regimes de aperfeiçoamento (Coutinho).*

2 Na importação, o fato gerador é a entrada do bem no território nacional, com um fato gerador presumido, o extravio, e um ficto, a exportação sem saída (Diefenthaeler).

2.1 O momento da apuração é o conhecido elemento temporal do fato gerador; o local da importação e a sujeição passiva seguem regras próximas às do imposto de importação, com aperfeiçoamentos (Diefenthaeler).

2.2 A base de cálculo parte do valor aduaneiro e soma os tributos agregados até a liberação; vale o princípio da equivalência nacional: as alíquotas na importação são as mesmas do mercado interno (Diefenthaeler).

2.3 No regime de tributação simplificada das remessas internacionais, a construção da sujeição passiva é diferente da do imposto de importação; o pagamento deve ocorrer até a entrega da mercadoria, e a lei abre espaço para diferimento em favor de operadores econômicos autorizados (Diefenthaeler).

2.31 ***À margem.*** *Equivalência nacional é neutralidade na fronteira: o bem importado e o nacional pagam o mesmo. É o fim do incentivo tributário à importação que a guerra fiscal dos portos produzia.*

* Do autor: "Regime de Drawback" (JOTA, 28 abr. 2016).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3 A exportação é imune, com manutenção dos créditos; a exportação sem saída foi preservada por competitividade, e a comprovação deve ocorrer em 180 dias, sob pena de presunção de operação no mercado interno (Diefenthaeler).

3.1 A venda com fim específico de exportação a comerciais exportadoras foi mantida, com suspensão que se converte em alíquota zero após a exportação e responsabilidade da exportadora nos casos de não exportação, redestinação, industrialização ou desaparecimento (Diefenthaeler).

3.11 ***À margem.*** *A imunidade da exportação com crédito pleno e devolvido em dinheiro é o que o sistema herdado prometia e não entregava: os créditos acumulados de ICMS eram a exportação de tributo que a Constituição proibia.*

4 Os regimes aduaneiros especiais se organizam em classes: trânsito, depósito, permanência temporária e aperfeiçoamento, com suspensão do pagamento enquanto o bem estiver no regime; o Repetro foi sistematizado pela primeira vez na LC 214 (Coutinho).

4.1 Os regimes passaram a chamar-se de aperfeiçoamento, e não de industrialização, porque reparo, conserto e restauração aperfeiçoam sem industrializar (Coutinho).

4.2 Na ZPE, a LC 214 desonera bens de capital e insumos e declara expressamente que a energia elétrica recebe o tratamento de matéria-prima; nos bens de capital em geral vale o princípio de que o IVA não incide sobre o investimento, com crédito integral e imediato (Coutinho).*

5 Na prática, a CBS será calculada na Duimp, no Portal Único de Comércio Exterior, que substitui a DI do sistema legado; qualquer bem estrangeiro que entre no Brasil é importação e fato gerador (Alencar).

5.1 ***À margem.*** *A virada do Siscomex para o Portal Único repete, na aduana, a virada de toda a reforma: o tributo calculado pela plataforma, a partir do documento, e não pela interpretação de cada operador.*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 13.2.2, p. 84.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 3. Módulo 3 · Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS (FCBF)

Data: 9 de junho de 2026

Local: com público presencial na sede do CFC, em Brasília

Instrutores: Gustavo Busato, auditor-fiscal da RFB, coordenador dos grupos de trabalho regulamentar e operacional relativos ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais; Reinaldo de Paiva Lopes, auditor-fiscal da RFB, delegado-adjunto da Delegacia Nacional de Benefícios Fiscais; Fernando André Kreisig, auditor-fiscal da RFB, membro do grupo de trabalho da reforma tributária relativo ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB

Proposições

1 O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS foi instituído pela EC 132, no art. 12, com recursos previstos de 2025 a 2032 que somam, a valores de maio de 2023, R$ 160 bilhões (Busato).

1.1 A regulamentação veio pela LC 214, nos arts. 384 a 405, e por atos da Receita Federal, que administra o fundo (Busato).

1.2 Benefícios de ICMS devem ser compreendidos sob dois enfoques, o econômico e o jurídico; o crédito presumido, por exemplo, é gasto tributário que reduz o imposto devido sem aparecer como despesa (Busato).

2 Só têm direito à compensação os benefícios onerosos, concedidos por prazo certo e sob condição, nos termos do art. 178 do CTN, e reduzidos entre janeiro de 2029 e dezembro de 2032 pela redução das alíquotas do ICMS prevista no art. 128 do ADCT (Busato).

