

Brasília, 16 de junho de 2023.

NOTA TÉCNICA Nº 01/2023

Assunto: Reforma Tributária. Propostas de Emenda à Constituição nºs 45/2019 e 46/2022.

A **ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON**, entidade de âmbito nacional, com sede em Brasília-DF, diante da tramitação, na Câmara dos Deputados, da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 e, no Senado Federal, da Proposta de Emenda à Constituição nº 46/2022, vem, por meio da presente Nota Técnica (NT), apresentar as seguintes ponderações, buscando contribuir para o aprofundamento dos debates.

A NT se apresenta organizada da seguinte forma: 1. Introdução, 2. Características do sistema tributário nacional, 3. Pilares de uma reforma tributária bem-sucedida (Manutenção da autonomia federativa, Aumento da arrecadação sem incremento da carga tributária, Simplificação do sistema tributário, Desvinculação orçamentária, Equidade Fiscal e Sustentabilidade fiscal, 4. Breve síntese das propostas à Emenda à Constituição (PEC Nº 45/2019 e PEC Nº 46/2022), Outras Propostas de Emenda à Constituição, 5. Avaliação dos Setores Produtivos, 6. Avaliação de Especialistas e Entidades Fiscais, 7. Atuação dos Tribunais de Contas e 8. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária é uma das principais pautas na agenda política e econômica do Brasil, ocupando espaço relevante nas discussões sobre o desenvolvimento sustentável do País. O sistema tributário brasileiro, caracterizado por sua complexidade e profusão de tributos, é frequentemente criticado como obstáculo ao crescimento econômico. Há um clamor consistente por uma reformulação que promova eficiência, equidade e transparência.

A vasta gama de impostos, taxas e contribuições nas três esferas federativas, com sobreposições e inconsistências, gera uma carga tributária e burocrática expressiva. Essa situação dificulta a conformidade fiscal para empresas e indivíduos, contribuindo para a percepção — com crescente urgência — de que o sistema tributário precisa ser revisto.

Não obstante, o pagamento de tributos está fundamentalmente ligado à noção de cidadania, bem-estar social e desenvolvimento socioeconômico do País. O adequado e integral financiamento das despesas coletivas é vital para o bom funcionamento do Estado. As contribuições vertidas ao fisco são utilizadas para o custeio dos serviços públicos; a manutenção de prédios e instituições; o financiamento de políticas públicas em setores estratégicos como saúde, segurança e educação; a redução da desigualdade social; o fomento e a execução de projetos de infraestrutura; redução

e/ou rolagem da dívida pública; a garantia da estabilidade interna; e a condução eficiente da política externa.

Em Estados democráticos e sociais, a tributação não é mais vista como uma submissão ao Estado ou um mal necessário, mas sim como um instrumento utilizado pela sociedade para alcançar os seus objetivos. Como observou o Juiz norte-americano Oliver Wendell Holmes Jr., “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”¹.

Nesse contexto, regras de tributação transparentes e seguras, informações abundantes, garantias para os contribuintes e acesso rápido e efetivo à justiça reduzem os custos de transação, diminuindo os dispêndios atrelados ao cumprimento de obrigações tributárias e aos riscos associados ao planejamento fiscal.

Mais ainda, uma administração tributária justa e eficiente é essencial para a boa governança, sendo primordial o uso responsável e transparente dos recursos arrecadados, a fim de manter a confiança pública e assegurar a distribuição equitativa dos benefícios na sociedade.

Os projetos de reforma tributária que são objeto das Propostas de Emenda à Constituição n^{os} 45/2019 (Câmara dos Deputados) e 46/2022 (Senado Federal) buscam endereçar essas questões, com a reestruturação de tributos, simplificação do sistema, mitigação da guerra fiscal entre entes federativos, estímulo à competitividade e aumento da transparência.

No entanto, a concretização de uma reforma tributária de proporções tão consideráveis representa um desafio complexo, pois produz efeito direto na vida de cidadãos, empresas e instituições. Por essa razão, é de suma importância que tais alterações sejam avaliadas de forma cuidadosa e abrangente e respaldadas pelos necessários estudos técnicos.

Os Tribunais de Contas, enquanto órgãos de controle externo, têm a função de auxiliar o Poder Legislativo no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas. Dessarte, são instituições fundamentais para o aprimoramento do Estado e a promoção da gestão pública efetiva, ética, ágil e responsável em benefício da sociedade.

Nesse contexto, com a aprovação das Resoluções Atricon n^{os} 06/2016² e 02/2018³, os Tribunais de Contas do Brasil se comprometeram a conferir maior ênfase à fiscalização da gestão fiscal, da receita pública e das renúncias de receita concedidas pelos entes federados.

¹ Em inglês, no original: “Taxes are what we pay for civilized society”. Disponível em: <https://bit.ly/3MjjKvx>. Acesso em 18-05-2023.

² Disponível em: <https://bit.ly/431PwEc>. Acesso em 18-05-2023.

³ Disponível em: <https://bit.ly/3lnxcgX>. Acesso em 18-05-2023.

Neste documento, apresenta-se o panorama das possíveis mudanças no sistema tributário e os possíveis impactos no Sistema Tribunais de Contas em relação às propostas legislativas que são objeto das Propostas de Emenda à Constituição nºs 45/2019 e 46/2022⁴.

2. CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional engloba regras que regulam a criação, cobrança, arrecadação e distribuição de tributos, abrangendo disposições constitucionais, leis, decretos, portarias e instruções normativas. A estrutura desse sistema está integralmente delineada na Constituição Federal, que discrimina de modo exaustivo a competência tributária de cada ente político. Ela estabelece limites ao exercício do poder de tributar e evidencia tanto os princípios expressos quanto os implícitos que orientam a tributação.

Assim, a cobrança de tributos dos cidadãos-contribuintes exige a observância de um conjunto de diretrizes pelo Poder Público. O conceito de “sistema” infere uma organização interna hierárquica. As disposições não coexistem no mesmo nível, mas em uma estrutura escalonada: os decretos são elaborados e implementados de acordo com as leis ordinárias e complementares, que, por sua vez, seguem a Carta Política.

No que diz respeito ao volume de arrecadação, o Brasil é conhecido pela sua alta carga tributária (considerada uma das mais elevadas entre os Países emergentes⁵), fator que frequentemente é apontado como obstáculo ao seu crescimento e à sua competitividade econômica.

De acordo com o relatório de receitas de impostos de 2019 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a carga tributária brasileira corresponde a 33,1% do Produto Interno Bruto – PIB⁶, o que a posiciona acima da média da América Latina; porém, abaixo da média dos Países membros da OCDE⁷.

Uma característica a ser ressaltada é a regressividade do sistema tributário brasileiro, o que faz com que a carga de impostos pese mais sobre os grupos de menor renda. De acordo com estudos divulgados em 2022 pelo Instituto de Pesquisa

⁴ Registra-se que há outros projetos com a temática em tramitação no Congresso Nacional, a exemplo das PECs nºs 110/2019 e 07/2022, conforme delineado no § 67 e seguintes.

⁵ Conforme estudo divulgado em 2021 pelo Observatório de Política Fiscal da Fundação Getúlio Vargas, a carga tributária brasileira pode ser considerada elevada quando comparada com os países emergentes. Alguns exemplos de nações com índices inferiores: México (23,7%), Chile (26,3%), Colômbia (22,3%), China (20,1%), Índia (12,5%) e Coreia do Sul (26,8%). Disponível em: <https://bit.ly/3WiQ7iz>. Acesso em 18-05-2023.

⁶ O relatório "Revenue Statistics in Latin American and the Caribbean 1990-2020", publicado pela OCDE em 2022, indica que o percentual foi reduzido para 31,6% no exercício de 2020. Disponível em: <https://bit.ly/42QM9Aa>. Acesso em 18-05-2023.

⁷ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota Técnica IPEA, 2022 Disponível em: <https://bit.ly/42Q6Ps9>. Acesso em 18-05-2023, p. 22.

Econômica Aplicada - Ipea, as famílias com menor renda gastam proporcionalmente mais com impostos indiretos, incidentes sobre o consumo, do que as famílias de maior renda⁸.

