

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS – CAMPUS
VARGINHA/MG**

GLICIANNE PAIVA VASCO

**ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E A UNIFICAÇÃO DE
TRIBUTOS**

Varginha/MG
2020

GLICIANNE PAIVA VASCO

**ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E A UNIFICAÇÃO DE
TRIBUTOS**

Trabalho de Conclusão
de Piepex apresentado como
requisito para a obtenção do Grau
de Bacharel em Ciência e Economia
da Universidade Federal de Alfenas
– Campus Varginha/MG
Orientador: Prof^ª. Fabiana Simão

Varginha/MG
2020

GLICIANNE PAIVA VASCO

**ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E A UNIFICAÇÃO DE
TRIBUTOS**

A Banca examinadora abaixo-assinada, aprova o Trabalho de Conclusão de Piepex como requisito para obtenção do Grau de Bacharel em Ciência e Economia da Universidade Federal de Alfenas – Campus Varginha/MG

Aprovada em: 03/11/2020

Prof^o. Fabiana Simão

Instituição: Universidade Federal de Alfenas –
Campus Varginha/MG

Assinatura:

Prof^o. Adriano Nuintin

Instituição: Universidade Federal de Alfenas –
Campus Varginha/MG

Assinatura:

Prof^o. Hugo Lucindo

Instituição: Universidade Federal de Alfenas –
Campus Varginha/MG

Assinatura:

Dedico a minha mãe e irmãos, a minha tia, minha cunhada e amigos, por me apoiarem, incentivarem e torcerem por mim. A vocês minha eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer de forma especial a minha mãe Maria da Conceição e a minha segunda mãe, minha tia Isamara, que não medem esforços para me ajudar a alcançar meus objetivos, por serem minhas maiores incentivadoras e por sempre colocarem em suas orações a mim e os meus estudos.

Aos meus irmãos Gustavo e Guilherme pelo incentivo e disponibilidade de sempre.

À minha cunhada Lilian Miranda, pelo apoio, ajuda, amizade, incentivo e exemplo.

Aos amigos que direta ou indiretamente me impulsionaram a chegar até aqui, em especial Silas de Oliveira Pereira, pelo auxílio neste trabalho e em todo o período acadêmico.

À minha orientadora, Prof^a Fabiana Simão, pela sua disposição, competência, dedicação e orientação neste trabalho.

À Universidade Federal de Alfenas Campus-Varginha/MG, pela oportunidade, por todo conhecimento e contribuição na minha formação.

“O simples pode ser mais difícil que o complexo. Você precisa dar duro para esclarecer seu pensamento e simplificá-lo. Mas no final acaba valendo a pena, porque, quando você chegar lá, você terá o poder de mover montanhas”.

(STEVE JOBS)

RESUMO

O Sistema Tributário brasileiro é conhecido pela sua complexidade, diversidade de alíquotas, excesso de regras e exceções; o que reflete em guerra fiscal entre estados e municípios, tributação em cascata, insegurança jurídica e muitas obrigações fiscais e acessórias que tomam tempo para cumpri-las. Para solucionar esses e outros problemas se faz necessária uma reforma tributária. Mas diante do atual cenário fiscal, econômico e político, é preciso analisar se realmente a modificação proposta no sistema tributário, em âmbito nacional é a melhor opção. Desta forma, este estudo tem como principal objetivo apresentar as Propostas de Emenda à Constituição e o Projeto de Lei sugeridos à Reforma Tributária, bem como analisar previamente os impactos da unificação de tributos e a instituição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços), ambos um modelo do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), que é um tributo originado na França, tem incidência sobre o consumo, e é cobrado sobre a cadeia de produção e comercialização e já foi adotado por vários países como Espanha, Suíça e Portugal. Esse imposto único é o ponto principal apresentado em ambos os textos das propostas PEC 45/2019 e PEC 110/2019 e do PL 3887/2020, que almejam modificar a Constituição Federal vigente e assim a forma da tributação nacional. Porém, há algumas diferenças relevantes como o período de transição, a quantidade de tributos a serem instituídos e quanto a competência tributária desses dois tipos de tributos únicos. Como toda mudança gera efeitos, o resultado do estudo desses impactos foi considerável para que tenhamos noção de como será a instituição e o funcionamento do IBS e da CBS caso seja aprovada e vigorada alguma das propostas ou o Projeto de Lei, que estão em trâmite no plenário nacional. Mesmo contendo nos textos das propostas a tributação sobre grandes fortunas, sobre patrimônio e herança e sobre o lucro líquido, que são algumas características de um sistema tributário mais justo, esse pressuposto ainda é incerto. A diminuição da carga tributária não está contida nas propostas e tampouco no projeto de lei, o que nos evidencia que o principal objetivo tanto da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, quanto do PL 3887/2020 é a simplificação do Sistema Tributário.