2.1 Prorrogar não é renovar: a prorrogação só altera a data de término; um benefício que termina antes de 2029 está, a princípio, fora do período de compensação (Busato).

2.2 Estão excluídos da compensação, embora preencham as condições, benefícios reinstituídos ou instituídos por adesão com base na LC 160 destinados a atividades comerciais e a outras hipóteses enumeradas na lei (Busato).*

2.3 A repercussão econômica do benefício, isto é, o acréscimo patrimonial que ele produz, é o ponto mais complexo e menos compreendido da compensação (Lopes).

3 A operacionalização começa pela aptidão normativa dos programas: identificar, com os Estados, quais benefícios têm as características exigidas, em grupo de trabalho instituído no Confaz (Busato e equipe).

3.1 Programas com múltiplos benefícios para a mesma empresa, na importação, nas entradas interestaduais e no diferencial de alíquotas, exigem exame individualizado (Busato e equipe).

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 8, p. 357.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3.11 ***À margem.*** *O fundo é o preço da paz federativa: a União compra, com dinheiro, o fim da guerra fiscal que a Constituição já proibia. É a confissão de que os benefícios eram fato consumado, e a forma civilizada de encerrá-los.*

3.12 ***À margem.*** *Para o juiz, as condições do art. 178 do CTN deixam de ser tema de doutrina e passam a ser requisito de acesso a recurso público. A prova da onerosidade e do prazo certo será o centro dos litígios sobre o fundo.*

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e reg

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 4. Módulo 4 · Cadastro

Data: 16 de junho de 2026

Local: com público presencial na sede do Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco, em Recife

Instrutores: Reriton Weldert Gomes, auditor-fiscal da RFB, coordenador-geral de Gestão de Cadastros e Benefícios Fiscais (Cocad); Marina Rocha Meire, auditora-fiscal da RFB, gerente de projetos do Sinter (Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais); Valdimir Bezerra de Castro Filho, analista-tributário da RFB, chefe da Divisão de Cadastros de Pessoa Física. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito, auditor-fiscal da RFB

Proposições

1 O cadastro é o primeiro contato do contribuinte com o sistema e a base de todo o ciclo fiscal: sem cadastro confiável, nenhuma administração tributária funciona (Gomes).

1.1 Um cadastro de qualidade é completo, atualizado e consistente, e a reforma se alinha às boas práticas internacionais, com jornada única, processo digital e redução de burocracia (Gomes).

1.2 A base normativa é o art. 59 da LC 214, que integra os cadastros numa infraestrutura nacional de dados (Gomes).

2 O CNPJ é o identificador único das empresas, passa a ser alfanumérico e convive com a Redesim, exemplo de integração entre administrações (Gomes).

2.1 Entidades sem personalidade jurídica e pessoas físicas que exerçam atividade econômica podem ser inscritas, sem necessidade de constituir pessoa jurídica (Gomes).

2.2 O contador deixa de ser apenas operacional e passa a ter papel estratégico: orientar o cliente sobre regime, opções e consequências (Gomes).

2.21 ***À margem.*** *A nota fiscal deixa de ser obrigação acessória e passa a ser o próprio débito; por isso o cadastro deixa de ser formalidade e passa a ser condição de existência do contribuinte no sistema.*

3 O Cadastro Imobiliário Brasileiro, CIB, é o inventário dos imóveis urbanos e rurais constituído com dados enviados pelos cadastros de origem; não inova, integra (Meire).

3.1 O desafio do CIB é o do Brasil: território imenso, multiplicidade de imóveis e informalidade; o Sinter é a plataforma que integra as informações territoriais (Meire).

3.11 ***À margem.*** *Três mundos, uma só reforma: CNPJ, CPF e CIB são as três chaves com que a plataforma reconhece quem opera, quem consome e sobre o que se opera. Sem elas, o motor de regras não sabe a quem aplicar a regra.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 5. Módulo 5 · Obrigações Acessórias

Data: 23 de junho de 2026

Local: a partir da sede do CFC, em Brasília

Instrutores: Wolney de Oliveira Cruz, Marco Antonio Ferreira Duran, Ariel Bolzan Witczak, Hermano José Toscano Moura Filho e Guilherme Dal Pizzol, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação e abertura: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB

Proposições

1 As administrações tributárias no mundo migram para um novo paradigma, e o documento fiscal eletrônico, que no Brasil já existia no contexto da escrituração, passa a ser o centro da apuração (Cruz).

1.1 No novo modelo, as administrações trazem para si boa parte do trabalho antes feito pelos contribuintes: os documentos entram na apuração, o fisco apura e devolve ao contribuinte (Cruz).