Não obstante, como bem adverte Aldo Vicenzo Bertolucci, não se deve confundir a carga tributária, baixa ou alta, com a racionalidade ou a caoticidade do sistema tributário e, portanto, com os custos que implica⁹.

De maneira geral, o modelo atual é caracterizado por múltiplos tributos (IR, IPI, PIS/Cofins, ICMS, ISS, ITBI, ITCMD, entre outros), que são gerenciados de maneira independente pelos entes federativos, o que dá azo a frequentes conflitos.

Com efeito, as bases tributárias são limitadas e prejudicadas pela guerra fiscal entre os entes federados por concessão de benefícios fiscais. O modelo de arrecadação e distribuição dos impostos subnacionais privilegia o princípio da origem, o que distorce a distribuição de receitas em favor das localidades que abrigam a maioria dos empreendimentos econômicos.

Há a coexistência entre impostos e regimes cumulativos e não cumulativos, dificultando o aproveitamento de créditos fiscais. Consequentemente, na prática, os impostos incidem em cascata ao longo da cadeia produtiva, bem como sobre exportações e investimentos.

Esse emaranhado tributário resulta em um alto custo de conformidade para as empresas e para os contribuintes individuais, gerando ineficiências e propiciando a evasão fiscal. Segundo as informações do Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam, anualmente, entre 1.483 e 1.501 horas para preparar, declarar e pagar os seus tributos¹⁰, o que pode ser visto como um elemento que inibe a formalização das empresas e restringe o investimento.

Somando-se a este diagnóstico, embora a carga tributária do Brasil seja corriqueiramente indicada como alta, a qualidade dos serviços públicos brasileiros é frequentemente criticada, o que pode estar relacionado com má alocação e gestão dos recursos arrecadados. Outrossim, há baixo nível de transparência a respeito do montante de impostos incluído no preço final dos produtos, o que dificulta a conscientização do consumidor sobre a real carga tributária a que está sujeito e limita o exercício de uma cidadania fiscal ativa (demanda social por eficiência no uso dos recursos públicos).

⁸ SILVEIRA, Fernando Gaiger e outros. "Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias". IPEA – Texto para discussão, 2022. Disponível em: <https://bit.ly/3WoK4sX>. Acesso em 18-05-2023, p. 6.

⁹ BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. Quanto custa pagar tributos. São Paulo: Atlas, 2003.

¹⁰ BANCO MUNDIAL. Relatório Doing Business Subnacional Brasil 2021. Disponível em: <https://bit.ly/45fxUa0>. Acesso em 18-05-2023, p. 101.

Compreendendo as características do sistema tributário nacional a partir de sua estrutura, complexidade e adversidades, é possível vislumbrar as bases necessárias para a sua reformulação. No entanto, é crucial notar que alterações eficazes no sistema exigirão mais do que uma compreensão teórica de suas falhas, demandando um olhar cuidadoso para os pilares que sustentam uma reforma tributária bem-sucedida.

3. PILARES DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA BEM SUCEDIDA

Com a missão de prover os recursos necessários ao atendimento de demandas provenientes dos diferentes setores de uma sociedade plural e em constante evolução, é natural que o sistema tributário nacional tenha que passar por reformas em busca de seu mister.

Idealmente, essas reformas o simplificariam ao máximo para que, de forma equânime e sustentável, seja viável ao Estado manter a sua estrutura e promover a justiça social e o desenvolvimento econômico da nação sem interferir no pacto federativo ou majorar a carga tributária. Para o alcance deste modelo, algumas premissas precisam ser observadas, as quais serão sucintamente pontuadas a seguir.

3.1 Manutenção da autonomia federativa

A Constituição Federal, além de instituir como cláusula pétrea a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º), destinou capítulo específico à repartição de competências tributárias entre os entes federativos (arts. 145 a 162), das quais decorrem as prerrogativas para a consecução das medidas necessárias à arrecadação, ao lançamento, à fiscalização e ao julgamento administrativo de questões envolvendo tributos.

A repartição do produto da arrecadação entre os entes também é normatizada pela Carta Magna, sendo a principal fonte de financiamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no exercício de sua autonomia (autogoverno, autoadministração e autolegislação), constituindo um dos pontos de sustentação do princípio federativo, ao propiciar a garantia da independência financeira necessária a uma efetiva autonomia política¹¹.

Nesse contexto, a reforma que venha a ser implementada deverá assegurar a manutenção da participação dos entes federativos na arrecadação, bem como a sua autonomia na gestão dos recursos recolhidos, sob pena de impossibilitar que estes entes federados disponham de capacidade de financiamento compatível com as suas responsabilidades constitucionais, atentando, assim, contra o pacto federativo.

¹¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. "República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira". Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 254.

3.2 Aumento da arrecadação sem incremento da carga tributária

Com uma carga tributária bruta elevada em comparação à média dos Países emergentes¹² e a percepção de sua desconexão com a qualidade dos serviços públicos disponibilizados em contrapartida, eventual proposta de reforma que tenha o condão de majorar o impacto tributário no orçamento do contribuinte brasileiro encontrará notória resistência.

Em contraponto, a arrecadação necessita de incremento¹³ para que o Estado brasileiro possa honrar com suas obrigações e promover o bem estar social.

Diante destas demandas e limitações, a proposta de reforma tributária deve contemplar mecanismos que aumentem a eficiência arrecadatória, de modo que o aumento da arrecadação derive da diminuição da evasão fiscal, do crescimento da atividade econômica e da tributação de setores não alcançados pela atual regulamentação tributária.

3.3 Simplificação do sistema tributário

A simplificação do sistema tributário é uma demanda recorrente dos setores produtivos. Como previamente mencionado, a legislação tributária demanda de parte das empresas custos excessivos com as suas obrigações acessórias para o entendimento e recolhimento dos tributos, além de ensejar elevado grau de litigiosidade entre os atores envolvidos, desestimulando os investimentos e resultando em alocação ineficiente dos recursos do País¹⁴.

Nesse cenário, a simplificação do sistema tributário tem o condão de reduzir as obrigações administrativas das empresas e do setor público, os litígios decorrentes da insegurança jurídica inerente à complexidade dos tributos e diferentes métodos de apuração adotados, mitigando as incertezas e provendo segurança para os investimentos com capacidade para impactar positivamente a arrecadação dos entes federativos.

3.4 Desvinculação orçamentária

As vinculações orçamentárias, embora propostas sob a justificativa de assegurar o cumprimento das prioridades nacionais, compõem alta porcentagem das receitas

¹² BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. “Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional”. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Brasília, DF, out, 2017.

¹³ Disponível em: <https://bit.ly/430zyKC>. Acesso em 18-05-2023.

¹⁴ PELLEGRINI, Josué. Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Nota técnica, IFI, 2019.

orçamentárias. Entretanto, a despeito do aparente aprimoramento na prestação de serviços beneficiados por tais vinculações, a prática também fomenta gastos ineficientes e compromete a flexibilidade do orçamento público, obstaculizando o incremento dos investimentos públicos e o direcionamento de recursos para áreas não contempladas por recursos vinculados¹⁵.

Nessa perspectiva, uma reforma tributária bem-sucedida deve buscar a desvinculação orçamentária, evitando-se a criação de novos fundos (cujas arrecadações são vinculadas) em prol de mecanismos de arrecadação que propiciem maior flexibilidade na alocação de investimentos.

3.5 Equidade Fiscal

Um sistema tributário é equânime vertical e horizontalmente quando observa a capacidade contributiva dos contribuintes, onerando-os de acordo com a sua respectiva capacidade econômica¹⁶.

A equidade fiscal mantém correlação estreita com a progressividade tributária — princípio segundo o qual classes de renda mais elevada devem contribuir mais com o desenvolvimento da sociedade e com o financiamento do Estado, justificando a adoção de taxaço escalonada, tal qual se dá com o imposto sobre a renda no Brasil.