Palavras chave: Reforma Tributária. Impactos. IBS. CBS.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Principais semelhanças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 -	25
Quadro 2 -	Principais diferenças entre a PEC 42/2019 e a PEC 110/2019 ----	26
Quadro 3 -	Principais Características das Propostas e do Projeto de Lei -----	31

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS

ADCT -	Ato das Disposições Constitucionais
CBS -	Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços
CCIF -	Centro de Cidadania Fiscal
CETAD -	Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros
CIDE -	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF -	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN -	Código Tributário Nacional
DF -	Distrito Federal
EC -	Emenda Constitucional
FMI -	Fundo Monetário Internacional
IBPT -	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS -	Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ICMS -	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE -	Imposto de Exportação
IGF -	Imposto sobre Grandes Fortunas
II -	Imposto de Importação
IOF -	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA -	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPRU -	Imposto sobre Propriedade Imobiliária Rural e Urbana
IPTU -	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR -	Imposto sobre a Renda
IRPF -	Imposto de Renda – Pessoa Física
IRPJ -	Imposto de Renda – Pessoa Jurídica
ISSQN -	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITE -	Imposto sobre Terrenos e Edificações
ITBI -	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD -	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR -	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA -	Imposto sobre Valor Agregado
LC -	Lei Complementar
MG -	Minas Gerais
NF-e -	Nota Fiscal eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC -	Proposta de Emenda Constitucional
PL -	Projeto de Lei
RFB -	Receita Federal do Brasil
STJ -	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO -----	12
2	REVISÃO DE LITERATURA -----	13
2.1	Conceito teórico sobre o Sistema Tributário -----	13
2.1.2	Sistema Tributário Brasileiro -----	14
2.1.3	Tributação sobre o Consumo -----	15
2.1.3.1	IPI -----	15
2.1.3.2	II e IE -----	16
2.1.3.3	ICMS -----	16
2.1.3.4	ISSQN -----	16
2.1.3.5	PIS/ PASEP e Cofins -----	17
2.1.3.6	CIDE -----	17
2.1.3.7	INSS sobre o faturamento (CPRB) -----	17
2.1.3.8	IOF -----	18
2.2	A Atual Tributação sobre o Consumo no Brasil -----	18
3	METODOLOGIA -----	18
4	A REFORMA TRIBUTÁRIA -----	19
4.1	Propostas de Emenda à Constituição -----	20
4.1.1	O IBS pela PEC 45/2019 -----	20
4.1.2	O IBS pela PEC 110/2019 -----	23
4.2	Semelhanças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 -----	26
4.3	Divergências entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 -----	27
4.4	Aplicação e possíveis impactos do IBS -----	28
5	A CBS pelo PL 3887/2020 -----	29
5.1	Aplicação e possíveis impactos da CBS -----	32
6	Considerações Finais -----	33
	Referências -----	35

1 Introdução

A Reforma Tributária é um assunto polêmico, cada pessoa tem uma opinião diferente e a dúvida se realmente ela vai acontecer de fato, se as modificações e reformulações impostas serão positivas e promoverão a tão esperada simplificação do Sistema Tributário.