1.2 As informações prestadas no documento fiscal têm caráter declaratório e constituem confissão do valor devido de IBS e CBS das operações que documentam (Cruz).

1.21 ***À margem.*** *Confissão de valor da operação, e não confissão de dívida em sentido próprio: o contribuinte declara o fato e o seu valor; a dívida nasce da regra que o sistema aplica. A distinção, que sustentei em artigo no JOTA, protege a defesa do contribuinte quando o erro é do parâmetro, e não do fato.*

2 Estão obrigados à emissão os sujeitos passivos, contribuintes e responsáveis, que realizem operações com bens e serviços (Cruz).

2.1 O regulamento instituiu três novos documentos: a nota fiscal de água e saneamento, a nota fiscal de alienação de bens imóveis e a DeRE, declaração dos regimes específicos (Cruz).

2.2 Acordou-se não fazer mudanças bruscas na infraestrutura existente; os documentos foram ajustados para atender à reforma, preservando as sistemáticas já usadas pelos contribuintes (Cruz; Duran).

3 2026 é ano de teste: os dados dos documentos fiscais têm caráter informativo, conforme ato conjunto da Receita Federal e do Comitê Gestor (Cruz).

3.1 O Simples Nacional, principal regime do país, foi adaptado, com regras próprias de destaque e de documento fiscal (Duran).

3.11 ***À margem.*** *A obrigação acessória deixa de ser o registro posterior de um fato e passa a ser o próprio fato tributário em linguagem. É a passagem do lançamento por homologação ao lançamento por declaração assistido.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 6. Módulo 6 · Apuração Assistida

Data: 30 de junho de 2026

Local: com público presencial na Escola Judicial do Poder Judiciário do Estado do Pará, em Belém

Instrutores: Lívia Vasconcelos Alencar (analista tributária, gerente substituta do projeto Apuração Assistida da CBS), Natália Gabriela Valente dos Santos (auditora-fiscal, gerente do projeto Apuração Assistida da CBS), André Osmir Fiorelli (auditor-fiscal, chefe da equipe de cobrança da 9ª Região Fiscal), Marcos Hübner Flores (auditor-fiscal, gerente do projeto de implementação da reforma tributária do consumo, participação remota) e Roberto Kappel Castilho (analista tributário, gerente do projeto de sistemas de integração da RTC, participação remota). Mediação: Fernando Mombelli

Proposições

1 A apuração assistida está no portal da Receita Federal, na aba Reforma Tributária; o período de apuração da CBS é mensal, do primeiro ao último dia do mês, nos termos do art. 43 do regulamento (Alencar e equipe).

1.1 Para cada período, apura-se o saldo da CBS pela diferença entre os débitos dos fatos geradores e os créditos apropriados, conforme o art. 44 do regulamento (Alencar e equipe).

1.2 A apuração assistida, se confirmada ou ajustada pelo contribuinte, implica confissão de dívida e constitui o crédito tributário, nos termos do art. 46; o documento fiscal já é, ele próprio, confissão (Alencar e equipe).*

1.21 ***À margem.*** *O contribuinte não é obrigado a aceitar a apuração: pode ajustá-la. A confissão nasce do ato de confirmar, e não do silêncio. Para o juiz, é decisivo saber quem errou, a máquina ou o declarante.*

2 O débito é, basicamente, a emissão do documento fiscal com o destaque da CBS, que alimenta a apuração assistida (Alencar e equipe).

2.1 O débito se extingue por compensação com créditos de CBS e com créditos de PIS e Cofins migrados, por pagamento pelo contribuinte, por split payment e por recolhimento pelo adquirente (Alencar e equipe).

2.2 O pagamento pelo contribuinte imputa-se aos débitos na ordem cronológica de autorização dos documentos; o split e o recolhimento pelo adquirente têm extinção vinculada à respectiva operação (Alencar e equipe).

3 O crédito depende de documento fiscal idôneo, com IBS e CBS destacados separadamente, e segue uma ordem legal de utilização, nos termos do art. 53 do regulamento (Alencar e equipe).

3.1 Pagamentos em excesso, como dois documentos de arrecadação para o mesmo débito, geram valores não utilizados que seguem regras próprias de aproveitamento (Alencar e equipe).

3.2 O split payment, coordenado com o Banco Central, a Febraban e as empresas de meios de pagamento, recolhe o tributo na liquidação financeira (Flores).

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 4.2, p. 312. Ver também "Confissão da dívida x confissão da dúvida" (JOTA, 4 set. 2016); "Confissão de fato x confissão de dívida" (JOTA, 20 out. 2025).