Não obstante, em arcabouços tributários complexos, nos quais o contribuinte arca com tributos diretos e indiretos, a verdadeira equidade só é alcançada quando a progressividade se dá no contexto integral do sistema. No Brasil, além de baixa progressividade em tributos diretos, observa-se a regressividade em tributos indiretos, a qual onera demasiadamente as camadas sociais mais baixas¹⁷.

Nesse contexto, a consecução de uma reforma tributária que atenda aos anseios de justiça social e se adeque aos padrões internacionais deve incluir mecanismos que aprimorem a progressividade do sistema tributário.

3.6 Sustentabilidade fiscal

A sustentabilidade fiscal é essencial para que uma reforma tributária seja eficiente e produza efeitos desejáveis na produção e investimento.

¹⁵ Efeitos das vinculações orçamentárias na acumulação de gastos ao final do exercício em prefeituras do Estado de São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/45cw7IM>. Acesso em 18-05-2023.

¹⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, 2005. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, p. 17.

¹⁷ Relatório do Grupo de Trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/41Xw2Qo>. Acesso em 18-05-2023.

É imprescindível que as projeções de arrecadação, além de verossímeis, sejam suficientes para demonstrar a capacidade individual dos entes da federação de honrar os seus compromissos financeiros sem a adoção de medidas extremas para estabilizar o nível de endividamento¹⁸.

Nesse sentido, o Estado se depara com um *trade-off* entre os anseios dos contribuintes de ver a carga tributária reduzida e a necessidade de arrecadar recursos para arcar com as suas obrigações de forma sustentável, sendo necessários estudos pormenorizados que evitem a sobretaxação¹⁹ ou a implantação de um sistema tributário que requeira sucessivos ajustes da despesa pública para mitigar o risco de déficits fiscais, privando a população dos serviços públicos necessários.

Feitas essas ponderações, constata-se que os pilares que sustentam uma reforma tributária ideal são de difícil consolidação. Quando almejados concomitantemente, a sua efetivação torna-se mais remota, posto que as ações requeridas para a implementação de determinadas mudanças podem ser antagônicas àquelas demandadas para o alcance de outras.

Portanto, para a promoção de uma reforma tributária adequada à realidade nacional, é imperativo identificar as deficiências cuja resolução é mais premente, possibilitando aos atores envolvidos concentrar-se nestes pontos de interesse e, posteriormente, avançar nas demais questões.

4. BREVE SÍNTESE DAS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

4.1 PEC Nº 45/2019 (CÂMARA DOS DEPUTADOS)

A PEC nº 45/2019²⁰, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB-SP), propõe, em linhas gerais, a reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através de duas medidas principais:

¹⁸ Disponível em: <https://bit.ly/41JOICY>. Acesso em 18-05-2023.

¹⁹ Sobre essa questão, é relevante destacar a Curva de Laffer, conceito teórico da economia que ilustra a relação entre taxas de impostos e a receita do governo. De forma simplificada, este conceito demonstra que, a partir de um determinado nível de tributação (saturação), aumentos adicionais na taxa de impostos podem resultar em diminuição da receita total, pois podem desencorajar a atividade econômica ou incentivar a evasão fiscal. Da mesma forma, sugere que, em certas circunstâncias, a redução nas taxas de impostos poderia aumentar a receita do governo ao estimular o crescimento econômico. Contudo, ressalta-se que a identificação desse ponto ótimo de tributação é complexa, variando amplamente de acordo com as especificidades de cada economia.

²⁰ A proposição tem como referência a proposta de reforma desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal, liderado pelo economista Bernard Appy e outros especialistas. Disponível em: <https://bit.ly/3OqVaM3>. Acesso em 18-05-2023.

- a) a substituição de cinco tributos²¹ por um único imposto, denominado Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de competência dos três entes federativos, com incidência sobre o consumo; e
- b) a criação de um imposto de competência federal, denominado Imposto Seletivo, com incidência sobre bens e serviços específicos, geradores de externalidades negativas.

No contexto da proposta, o IBS foi modelado para atuar como um Imposto sobre o Valor Adicionado – IVA e tem como características principais a ampla incidência sobre bens e serviços²², a não cumulatividade²³, a desoneração de exportações²⁴ e investimentos²⁵, a recuperação integral de créditos acumulados e a aplicação do princípio do destino²⁶.

O objetivo é promover a simplificação do sistema de tributação de bens e serviços, com legislação uniforme e cobrança centralizada, eliminar distorções atuais e aumentar a produtividade e o potencial de crescimento do País.

A proposta sugere que seja estabelecida alíquota uniforme para todos os bens e serviços, embora possa variar entre os Estados e Municípios, no intuito de eliminar a necessidade de classificação e, conseqüentemente, reduzir a complexidade e o contencioso tributário. Almeja-se que o imposto seja transparente para os consumidores, permitindo a aferição, com clareza, do custo do financiamento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Outra característica da proposição é a vedação à concessão de benefícios fiscais, a fim de encerrar a guerra fiscal envolvendo Estados e Municípios. Na visão do autor da proposta, além de distorcer o ambiente de negócios, este comportamento ocasiona significativa perda de receita. Como medida compensatória, a proposição adota o pressuposto de que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, a fim de instituir mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades que a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

²¹ Três federais (Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins), um estadual (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS) e um municipal (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS).

²² Incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, devendo todas as utilidades destinadas ao consumo serem tributadas; assim como será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade, e incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo).

²³ 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.

²⁴ Não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores.

²⁵ Não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital.

²⁶ Nas operações interestaduais e intermunicipais, pertencerá ao Estado e ao Município de destino.

No que toca à vinculação e partilha da receita, a proposta substitui o atual sistema por um novo modelo baseado em alíquotas singulares do IBS²⁷ para cada ente federado, gerenciáveis individualmente. A expectativa do autor da proposta é que a metodologia confira maior flexibilidade na gestão do orçamento e transparência para os contribuintes, preservando as áreas beneficiadas pelo atual sistema de vinculação de receitas.

Adicionalmente, a proposta prevê a implementação de sistema de devolução do IBS para as famílias mais pobres, por meio de mecanismos de transferência de renda, para mitigar o efeito regressivo da tributação sobre o consumo, o qual seria viabilizado pelo cruzamento do CPF informado pelos consumidores durante a aquisição de bens e serviços com o cadastro único dos programas sociais.

²⁷ A **alíquota federal** do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

- a) seguridade social (destinação da Cofins);
- b) financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial (destinação atual de 60% da receita do PIS);
- c) financiamento de programas de desenvolvimento econômico (destinação atual de 40% da receita do PIS, transferida ao BNDES);
- d) Fundo de Participação dos Estados (destinação atual de 21,5% da receita do IPI);
- e) Fundo de Participação dos Municípios (destinação atual de 24,5% da receita do IPI);
- f) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (destinação atual de 3% da receita do IPI);
- g) transferências aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (destinação atual de 10% da receita do IPI);
- h) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 18% da receita do IPI, líquida das transferências aos Estados e Municípios, nos termos dos itens “e” e “g” acima);
- i) 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
- j) recursos de alocação livre (correspondente à receita do PIS, da Cofins e do IPI não vinculada às destinações descritas).

A **alíquota estadual** do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas a:

- a) transferência aos Municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS);
- b) 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);
- c) 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);
- d) outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e
- e) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações).

A **alíquota municipal** do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

- a) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ISS);
- b) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita do ISS);
- c) outras destinações do ISS eventualmente previstas na Lei Orgânica do Município; e
- d) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ISS não vinculada às demais destinações).

Por fim, a **alíquota distrital** do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares que correspondem às destinações do ICMS e do ISS, além de outras destinações previstas em sua Lei Orgânica.

No tocante ao regime de transição, são propostas transições graduais tanto para a substituição dos tributos atuais pelo IBS, ao longo de 10 anos²⁸, quanto para a distribuição da receita do IBS entre Estados e Municípios, ao longo de 50 anos²⁹, as quais visam mitigar as resistências de setores e entes federativos às mudanças propostas.

A arrecadação e a distribuição da receita entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios serão geridas por comitê gestor nacional, composto por representantes de cada ente federativo. Este comitê também será responsável pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial nas questões relacionadas ao referido imposto. Já a operacionalização da distribuição da receita entre Estados e Municípios, proporcionalmente aos débitos e créditos atribuíveis a cada ente federativo, será regulamentada por lei complementar.

No que toca à fiscalização do IBS, a proposta prevê que será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional. Por fim, prevê a criação do Imposto Seletivo, com natureza de *excise tax* e de competência federal, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas.

A expectativa é que a sua aprovação resulte em redução significativa da complexidade do sistema tributário, com a conseqüente diminuição do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, melhoria do ambiente de negócios, aumento do potencial de crescimento do País e eliminação da guerra fiscal entre Estados e Municípios, garantindo, simultaneamente, a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas, a redução da rigidez orçamentária e o aumento da transparência do financiamento das políticas públicas para os contribuintes.

4.1.1 Tramitação

A PEC nº 45/2019 foi apresentada na Sessão Plenária de 03-04-2019 e aprovada, em exame de admissibilidade, pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, em 22-05-2019.

Por meio de ato da Presidência de 17-06-2019, foi criada Comissão Especial para exame da proposição. A referida comissão, instituída em 09-07-2019 e instalada em

²⁸ Os dois primeiros são um período de teste do novo imposto, cobrado a uma alíquota de 1% referente ao IBS da União, com redução proporcional da Cofins para não haver aumento de carga tributária. Nesse período será averiguado o potencial arrecadatório do imposto a fim de balizar o estabelecimento das demais alíquotas. Nos oito anos seguintes, as alíquotas de todos os tributos substituídos serão progressivamente reduzidas e o IBS aumentado na mesma proporção.

²⁹ Nos primeiros 20 anos, seria mantida a receita atual, corrigida pela inflação, com a parcela referente ao crescimento do Produto Interno Bruto – PIB tributada pelo destino. Nos 30 anos seguintes, a tributação de todo o IBS convergiria para o destino gradualmente.

10-07-2019, funcionou regularmente até maio de 2021, permitindo o oferecimento de emendas³⁰ e a realização de audiências públicas.

Expirado o prazo de funcionamento da Comissão Especial sem que houvesse aprovação da proposta, ou sequer parecer conclusivo, em 08-02-2023, em razão da relevância e do interesse em retomar a discussão do tema, a matéria foi avocada pelo Plenário, tendo sido designado como Relator o Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro (PP-PB). Na Sessão Deliberativa Extraordinária de 15-02-2023, a Presidência autorizou a criação de Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019 e as emendas oferecidas durante o funcionamento da Comissão Especial, estágio em que se encontra a proposição atualmente.

4.2 PEC Nº 46/2022 (SENADO FEDERAL)

A PEC nº 46/2022³¹, liderada pelo Senador Oriovisto Guimarães (Podemos-PR) e subscrita por 36 Senadores, prevê a realização de reforma tributária nos moldes propostos pelos estudos que resultaram na campanha “Simplifica Já”³², sendo apoiada por diversos setores e atores, a exemplo da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – Abrasf, do Fórum Nacional de Secretários de Fazenda e Finanças da Frente Nacional de Prefeitos – FNP, Associação Nacional dos Auditores-Fiscais de Tributos dos Municípios e do Distrito Federal – Anafisco, Associação Nacional dos Procuradores Municipais – ANPM, entre outras entidades de classe e representativas do setor privado.

A proposição visa enfrentar os principais problemas da tributação sobre bens e serviços, sem comprometer a autonomia dos entes federativos e gerar aumento da carga tributária, mediante soluções viáveis e adequadas à realidade do País.

O objetivo é simplificar a cobrança de impostos sobre bens e serviços, propiciando crescimento econômico e geração de empregos. Para o seu alcance, propõe a simplificação tributária do Imposto sobre Serviços – ISS e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, unificando as legislações e sistemas, a desoneração da folha de pagamentos e o ajuste do Programa de Integração Social e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – PIS/Cofins.

A proposição legislativa prevê a edição de duas leis complementares, de competência da União, para o estabelecimento de normas gerais de direito tributário; sem, no entanto, promover a unificação de alíquotas, as quais continuarão sendo determinadas pelas legislações estaduais, distritais e municipais, conforme a respectiva

³⁰ Ao todo, foram apresentadas 219 emendas, sendo que as de nºs 35, 79, 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 205, 206, 207, 208, 209 e 2019 foram consideradas insubsistentes por não conterem número suficiente de assinaturas.

³¹ Disponível em: <https://bit.ly/3ofLY2s>. Acesso em 18-05-2023.

³² Disponível em: <https://bit.ly/3OmKTFm>. Acesso em 18-05-2023.

necessidade arrecadatória. Em paralelo, a proposta contempla o estabelecimento de câmara de compensação com vistas a reduzir desequilíbrios de alíquotas entre os entes subnacionais.

Os defensores dessa proposta afirmam que não haverá alteração da carga tributária ou geração de novas despesas para o Tesouro Nacional, o qual não participará da gestão da mudança de padrão do ICMS e do ISS, visto que a unificação dos sistemas será gerida pelo conjunto dos Estados e dos Municípios.

Noutro giro, assim como a PEC nº 45/2019, a proposição estabelece a cobrança de ICMS e ISS no local de destino do consumo, sob o argumento de que a demanda de serviços públicos se dá no local onde o consumidor se encontra.

4.2.1 Tramitação

A PEC nº 46/2022 foi apresentada na Sessão Plenária de 22-12-2022. Atualmente, aguarda medidas com vista à continuidade da sua tramitação (art. 332³³ do Regimento Interno do Senado Federal).

4.2 OUTRAS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Além das PECs nºs 45/2019 e 46/2022, encontram-se em tramitação a PEC nº 110/2019³⁴, no âmbito do Senado Federal, e a PEC nº 07/2020³⁵, no âmbito da Câmara dos Deputados, ambas com foco na promoção da simplificação do modelo de tributação de bens e serviços.

A PEC nº 110/2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre, de forma análoga à PEC nº 45/2019, propõe expressiva alteração do sistema de tributação de bens e serviços por meio da unificação dos tributos sobre consumo, além de outras medidas.

A proposta prevê a extinção de nove³⁶ tributos, que serão substituídos por um imposto sobre o valor agregado, denominado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS³⁷; que, embora sujeito à legislação federal única, será de competência

³³ “Art. 332. Ao final da legislatura serão arquivadas todas as proposições em tramitação no Senado, exceto: (...) II – as de autoria de Senadores que permaneçam no exercício de mandato ou que tenham sido reeleitos;”.

³⁴ Disponível em: <https://bit.ly/41OCvfy>. Acesso em 18-05-2023.

³⁵ Disponível em: <https://bit.ly/45eTQlh>. Acesso em 18-05-2023.

³⁶ Sete federais (Imposto sobre produtos industrializados – IPI, imposto sobre Operações Financeiras – IOF, Programa de Integração Social – PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, Salário-Educação, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide-Combustíveis), um estadual (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS) e um municipal (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS).

³⁷ Anota-se a presença de substitutivo, resultante da sugestão de acolhimento de 24 emendas, cuja principal inovação é a proposição de modelo dual de tributação do consumo: um IBS que unificaria os tributos federais (IPI, Cofins e Cofins-importação, PIS/Pasep e Cide-combustíveis) e outro IBS que

estadual³⁸. A ideia é que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto sejam realizadas em conjunto pelas administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob coordenação de um “Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional”.

Vale acrescentar que a PEC nº 110/2019 prevê autorização para que, por lei complementar, sejam instituídos regimes especiais e favorecidos para assegurar tratamento tributário mais benéfico a segmentos socialmente relevantes, como produtos integrantes da cesta básica de alimentos, saúde, medicamentos, educação e transporte público³⁹.