© Eurico Marcos Diniz de Santi

3.21 ***À margem.*** *A apuração assistida é a maior inovação procedimental da reforma: o fisco calcula, o contribuinte confere. É o fim da maldição do lançamento por homologação, e o começo de um contencioso de fatos e de parâmetros, e não de teses.*

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajuste, revisão e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 7. Módulo 7 · Compensação, Ressarcimento, Restituição e Transferências

Data: 7 de julho de 2026

Local: a partir da sede do CFC, em Brasília

Instrutores: Ana Jandira Monteiro Soares, Guilherme Dal Pizzol, Gustavo Luis Horn e José Carlos de Araujo, auditores-fiscais da RFB. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito e Fernando Mombelli, auditores-fiscais da RFB. A instrutora Ana Paula Sacchi Kuhar, listada na programação, não teve fala própria registrada na transcrição

Proposições

1 Toda operação tem fornecedor, adquirente e documento fiscal; o crédito passível de apropriação torna-se crédito apropriado quando o débito correspondente é extinto pelas modalidades da LC 214 (Soares).

1.1 O crédito apropriado pode ser usado em compensação ou objeto de ressarcimento do saldo credor (Soares).

2 O regulamento criou a intenção de solicitar o ressarcimento, informada na própria apuração assistida, que chama o formulário do pedido e distingue saldo ressarcível e não ressarcível (Soares).

2.1 A LC 214 fixa prazos para apreciação e pagamento do ressarcimento, diferenciados conforme o contribuinte participe de programa de conformidade (Soares).

2.11 ***À margem.*** *Prazo certo para devolver crédito é a mais importante garantia do contribuinte na reforma. O saldo credor acumulado, que no ICMS era confisco disfarçado, passa a ter data para virar dinheiro.*

3 A transferência nasce com o split payment e o recolhimento pelo adquirente: o valor pago por um pode ser transferido para extinguir o débito do outro na mesma operação (Soares).

3.1 A restituição trata do pagamento indevido ou a maior, distinto do ressarcimento de saldo credor (Soares).

4 O saldo credor de PIS e Cofins acumulado até a transição pode ser ressarcido ou compensado com CBS, nos termos do art. 378 da LC 214, mediante pedido no PER/DCOMP Web (Dal Pizzol).

4.1 O primeiro passo é conferir a EFD-Contribuições mês a mês, para chegar ao saldo correto em dezembro de 2026 (Dal Pizzol).

4.11 ***À margem.*** *A transição do saldo de PIS e Cofins é um teste de confiança: se o crédito antigo for honrado, o contribuinte acreditará no novo. Litígios sobre esse saldo serão os primeiros a chegar à Justiça Federal.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 8. Módulo 8 · Simples Nacional, MEI e Obrigações Acessórias

Data: 14 de julho de 2026

Local: a partir da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), em Porto Alegre, em parceria com o CRC-RS

Instrutores: Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa, Tiago Sfreddo e Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (participação remota). Moderação: Fernando Mombelli, auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil

Proposições

1 A EC 132 enfrentou três pontos do Simples Nacional, a parte mais estável das normas sobre o regime (Rosa).

1.1 As leis complementares adaptaram o Simples em etapas, replicando o faseamento da reforma no tempo (Rosa).

2 A partir de 2027, IBS e CBS entram no Simples; o Imposto Seletivo não integra a cesta do regime e é devido à parte pelas optantes que realizarem operações sujeitas a ele (Rosa).

2.1 A optante pode recolher IBS e CBS dentro do DAS ou optar pelo regime regular desses tributos, para transferir créditos integrais aos adquirentes (Rosa).

2.2 O conceito de receita bruta converge para as bases da reforma, e a RBT12 passa a considerar períodos anteriores conhecidos, para que a empresa saiba a alíquota no momento da operação (Rosa).

2.3 O sublimite, que separava ICMS e ISS no Simples, é repensado com a chegada do IBS (Rosa).

2.31 ***À margem.*** *A opção da opção é a solução mais engenhosa da reforma para a pequena empresa: quem vende ao consumidor fica no DAS; quem vende a empresas pode transferir crédito pleno. É neutralidade sem sacrifício da simplicidade.*[*]

3 O MEI permanece, e a lei cria o nanoempreendedor; o contencioso do Simples segue regras próprias em função da competência compartilhada (Rosa; Sfreddo).