Em acréscimo, a proposição, de igual modo à PEC nº 45/2019, prevê a criação de um imposto sobre bens e serviços específicos, denominado Imposto Seletivo, de competência federal, que alcançará, dentre outros, petróleo e derivados, combustíveis, lubrificantes, cigarro, energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Em que pese a semelhança com a PEC nº 45/2019, cabe ressaltar que a mencionada proposta apresenta outras mudanças relevantes, como:

- a) extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e incorporação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
- b) transferência de responsabilidade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD da esfera estadual para a federal, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;
- c) ampliação da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA, para incluir aeronaves e embarcações, com destinação integral do produto da arrecadação do imposto sobre veículos automotores terrestres aos Municípios;
- d) criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura; e
- e) autorização para a criação de adicional do IBS para financiar a previdência social.

No que toca à tramitação, embora exista voto proferido favorável à PEC do então Relator, Senador Renato Rocha, com o acatamento integral ou parcial de algumas emendas⁴⁰ e rejeição de outras, a matéria encontra-se pendente de apreciação

reuniria o ICMS, estadual, e o ISS, municipal. Essa proposta se encontra pendente de apreciação pela comissão competente.

³⁸ Diferentemente da PEC nº 45/2019, que estabelece que a competência do IBS será de todos os entes federativos.

³⁹ Diferentemente da PEC nº 45/2019, que propõe alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora possa variar entre Estados e Municípios).

⁴⁰ Emendas de nºs 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, 248 e 250.

conclusiva pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania e, nos termos do artigo 332⁴¹ do Regimento Interno do Senado Federal, aguarda a designação de novo Relator, ante o término do mandato do Senador.

Por fim, a PEC nº 07/2020, de autoria do Deputado Federal Luiz Philippe de Orleans e Bragança (PSL-SP), propõe a reforma do sistema tributário nacional por meio do seu alinhamento com o sistema federativo, com objetivo de simplificá-lo, aumentar a transparência, conferir maior autonomia aos Estados e Municípios na definição e no controle dos tributos e evitar a cumulatividade dos impostos sobre o consumo, a fim de beneficiar os produtores e propiciar condições para o desenvolvimento da nação.

Para o alcance destes objetivos, propõe a substituição dos tributos vigentes por impostos que incidam sobre as três principais bases tributáveis: consumo, propriedade e renda. As principais medidas propostas são:

- a) permitir que Estados, Distrito Federal e Municípios tributem as três bases de incidência (renda, consumo e propriedade);
- b) integrar mercadorias e serviços em um único fato gerador; e
- c) limitar a cobrança de impostos sobre o consumo à etapa final de venda, no destino, desonerando a cadeia produtiva.

A proposição se baseia no modelo tributário americano, no qual as bases tributáveis são taxadas não apenas na esfera federal, mas também nas esferas estadual e municipal, assegurando aos entes federativos ampla autonomia para definir quais tributos serão cobrados e em que alíquotas, de acordo com as necessidades locais.

A PEC nº 07/2020, após ter a sua admissibilidade aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, com emenda supressiva saneadora, foi objeto de audiências públicas entre 07-06-2022 e 12-07-2022 perante a Comissão Especial. Em 22-12-2022, foi aprovada pela Comissão Especial, na forma do Substitutivo apresentado pela Relatora, Deputada Bia Kicis (PL-DF), fase em que se encontra a tramitação.

Do Substitutivo aprovado pela Comissão Especial, cabe destacar as seguintes modificações em relação ao texto original:

- a) competência para tributar a renda, inicialmente, compartilhada apenas entre a União, Estados e o Distrito Federal, excluindo, nesse momento, os Municípios, a fim de evitar dificuldades de fiscalização e criação de paraísos fiscais dentro do País;
- b) restringe a tributação às operações de consumo final, mesmo que o destinatário seja pessoa jurídica, de modo a evitar a evasão fiscal;

⁴¹ “Art. 332. Ao final da legislatura serão arquivadas todas as proposições em tramitação no Senado, exceto: (...) II – as de autoria de Senadores que permaneçam no exercício de mandato ou que tenham sido reeleitos;”.

c) reserva a competência para instituir o imposto sobre operações com bens e serviços à União, aos Estados e ao Distrito Federal, em um sistema dual de tributação do consumo⁴²;

d) preserva a especificação presente na Constituição Federal, mantendo o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU e o Imposto Territorial Rural – ITR, transferindo a competência normativa deste último para os Municípios;

e) mantém a competência geral da União para instituir Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico – Cides, sem prejuízo de restringir seu escopo; e

f) mantém as contribuições para a seguridade social, incluindo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5. AVALIAÇÃO DOS SETORES PRODUTIVOS

Em detido exame às manifestações de entidades representativas dos setores produtivo, observa-se uma divergência de posicionamentos quanto aos impactos das propostas em apreciação, derivada, em parte, da ausência de estudos realizados por órgãos oficiais tecnicamente qualificados, aptos a quantificar, de forma objetiva e imparcial, os impactos positivos e negativos das propostas legislativas em tramitação.

A Confederação Nacional da Indústria – CNI⁴³ apoia uma ampla reforma para simplificação do sistema tributário, tornando-o mais racional, competitivo e alinhado a um crescimento econômico sustentado. Para tanto, defende que tal reformulação considere os seguintes aspectos:

a) unificação dos tributos sobre consumo – substituindo o PIS/Cofins, o IPI, o ICMS, o ISS e o IOF por um novo imposto sobre bens e serviços;

b) alíquota uniforme do Imposto sobre Valor Adicionado – IVA, com regulamento unificado nacionalmente;

c) não aumento da carga tributária;

d) direito a crédito amplo no IVA, para combater o problema da cumulatividade que impacta a competitividade das empresas;

e) restituição ágil dos saldos credores, preferencialmente inferior a 60 dias;

f) desoneração de exportações e investimentos;

g) tributação no destino, inibindo a guerra fiscal entre Estados e facilitando exportações desoneradas;

h) imposto seletivo, aplicado a produtos a que se deseja desestimular o consumo;

i) transparência, permitindo ao consumidor saber o quanto está pagando de impostos em cada compra;

j) manutenção do Simples Nacional;

⁴² Nos termos do Parecer da Relatora, restará aos Municípios exercer sua competência por meio da instituição de alíquota adicional à estadual.

⁴³ Disponível em: <https://bit.ly/3Oi9OoV>. Acesso em 18-05-2023.

k) desenvolvimento regional, instituindo um Fundo de Desenvolvimento Regional e mantendo o tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus; e

l) período de transição, permitindo adaptação do Governo e das empresas ao novo sistema e permitindo ajustes na alíquota do IVA de forma a evitar aumento da carga tributária total.

A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC também reconhece a necessidade de mudanças⁴⁴, pois acredita que o modelo atual dificulta a ampliação de investimentos, afasta empresas estrangeiras, impossibilita o desenvolvimento da livre iniciativa e prejudica a retomada da economia.

Contudo, os estudos realizados pela Confederação constataram⁴⁵ que a adoção do IVA apresenta elevado potencial de oneração da economia, alcançando, a exemplo do segmento de seleção, agenciamento e locação de mão de obra, majoração de até 188,51%. Em sua avaliação, a elevação na oneração do setor terciário, com crescente participação na geração de riqueza, tende a alocar estruturalmente de forma menos eficiente os recursos econômicos ao longo de todo o processo produtivo.

Nesse cenário, como premissas para o sucesso da reforma⁴⁶, destaca a necessidade de aumento da base de contribuintes através da redução da informalidade e sonegação, simplificação para a melhoria do ambiente de negócios, com a unificação de tributos e diminuição de obrigações acessórias; e manutenção da carga tributária setorial, não apenas global.

Complementarmente, a CNC sugere a realização de estudos que demonstrem a alíquota escolhida (transparência), o direito ao creditamento amplo (não cumulatividade plena) e a isonomia no estabelecimento das alíquotas (alíquotas setoriais), ressaltando que não existem estudos oficiais de estimativa de impacto da reforma e que as expectativas não estão alinhadas: o setor produtivo almeja simplificação e carga competitiva, enquanto o Governo busca o aumento das fontes de arrecadação.