3.1 ***À margem.*** *O Simples, que era regime de exceção dentro de um sistema caótico, passa a ser regime de escolha dentro de um sistema coerente.*

[*] Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 13.13, p. 115.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 9. Módulo 9 · Economia Digital

Data: 21 de julho de 2026

Local: on-line, pelo canal do CFC no YouTube

Instrutores: previstos no programa: João Hamilton Rech, Hermano Moura Filho e Alexandre Galardinovic Ribeiro. Na aula, falaram João Hamilton Rech, Fabrício Betto (participação remota) e Roni Peterson Bernardino de Brito, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Presidência do painel: Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, subsecretária de Tributação e Contencioso da RFB. Moderação: Fernando Mombelli

Proposições

1 A digitalização da economia transformou bens materiais em serviços e exigiu novas soluções para a tributação do consumo; a OCDE propõe, para operações com consumidores finais, regimes simplificados de registro e cobrança, porque a inversão do sujeito passivo não funciona no B2C (Rech).

1.1 As plataformas digitais concentram a maior parte da receita global do comércio eletrônico ao consumidor (Rech).

2 A experiência internacional considerou três papéis para as plataformas: obrigação de compartilhar informações, responsabilidade solidária e substituição tributária (Rech).

2.1 A LC 214 adota os três conforme o caso: quando o fornecedor está no exterior, a plataforma responde; quando o fornecedor está no país, a plataforma pode ser responsável ou substituta, conforme a situação (Rech).

2.11 ***À margem.*** *Acabou a disputa entre ICMS e ISS sobre bens digitais e serviços: há um só imposto sobre bens e serviços, materiais ou imateriais. A pergunta deixa de ser o que é e passa a ser onde está o consumidor.*

3 O volume de encomendas internacionais cresceu muito desde 2014, e o controle baseado no modelo das remessas postais tradicionais tornou-se insuficiente (segunda parte da aula).

3.1 O Programa Remessa Conforme, de 2023, deu protagonismo aos operadores logísticos e às plataformas na prestação antecipada de informações, com ganhos de tempo e de controle (segunda parte da aula).

3.11 ***À margem.*** *O princípio do destino nas operações remotas é a forma digital do federalismo cooperativo: o imposto vai para onde vive o consumidor, e a plataforma é o elo que torna isso possível.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 10. Módulo 10 · Regimes Diferenciados e Específicos

Data: 28 de julho de 2026

Proposições

1 As proposições abaixo são glosas do autor sobre o tema do módulo, a partir da LC 214, e não reproduzem o conteúdo da aula.

1.1 ***À margem.*** *As reduções de 60% e de 30% e a alíquota zero, previstas na Constituição e nos anexos da LC 214, são o second best diante da alíquota única que o Centro de Cidadania Fiscal defendeu.*

1.2 ***À margem.*** *A taxatividade dos anexos é a trava contra o retorno do benefício casuístico: fora da lista, vale a regra geral.*

1.3 ***À margem.*** *Toda exceção tem preço, e quem paga é a alíquota de todos: pela neutralidade da arrecadação, cada redução eleva a alíquota de referência. Escrevi sobre essa evolução em Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Introdução, §§ 14.10, 14.11 e 14.17.*

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a ajustes de revisão e layout

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 11. Módulo 11 · Planos de Assistência à Saúde e Concursos de Prognósticos

Data: 4 de agosto de 2026

Local: a partir da sede do CFC, em Brasília

Instrutores: Marcos Hübner Flores e Adilson da Silva Bastos, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação: Maira Neri Lemos, auditora-fiscal da RFB. Abertura e encerramento: Roni Peterson Bernardino de Brito

Proposições

1 Planos de saúde e concursos de prognósticos têm regime específico porque a base do valor adicionado não se mede operação a operação (Flores).

1.1 Sujeitam-se ao regime as operadoras de planos de assistência à saúde; a base de cálculo é apurada mensalmente, pelas receitas deduzidas de determinados gastos com a assistência (Flores).

1.2 A base pode ser negativa num mês de alta utilização, com regras próprias de aproveitamento (Flores).

1.3 O crédito do adquirente de plano de saúde empresarial é automatizado pelo sistema (Flores).

2 Nos concursos de prognósticos, físicos ou virtuais, a base parte da receita das apostas, deduzidas as parcelas previstas em lei; a exportação só ocorre para apostadores fora do território nacional (Flores).

2.1 Os rendimentos financeiros dos recursos de apostadores sujeitam-se ao regime dos serviços financeiros (Flores).

3 Os regimes específicos usam a DeRE, e não a nota fiscal, pela complexidade da apuração; a DeRE é confissão de valor, assinada e com recibo (Lemos).

3.1 A lei define quem deve declarar e quem está dispensado, com situações especiais para imunes, isentas, optantes do Simples e cooperativas (Lemos).