Em consonância com aquela Confederação, a Central Brasileira do Setor de Serviços – Cebrasse, conjuntamente com cerca de 60 entidades representativas do setor produtivo, assinaram, em 30-11-2020, o “Manifesto: Reforma Tributária deve buscar consensos e trazer ganhos para todos”⁴⁷, explicitando posicionamento contrário à PEC nº 45/2019, alegando aumento de tributos em detrimento da desoneração da folha, com potencial para o aumento do desemprego e a sobrecarga dos consumidores, os quais arcariam com parcela significativa do aumento dos custos. A Cebrasse integra

⁴⁴ Disponível em: <https://bit.ly/3Wfmw9K>. Acesso em 18-05-2023.

⁴⁵ Disponível em: <https://bit.ly/3IoAzUG>. Acesso em 18-05-2023.

⁴⁶ Disponível em: <https://bit.ly/3BEiIFF>. Acesso em 18-05-2023.

⁴⁷ Disponível em: <https://bit.ly/3BBKjHJ>. Acesso em 18-05-2023.

o grupo de entidades representativas dos setores públicos e privados que apoiam a PEC nº 46/2022, através da proposta “Simplifica Já”⁴⁸.

Os apoiadores dessa proposta publicaram Manifesto⁴⁹ ressaltando a ausência de estudo de impacto macroeconômico, orçamentário ou social apto a comprovar que a PEC nº 110/2019 contribuirá para o crescimento econômico, o que pode resultar em efeitos colaterais negativos sobre o orçamento público, preços e empregos.

Em contraponto, o grupo defende a aprovação da PEC nº 46/2022, a fim de alcançar⁵⁰:

- a) PIS/Cofins não cumulativos;
- b) a desoneração parcial da folha para as empresas que mais empregam;
- c) o avanço no cadastro único dos contribuintes;
- d) a unificação das leis estaduais do ICMS (exceto alíquotas); e
- e) a unificação das leis municipais do ISS (exceto alíquotas).

A Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA, por sua vez, embora favorável a uma mudança na tributação, aponta que “o Governo Federal não apresenta números sobre questões essenciais, como o possível *cashback* (devolução de imposto para famílias mais pobres), (...) o número de inscritos, o valor que cada um terá direito, os mecanismos de devolução, em que tempo será devolvido, e o principal, o total de recursos que o Tesouro Nacional vai precisar devolver”⁵¹.

Para aquela Confederação, as premissas para a reforma devem ser⁵²:

- a) tratamento diferenciado e favorecido para o agronegócio;
- b) manutenção da carga tributária setorial e global;
- c) pessoas físicas não serem obrigadas ao Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, mas terem a opção de adesão;
- d) imposto seletivo que não deve incidir sobre alimentos ou insumos;
- e) manutenção da desoneração da cesta básica;
- f) maior clareza para o ressarcimento dos créditos acumulados;
- g) garantir a aplicação do adequado tratamento tributário às cooperativas;
- e
- h) tributação diferenciada entre os biocombustíveis e o combustível fóssil.

Já as entidades do Setor Produtivo da Saúde, em Manifesto⁵³ divulgado em 05-04-2023, defendem um regime diferenciado para bens e produtos do setor. Embora reconheçam que a adoção de um alíquota única possa simplificar a tributação sobre o

⁴⁸ Disponível em: <https://bit.ly/3OmkTFm>. Acesso em 18-05-2023.

⁴⁹ Disponível em: <https://bit.ly/3MHbHKM>. Acesso em 18-05-2023.

⁵⁰ Disponível em: <https://bit.ly/3obdlp1>. Acesso em 18-05-2023.

⁵¹ Disponível em: <https://bit.ly/41PPEWt>. Acesso em 18-05-2023.

⁵² Disponível em: <https://bit.ly/3WkOUHQ>. Acesso em 18-05-2023.

⁵³ Disponível em: <https://bit.ly/3omb0wN>. Acesso em 18-05-2023.

consumo, os signatários consideram fundamental a manutenção do caráter seletivo do tributo, a fim não só de promover a justiça fiscal e mitigar a regressividade da tributação, mas de induzir o comportamento dos contribuintes quanto às políticas públicas em vigor. Nessa seara, sustentam que a tributação diferenciada para os bens e produtos da saúde é essencial para garantir a equidade no acesso, além de caracterizar um direito fundamental crucial para a proteção e o bem-estar da população. Sob este ponto de vista, a sujeição à mesma tributação de bens essenciais e não essenciais confrontaria premissas constitucionais.

A Confederação Nacional do Transporte – CNT, a Confederação Nacional de Saúde – CNSaúde e a Confederação Nacional das Cooperativas – CNCoop se uniram à CNA e à CNC em defesa da adoção de alíquotas diferenciadas de tributação que considerem a carga atualmente incidente sobre os setores e as particularidades dos sistemas de produção.

Dessa forma, em 18-04-2023, as cinco confederações — que empregam 41,7 milhões de trabalhadores e representam aproximadamente 60% da economia nacional — divulgaram uma Manifestação Conjunta⁵⁴, na qual apontam os seguintes riscos para a sociedade brasileira caso prevaleça a alíquota única para bens e serviços:

- a) aumento de impostos sobre setores estratégicos no Brasil;
- b) “elevação geral nos preços dos alimentos (mais 22% sobre a cesta básica), dos transportes, da habitação, da mensalidade escolar, da saúde (mais 38% sobre medicamentos e 22% sobre planos de saúde), do advogado, do turismo, da ginástica, do lazer, da segurança e de diversos outros setores”;
- c) aumento da informalidade face a diminuição do acesso a serviços e alimentos; e
- d) impacto nos níveis de emprego, visto que os setores de serviço são os mais intensivos em mão de obra, com grande participação feminina e da população de baixa renda.

Por fim, corroborando a necessidade de ajustes nas proposições em tramitação, pouco mais de 70 Organizações da Sociedade Civil lançaram o Manifesto pela Reforma Tributária 3S: Saudável, Solidária e Sustentável⁵⁵, abarcando propostas que visam desincentivar o consumo e a produção de produtos que causam males à saúde e ao meio ambiente, além de tornar mais progressivos os impostos sobre a renda e o patrimônio. O documento destaca a necessidade da adoção de critérios coerentes na concessão e revisão de incentivos e benefícios fiscais.

6. AVALIAÇÃO DE ESPECIALISTAS E ENTIDADES FISCAIS

A percepção predominante na esfera fiscal é que o atual modelo de tributação gera problemas significativos. No entanto, em detrimento de uma reforma complexa,

⁵⁴ Disponível em: <https://bit.ly/3pPP11M>. Acesso em 18-05-2023.

⁵⁵ Disponível em: <https://bit.ly/3BCpwUb>. Acesso em 18-05-2023.

deve-se priorizar a resolução dos problemas conhecidos, sem modificações exacerbadas no sistema tributário nacional⁵⁶.

Nesse contexto, almeja-se a simplificação do sistema, com vistas a estimular o emprego e o crescimento econômico sem o incremento da carga tributária global, preservando o equilíbrio federativo e evitando potenciais desequilíbrios entre os setores econômicos.

Quanto ao federalismo fiscal e a estrutura dos impostos existentes, é necessário estabelecer critérios consistentes para a partilha de renda, a fim de corrigir as disparidades regionais e garantir a sua distribuição equitativa entre os entes federativos. Uma reforma tributária abrangente deve contemplar esses aspectos, visando aprimorar a integralidade do sistema tributário e promover uma gestão mais eficiente dos recursos públicos.

Por tramitarem simultaneamente e apresentarem grande diversidade de propostas de alterações tributárias, torna-se difícil realizar estudos, modelos e projeções precisas sobre o impacto da eventual aprovação das alterações legislativas em discussão. A falta dessas informações nas Propostas de Emenda Constitucional nºs 45/2019, 110/2019 e 46/2022 impede verificação da manutenção, redução ou aumento da carga tributária.

Também é difícil avaliar o impacto financeiro nas diversas atividades econômicas afetadas e nas finanças dos entes nacionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Diante dessa situação, mostra-se inadequado realizar qualquer modificação sem os dados sobre os prováveis impactos das propostas de emenda constitucional em debate no Parlamento.

Além disso, não há consenso sobre a motivação para uma reforma tributária ou sobre o modelo a ser adotado. Deve-se definir se será um projeto disruptivo e abrangente, que altere profundamente o sistema tributário com a substituição de alguns impostos; ou se será uma abordagem que apenas aprimore os tributos existentes. O único ponto certo é o risco de que alguns setores sejam favorecidos com a redução das obrigações fiscais em detrimento de outros, cujas obrigações devem ser ampliadas para garantir a manutenção da carga tributária global.

Nesse sentido, os entes fiscais subnacionais concordam que é possível realizar uma reforma tributária que simplifique o sistema sem unificar os impostos, por meio do aprimoramento do ISS, ICMS e da tributação da folha de pagamentos, conforme previsto na PEC nº 46/2022.

Essa proposta de emenda constitucional pressupõe a simplificação do recolhimento de tributos e de cumprimento de obrigações acessórias, com a redução do tempo e do custo necessários para o adimplemento das obrigações.

⁵⁶ Exemplo desse ponto de vista é observado na entrevista de Everardo Maciel concedida ao Jornal Monitor Mercantil. Disponível em <https://bit.ly/3BEHGoj>. Acesso em 19-05-2023.

Contudo, se aprovada a PEC nº 45/2019, pelo menos nos primeiros 10 anos, o efeito de uma reforma tributária será exatamente o oposto, ante a coexistência simultânea de 2 sistemas tributários distintos; além da continuidade dos processos fiscais dos tributos substituídos por mais 5 anos após sua extinção, o que tende a ampliar o contencioso tributário.

Independentemente da estrutura de impostos que vier a ser adotada, haverá obrigações acessórias que não estão diretamente relacionadas aos impostos, mas ao burocratismo tributário. Essas obrigações constituem um conjunto separado, que precisa ser revisto em uma reforma tributária que almeje a simplificação, o que envolve a análise e revisão das normas legais e regulamentares.

Para Estados e Municípios, a simplificação apresenta vantagens, como a redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento. Ademais, promove um aumento significativo na produtividade para as empresas em solo nacional, sem aumentar a carga tributária.

Relativamente às competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, essenciais ao pacto federativo: alterá-las, na forma proposta pela PEC nº 45/2019, pode ensejar a ruptura constitucional passível de intensos debates judiciais.

Cada competência tributária está intimamente ligada a uma administração tributária, que abrange atividades como lançamento, cobrança, arrecadação, fiscalização e julgamento administrativo, presentes em todos os níveis de governo. Portanto, é importante preservar a capacidade dos entes fiscais subnacionais em exercer sua política fiscal.

Assim, os Estados e Municípios não pretendem abrir mão de suas competências atuais relacionadas à administração tributária do ICMS e do ISS. Eles desejam manter a capacidade de prestar serviços à população sem depender de favores da União. É crucial garantir a autonomia fiscal dos entes subnacionais, permitindo que exerçam as suas competências e tomem decisões de acordo com as necessidades locais.

A unificação de tributos proposta na PEC nº 45/2019 pode resultar na transferência de competências entre entes, levantando preocupações sobre a manutenção das competências e atribuições relacionadas à administração tributária no âmbito de cada ente subnacional. Nesse ponto, é fundamental que a reforma tributária garanta a participação dos entes federados na arrecadação direta de suas receitas.

Nesse aspecto, há um consenso na rejeição das PECs nºs 45/2019 e 110/2019 devido à possibilidade de concentração de poder na União e nos Estados, em detrimento dos Municípios. Além disso, há preocupações com o aumento das despesas correntes, a criação de fundos bilionários para a transição, o aumento da carga tributária no setor de serviços, no agronegócio e nas empresas optantes pelo Simples

Nacional, bem como a complexidade e os custos da transição para a tributação exclusivamente no consumo.

Em contrapartida, a PEC nº 46/2022 não busca transferir carga entre setores nem entre os entes federados. Seu objetivo é simplificar, e para isso não é necessário unir os impostos atuais para criar novos. A unificação deve ocorrer a partir de impostos do mesmo nível federativo, pois a tentativa de unir tributos de entes federativos de níveis distintos pode resultar em efeitos colaterais indesejados, com uma transição complexa e arriscada para a economia e as finanças dos Estados e Municípios.

As entidades vinculadas aos fiscos estaduais e municipais convergem com a unificação da legislação do ICMS, ISS e cadastros fiscais, a implementação da nota fiscal eletrônica nacional, da guia eletrônica nacional para recolhimento de tributos e a criação de comitê gestor para esses tributos. Há consenso ainda sobre a revisão de alíquotas e a ampliação da tributação no destino e a desoneração parcial da folha de pagamentos.

No contexto das mudanças propostas pela PEC nº 46/2022, não serão necessárias regras de transição ou compensações por fundos a serem criados e mantidos pela União ou Estados, pois a mudança para tributação no destino será definida pelo Senado Federal, por meio de resolução.

Um comitê gestor dos Municípios será responsável por administrar o sistema, regulando e unificando as obrigações acessórias do ISS de todos os Municípios. Lei complementar nacional poderá unificar as leis municipais que regem o ISS, enquanto resoluções do comitê gestor poderão consolidar os inúmeros decretos e portarias regulamentares.

Medida similar poderá ser implementada em relação ao ICMS, visto que a PEC nº 46/2022 prevê a uniformização da legislação e dos sistemas estaduais e do Distrito Federal, bem como a criação de um comitê gestor.

Dessarte, com a simplificação e uniformização da legislação e das obrigações tributárias acessórias, o ônus de apurar o tributo pode deixar de ser do contribuinte, sendo realizado por sistema informatizado. Bastaria emitir notas fiscais eletrônicas nacionais e inserir os dados das operações, validando os cálculos e recolhimentos realizados.

Adicionalmente, essa abordagem poderá contribuir para a redução do contencioso tributário e do estoque de dívida ativa, o que depende não apenas da reforma do texto constitucional, mas da revisão das normas infraconstitucionais e infralegais, como por exemplo a promulgação das leis complementares previstas na Constituição Federal, mas ainda não editadas e aprovadas pelo Congresso Nacional.

Nesse contexto, anota-se que uma norma também pode ser utilizada para eliminar a guerra fiscal do ICMS, que decorre da ausência de edição de lei complementar

relacionada ao tema prevista na Constituição Federal de 1988⁵⁷. Atualmente, vigora parcialmente a Lei Complementar nº 24/1975, editada ainda à luz da Constituição Federal de 1967, a qual trata das regras de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do extinto Imposto de Circulação de Mercadorias – ICM.

7. ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Consoante os artigos 70 e 71, combinados com o artigo 75, da Constituição Federal, compete aos Tribunais de Contas o exercício do controle externo, em auxílio ao Poder Legislativo, incumbindo-lhes a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federativos.

Adicionalmente, em decorrência da Lei de Responsabilidade Fiscal, as Cortes de Contas foram contempladas com responsabilidades adicionais voltadas à fiscalização da gestão fiscal, como a atuação preventiva na avaliação e no acompanhamento da evolução das despesas públicas, emissão de alertas e apreciação de fatos que possam comprometer os custos ou resultados de programas ou indicar irregularidades nas gestões financeira e orçamentária dos entes federativos.

No contexto das propostas de emenda à constituição em apreciação, ganha relevo a atuação das Cortes de Contas na fiscalização das receitas e renúncias fiscais e na avaliação da gestão fiscal dos entes jurisdicionados; temas que, pela sua importância estrutural para a sustentabilidade financeira do Estado, foram objeto de estudos pelos membros desta Associação, com a subsequente aprovação das Resoluções Atricon nºs 06/2016 e 02/2018.

Por intermédio da Resolução Atricon nº 06/2016⁵⁸, foram instituídas e aprovadas diretrizes para a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público, com esteio nos princípios e diretrizes estampados na Lei de Responsabilidade Fiscal e segundo critérios de relevância, materialidade e risco. Entre essas diretrizes, destaca-se o compromisso das Cortes de Contas em realizar auditorias sobre a receita pública e a renúncia de receita do Poder Executivo Estadual e de Municípios selecionados conforme matriz de risco.