3.11 ***À margem.*** *O regime específico é o reconhecimento de que a regra geral seria sobreinclusiva para certas atividades. O seu preço é a complexidade, e a sua legitimidade depende de a exceção ficar nos limites em que foi concedida.*

Texto da 1ª Edição (2026) · Direito Tributário · Consumo e Tributo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 12. Módulo 12 · Serviços Financeiros

Data: 11 de agosto de 2026

Local: com público presencial na sede do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro

Instrutores: Marcos Hübner Flores (auditor-fiscal, gerente do projeto de implantação da reforma tributária do consumo) e Orlando Almeida Silva (auditor-fiscal, integrante do grupo de trabalho da RFB responsável pela Declaração de Regimes Específicos). Mediação: Fernando Mombelli. A página do vídeo lista como segundo instrutor Adilson da Silva Bastos, coordenador do projeto da DeRE, que não pôde comparecer; a segunda parte foi ministrada por Orlando Almeida Silva, autor da apresentação correspondente.

Proposições

1 A EC 132 previu regime específico para os serviços financeiros, porque a metodologia de débito e crédito operação a operação não se adapta ao setor: apura-se a margem do conjunto das operações, com o aprendizado do PIS e da Cofins (Flores).

1.1 Alguns serviços, ainda que financeiros, estão fora do regime específico e seguem a regra geral (Flores).

1.2 Há serviços remunerados por preço, tarifas e comissões, e serviços remunerados por margem, como as operações de crédito, em que o spread é a diferença entre o custo de captação e a remuneração cobrada (Flores).

2 A base de cálculo é aferida mensalmente, pelo conjunto das operações, e a apuração dos que entregam a DeRE tem prazo próprio (Flores).

2.1 As alíquotas das instituições bancárias foram definidas de modo a manter, até o fim da transição, a carga das operações, nos termos da Constituição (Flores).

2.2 O arrendamento mercantil operacional segue a alíquota da locação e da venda do bem (Flores).

3 O crédito do adquirente em operações de crédito e nos títulos emitidos por contribuintes fora do regime segue regras próprias, conforme o detentor do título (Flores).

3.11 ***À margem.*** *A transparência possível num setor de base difícil de medir é a da regra clara sobre a margem; e as instituições financeiras, que operam o split payment, passam a ser parte da infraestrutura de arrecadação de toda a economia.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 13. Módulo 13 · Bens Imóveis

Data: 18 de agosto de 2026

Local: a partir da sede do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

Instrutores: Fernando Mombelli (também moderador), Sérgio Savaris, Roni Peterson Bernardino de Brito, Stênio Max Lacerda e Marco Antônio Duran (participação remota), auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil

Proposições

1 O tratamento das operações com imóveis foi desenhado a partir da experiência internacional do IVA, que distingue a alienação de imóveis novos e usados e a locação comercial e residencial (introdução do módulo).

1.1 No Brasil, a alienação de imóveis tem a alíquota padrão reduzida em 50%, com redutor de ajuste e redutor social (introdução do módulo).

1.2 A locação e a cessão onerosa de direitos sobre imóveis têm a alíquota padrão reduzida em 70%, com redutor social (introdução do módulo).

1.21 ***À margem.*** *Alíquota padrão não é alíquota de referência: a primeira é a de cada ente; a segunda, a calculada para manter a carga. Confundi-las é o erro mais comum nas contas do setor.*

2 O redutor de ajuste transporta para o novo sistema o custo do imóvel, para que a tributação alcance o valor adicionado, e é aplicado a partir da situação em 31 de dezembro de 2026 (Savaris).

2.1 Na incorporação, o exemplo didático mostra a venda, o redutor de ajuste, o redutor social, a base de cálculo e a alíquota aplicada, com saldo apurado no patrimônio de afetação (Savaris).

2.2 Na empreitada global, há limite ao crédito sobre materiais (Savaris).

3 O valor de referência do imóvel terá grande impacto e será construído com base no cadastro imobiliário (Savaris).

3.11 ***À margem.*** *É a passagem de um setor historicamente fora do ICMS para dentro do IVA. Antes da reforma, a construção acumulava tributo não recuperável; com base ampla e crédito, o setor ganha neutralidade e o comprador ganha transparência.*

Texto da 1ª Edição — Exemplar de Eurico Marcos Diniz de Santi — uso pessoal e registro

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 14. Módulo 14 · Agronegócio e Cooperativismo Agrícola

Data: 25 de agosto de 2026

Local: com público presencial na Associação Comercial e Industrial de Cascavel (ACIC), no Paraná

Instrutores: Roni Peterson Bernardino de Brito (auditor-fiscal, diretor de programa da RFB e membro da Comissão de Sistematização do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma Tributária) e Fabrizio Trindade de Queiroz (auditor-fiscal, especialista em riscos fiscais do agronegócio). Mediação: Sérgio Savaris, delegado da Receita Federal em Florianópolis

Proposições

1 O produtor rural escolhe ser ou não contribuinte até uma receita anual de R$ 3,6 milhões, atualizada pelo IPCA; para o produtor integrado, esses limites não valem (Brito).