Estas fiscalizações verificarão a observância de requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal e o cumprimento das obrigações estatuídas na Lei de Responsabilidade Fiscal, entre as quais a arrecadação dos impostos de competência do ente federativo, a previsão adequada da receita, o cumprimento de limites e a obediência aos critérios e às condições para a concessão de incentivos ou benefícios de

⁵⁷ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;"

⁵⁸ Disponível em: <https://bit.ly/431PwEc>. Acesso em 18-05-2023.

natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, e a contabilização e cobrança da dívida ativa.

Em acréscimo, por meio da Resolução Atricon nº 02/2018⁵⁹, foram aprovadas diretrizes para a atuação dos Tribunais de Contas no que tange à fiscalização da gestão fiscal dos entes jurisdicionados e das próprias Cortes de Contas visando contribuir para o equilíbrio das contas públicas, pautada na manutenção equilibrada das principais variantes fiscais, como receitas, despesas, sustentabilidade da dívida pública e das despesas com pessoal e previdência social.

Nesse contexto, as alterações previstas nas propostas legislativas em debate, notadamente no caso da PEC nº 45/2019, a qual contempla a extinção e criação de impostos, a restrição da autonomia dos entes federativos para a concessão de benefícios fiscais, a modificação de alíquotas singulares, a flexibilização de vinculações orçamentárias e a redistribuição, em níveis vertical e horizontal, do produto da arrecadação, impactarão de forma significativa, caso aprovadas, a gestão orçamentária e financeira dos entes estaduais e municipais.

Portanto, as mudanças decorrentes de eventual aprovação das propostas ensejarão a necessidade de incremento das atividades de fiscalização dos Tribunais de Contas relativas à avaliação do comportamento da receita e da gestão fiscal desses entes federados, especialmente durante o período de transição entre os modelos, a fim de garantir a sustentabilidade fiscal, com destaque para a apreciação das providências delineadas pelos Poderes Executivo e Legislativo para reverter eventuais efeitos sobre as finanças dos Estados e Municípios que possam ser negativamente impactados.

Noutro giro, conquanto as propostas prevejam a criação de comitês gestores dos impostos, adotando diferentes nomenclaturas⁶⁰, integrados por representantes das diversas esferas da federação, são igualmente omissas em especificar a qual órgão de controle externo competirá a fiscalização da atuação e das despesas incorridas com os mesmos, aspecto que deve ser necessariamente aprimorado pelo Congresso Nacional, ante o protagonismo destas estruturas administrativas na regulamentação, gestão da arrecadação dos impostos e sua distribuição entre os entes.

Adicionalmente, a extensa gama de alterações legislativas relativas a impostos federais, estaduais e municipais, como prevista na PEC nº 45/2019, tem o condão de impactar o equilíbrio econômico-financeiro de parcela dos contratos administrativos vigentes, aspecto que, somado à regra de transição, que prevê a substituição gradativa entre impostos, ensejará a necessidade de celebração de aditivos contratuais.

⁵⁹ Disponível em: <https://bit.ly/3InxcgX>. Acesso em 18-05-2023.

⁶⁰ PEC nº 45/2019: comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

PEC nº 46/2022: dois comitês gestores, com natureza de autarquia nacional. O primeiro será formado por integrantes das Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal. O segundo, por integrantes das Administrações Tributárias dos Municípios e do Distrito Federal.

Considerando a complexidade técnica inerente aos cálculos e as tratativas que precedem estas repactuações, alerta-se para o risco de impropriedades e morosidade na condução desses processos de repactuação, bem como no incremento de demandas direcionadas aos Tribunais de Contas relacionadas ao tema.

Em vertente similar, referidas alterações ensejarão modificações dos critérios de precificação de novas licitações públicas, com a necessidade de revisão de entendimentos e decisões administrativas pretéritas, planilhas e demais instrumentos de controle utilizados para aferir a economicidade das novas contratações e dos ajustes vigentes. Vislumbra-se a necessidade de ampla capacitação dos gestores e servidores públicos lotados nos setores de compras públicas e acompanhamento de contratos, bem como do quadro de recursos humanos dos Tribunais de Contas, a fim de garantir a correta aplicação das futuras disposições constitucionais e legais.

Nesse ponto, sopesando o aspecto pedagógico e preventivo que pauta a atuação das Cortes de Contas, será fundamental a disponibilização de cursos, palestras e a realização de encontros temáticos pelas Escolas de Contas dos Tribunais de Contas em âmbito nacional, voltados ao público interno e externo, a fim de mitigar os riscos inerentes a mudanças de tal magnitude. Ademais, será necessário que as Cortes de Contas procedam à revisão jurisprudencial a fim de modificar ou extinguir entendimentos que não se coadunem com o novel regramento constitucional e legal.

Por fim, alerta-se que eventuais efeitos negativos sobre as receitas de determinados entes subnacionais têm o condão de impactar, por via reflexa, os orçamentos dos respectivos Tribunais de Contas, limitando a capacidade destes órgãos em cumprir as suas atribuições constitucionais, com possível redução dos investimentos em capacitação, modernização dos mecanismos e ferramentas de tecnologia da informação para o exercício do controle externo, redução das atividades fiscalizatórias e, eventualmente, impossibilidade de reposição ou incremento de seus quadros profissionais.

8. CONCLUSÃO

Tendo em consideração as características fundamentais do sistema tributário brasileiro, especialmente no tocante aos desafios inerentes a seu complexo funcionamento, nota-se grande clamor por uma reforma tributária abrangente e bem estruturada, que almeje não apenas a manutenção da autonomia federativa, mas a ampliação da arrecadação, sem acréscimo da carga tributária, e a simplificação das obrigações.

A implementação de uma reforma tributária efetiva requer a condução de estudos técnicos rigorosos e fundamentados, o que sugere a imprescindibilidade da elaboração e apresentação de análises detalhadas e precisas ao longo da tramitação legislativa, a fim de que seja possível antever os possíveis cenários e indicar, de forma clara e objetiva, os valores e impactos esperados a partir da implementação das mudanças propostas. Tais estudos servirão não apenas para subsidiar o debate político qualificado

no âmbito do Congresso Nacional; mas também garantirão a transparência, permitindo que a sociedade brasileira compreenda e participe ativamente da discussão sobre a reestruturação do sistema tributário.

Ressalta-se a importância da simplificação do sistema tributário para a diminuição dos custos de conformidade e de transação, assim como o incremento da eficiência arrecadatória. Adicionalmente, a desvinculação orçamentária surge como instrumento hábil para conferir maior flexibilidade à gestão dos recursos, permitindo um melhor alinhamento do gasto público com as necessidades e prioridades emergentes.

No que se refere à equidade fiscal, é imprescindível que o sistema tributário promova a justiça social, distribuindo de forma mais equitativa os ônus da tributação. Ademais, a sustentabilidade fiscal é essencial a qualquer reforma tributária que vier a ser aprovada pelo Parlamento, garantindo que as políticas tributárias sejam financeiramente viáveis no longo prazo.

Quanto ao impacto nos Tribunais de Contas e à atuação fiscalizatória, a aprovação de uma reforma tributária poderá exigir a revisão de contratos vigentes e/ou a pactuação de aditivos contratuais, critérios de precificação e avaliação da economicidade de novas contratações públicas. Em complemento, serão necessários a reavaliação de entendimentos que não se amoldem ao novel arcabouço constitucional e o aprimoramento dos mecanismos de controle externo para assegurar sua compatibilidade com o novo contexto tributário. Também a realização de iniciativas de capacitação dos públicos interno e externo pelas Escolas de Contas, será fundamental para garantir a correta aplicação das modificações no contexto da Administração Pública.

Por fim, enfatiza-se que a análise empreendida neste documento não pretende esgotar a matéria. A reforma tributária pode ser utilizada como instrumento para o alcance dos objetivos fundamentais da República, em prol de uma sociedade mais livre, justa e solidária. A implementação de tais mudanças demandará uma abordagem integrada e coerente, combinando rigor técnico e ampla participação dos diversos setores da sociedade.

Conselheiro Cezar Miola,
Presidente.