1.1 Quando o produtor ultrapassa o limite, o regulamento prevê uma transição suavizada para a condição de contribuinte obrigatório (Brito).

1.2 A opção pelo regime regular tende a crescer, como mostram experiências de países vizinhos (Brito).

2 As cooperativas receberam tratamento extenso desde a Constituição; a opção pelo regime específico será feita por ato conjunto, com sinalização no CNPJ e na nota fiscal (Brito).

2.1 Na venda do associado do regime regular à cooperativa, a operação tem alíquota zero e o associado mantém os créditos; há regra própria para a cooperativa de produção agropecuária e o associado não sujeito ao regime regular (Brito).

3 A cesta básica tem alíquota zero, o benefício mais cogente da EC 132; há reduções de 60% para produtos in natura e insumos agropecuários, com a lista do Anexo IX da LC 214, e diferimento (Brito).

3.1 O crédito presumido na aquisição de produtor não contribuinte exige documento fiscal emitido pelo adquirente (Brito; Queiroz).

3.2 Fornecimentos contínuos, como leite e cana-de-açúcar, e a transferência de créditos ao cooperativismo exigem soluções operacionais próprias (Queiroz).

3.11 ***À margem.*** *O produtor rural como contribuinte facultativo é a aplicação da neutralidade ao campo: quem vende para cadeias produtivas ganha ao entrar no regime e transferir crédito; quem não entra é compensado pelo crédito presumido. O objetivo é o resíduo zero.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 15. Módulo 15 · Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio

Data: 1º de setembro de 2026

Local: a partir da sede da Ordem dos Advogados do Brasil, seccional Amazonas, em Manaus

Instrutores: Felippe Antonio Araujo Sarkis e Marcus Fabiano Praciano Santiago, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Moderação: Fernando Mombelli. Participação de Fausto Vieira Coutinho, assessor técnico da Subsecretaria de Administração Aduaneira

Proposições

1 A Zona Franca de Manaus tem marco normativo próprio, da Lei 3.173/1957 ao Decreto-Lei 288/1967, e prazo constitucional até 2073 (Sarkis).

1.1 As Áreas de Livre Comércio estão listadas na LC 214: Tabatinga, Guajará-Mirim, Boa Vista e Bonfim, Macapá e Santana, Brasiléia e Cruzeiro do Sul (Sarkis).

1.2 A Suframa administra a Zona Franca, e a delimitação territorial segue o Decreto-Lei 288 e o regulamento da CBS; Presidente Figueiredo, por exemplo, não integra a Zona Franca (Sarkis).

2 A EC 132 preservou o diferencial competitivo da Zona Franca, e a LC 214 prevê bens não contemplados com os regimes favorecidos (Sarkis).

2.1 A fruição dos incentivos depende de habilitação, com cadastro e projeto aprovados, e do processo produtivo básico (Sarkis; Santiago).

2.11 ***À margem.*** *A preservação do diferencial competitivo é escolha constitucional, mas os seus instrumentos, o IPI residual e os créditos presumidos, convivem mal com a não cumulatividade plena. Escrevi sobre os limites dessa convivência em Reforma Tributária para Você, Contribuinte, nos Capítulos VIII, IX e XIV a XVI.*

2.12 ***À margem.*** *Para o juiz, a pergunta central será a da fronteira: que benefícios a Constituição fotografou em 2023 e quais a lei criou depois. A primeira é garantia; a segunda pode ser inconstitucional.*

Texto da 1ª Edição (2026) · Versão de Revisão de Congresso

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 16. Módulo 16 · Combustíveis e Energia Elétrica

Data: 9 de setembro de 2026

Local: com público presencial no auditório da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Maranhão, em São Luís

Instrutores: Leni Fumie Fujimoto (auditora-fiscal, coordenadora do grupo de trabalho de regulamentação da CBS para combustíveis e energia elétrica), Marco Antonio Duran (auditor-fiscal, supervisor do tratamento tributário da CBS) e Fabrizio Trindade de Queiroz (auditor-fiscal, especialista em riscos fiscais do agronegócio e integrante do grupo de normatização do setor elétrico). Mediação: Márcio Augusto Seque Salem, superintendente-adjunto da RFB na 3ª Região Fiscal

Proposições

1 A CBS sobre combustíveis incide de forma monofásica, uma única vez na cadeia, por previsão constitucional (Fujimoto).

1.1 A LC 214 lista os combustíveis sujeitos à monofasia e define os sujeitos passivos: produtores de biocombustíveis, refinarias, centrais petroquímicas, unidades produtoras de gás natural, importadores e equiparados (Fujimoto).*

1.2 A base de cálculo é a quantidade de combustível, na unidade em que é comercializado, e as alíquotas são uniformes em todo o território e específicas por unidade de medida (Fujimoto).

1.3 Biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono têm alíquotas reduzidas em relação ao combustível fóssil comparável (Fujimoto).

2 Há retenção e recolhimento por terceiros, como no etanol anidro misturado à gasolina (Fujimoto).

2.1 Pela não cumulatividade, todos os créditos são apropriáveis, com as exceções do uso e consumo pessoal e das regras próprias da aquisição de combustíveis monofásicos (Fujimoto e equipe).

2.2 Em 2027 e 2028, o IBS é cobrado à alíquota de teste de 0,1% (Fujimoto).

2.21 ***À margem.*** *A monofasia é exceção ao crédito vinculado ao pagamento, justificada pela concentração da cadeia. E a energia elétrica, pela primeira vez, gera crédito pleno, sem o abuso da alíquota calculada por dentro.*

* Do autor: *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, 2. ed., Thomson Reuters, 2026, § 3.4, p. 382.

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 17. Módulo 17 · Imposto Seletivo

Data: 15 de setembro de 2026

Proposições

1 As proposições abaixo são glosas do autor sobre o tema do módulo, a partir da EC 132 e da LC 214, e não reproduzem o conteúdo da aula.

1.1 ***À margem.*** *O Imposto Seletivo é o guardião da extrafiscalidade, separada da CBS e do IBS para que estes permaneçam neutros.*

1.2 ***À margem.*** *Na proposta original do Centro de Cidadania Fiscal, o Seletivo alcançaria apenas fumo e bebidas alcoólicas, para repor a arrecadação que esses produtos já geravam; a LC 214 ampliou o seu alcance.*

1.3 ***À margem.*** *A cobrança no primeiro fornecimento esconde o imposto do consumidor e repete a dependência de trajetória do IPI; e a fixação de alíquotas exige lei, como discuti a propósito da Medida Provisória 1.399/2026 no Título IX. Ver Reforma Tributária para Você, Contribuinte, Capítulo XVII.*

Texto da 1ª Edição em construção, sujeito a revisão e acréscimo

© Eurico Marcos Diniz de Santi

Capítulo 18. Módulo 18 · Temas Complementares e Aplicação Prática (Casos Especiais)

Data: 22 de setembro de 2026

Local: a partir da sede do CFC, em Brasília, no Dia do Contador; último módulo do curso

Instrutores: Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (participação remota) e Marco Antônio Duran (participação remota), auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, e Roberto Kappel Castilho, analista-tributário da RFB. Moderação: Roni Peterson Bernardino de Brito

Proposições

1 O último módulo, no Dia do Contador, concentrou-se no Simples Nacional, regime da maior parte das empresas brasileiras, e nas resoluções do Comitê Gestor do Simples que o adaptam à reforma (Rosa; Brito).

1.1 A LC 214 alterou a LC 123 para incluir IBS e CBS no DAS e integrar os documentos fiscais (Rosa).

1.2 A optante escolhe semestralmente entre o Simples puro, com IBS e CBS dentro do DAS, e o Simples híbrido, com IBS e CBS no regime regular (Rosa).

2 A receita bruta do Simples converge para as bases da reforma, com reconhecimento pelo regime de competência e RBT12 de períodos já conhecidos (Rosa).

2.1 Há regras para empresas em início de atividade, para o fator r e para os créditos dos adquirentes do regime regular (Rosa).

2.2 O PGDAS-D passa a ser assistido e assume funções maiores, com o fim da DEFIS (Rosa).

3 A desinformação fiscal é um problema concreto da implantação: nem todo ruído é realidade, não há fórmula mágica para a opção, e a informação deve ser buscada na legislação e nos canais oficiais (Brito).

3.1 O MEI continua em janeiro, e não há convalidação em novembro, ao contrário do que circulou (Brito).

3.11 ***À margem.*** *O curso termina como começou: a administração explicando antes de aplicar. E termina com um alerta que esta apostila subscreve: a desinformação é o principal risco da transição, e o antídoto é a fonte primária.*

© Eurico Marcos Diniz de Santi