O Sistema Tributário brasileiro é evidentemente um dos mais complexos do mundo, em razão da grande quantidade de obrigações e normas aplicadas à tributação e por suas constantes modificações. Foram feitas várias alterações ao longo da história, desde o período pós descobrimento até a nossa Constituição vigente de 1988, a fim de melhorar esse sistema que é tão confuso e imprevisível.

Os impostos sobre o consumo de maior carga tributária hoje no Brasil, são o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações) de competência dos estados e DF, o IPI (Imposto sobre o Produto Industrializado) de competência da União, e o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) de competência dos municípios e DF. De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, imposto é “... o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Segundo o representante da FMI (Fundo Monetário Internacional), Artur Swistak, em 2015, 150 países já haviam aderido ao modelo de tributação sobre o consumo, que se iniciou na França com a criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de origem não cumulativa, que incide sobre bens e serviços e é cobrado no destino. O Brasil terá que adaptar-se ao mundo ao longo do tempo, inevitavelmente. Fora do Brasil, alguns países já adotaram o IVA, como é o caso da Argentina e Alemanha. A unificação de alguns tributos tem como um de seus objetivos simplificar as obrigações tributárias para os contribuintes, a fim de conter alguns problemas como a evasão fiscal por exemplo, e aumentar a arrecadação tributária, sem interferir na competitividade e eficiência entre os mercados.

De acordo com estudos apresentados pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) no ano de 2016, apontaram que cerca de 65% da arrecadação tributária no Brasil são referentes aos impostos sobre o consumo. Contudo, é evidente que uma Reforma Tributária no atual contexto brasileiro, não poderia estar voltada para outro foco que não fosse a tributação sobre o consumo.

A Reforma Tributária é um assunto de extrema importância já conhecida pela nação brasileira, sabendo que a mesma se trata de interesse público, que consiste na soma dos

interesses individuais expressa sob a livre vontade do povo através de seus representantes eleitos. E um meio utilizado para alcançar esse propósito é a cobrança de tributos, interligado a um sistema tributário justo.

Desta forma, este trabalho tem o objetivo de realizar um estudo sobre a Reforma Tributária e a simplificação do sistema tributário brasileiro por meio da unificação de tributos, sugerida pelas Propostas de Emenda à Constituição e pelo Projeto de Lei apresentados. A PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, propõem a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes do IVA, não-cumulativo, incidente sobre o consumo, com alíquota uniforme e sem concessão de benefícios fiscais. O PL 3887/2020, propõe a criação da Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços, não-cumulativa, incidente sobre bens e serviços, com alíquota uniforme e também sem concessão de benefícios fiscais. Como toda mudança, esses tributos poderão causar alguns impactos como simplificação parcial e fim da guerra fiscal no caso do IBS, e a suspensão do benefício da alíquota zero e continuação de alguns regimes diferenciados no caso da CBS. Contudo, o principal objetivo da criação desses tributos é a simplificação do Sistema Tributário.

2. Revisão de literatura

Aqui serão apresentados em suma o sistema tributário brasileiro, os tributos incidentes sobre o consumo e quais os principais problemas enfrentados atualmente devido à essa tributação.

2.1 Conceito teórico sobre Sistema Tributário

O funcionamento de um sistema tributário se consiste basicamente no acúmulo de receitas que serão posteriormente distribuídas em serviços públicos, cujo o principal objetivo é melhorar o bem-estar social, e alocar da melhor forma possível, em várias vertentes, como saúde, regulação da economia, políticas macroeconômicas e segurança pública. O economista clássico, Adam Smith (1776), publicou em sua obra clássica *A Riqueza das Nações* três preceitos que considera indispensável para um sistema tributário eficiente (SMITH, 1776 apud PÊGAS, 2017):

JUSTIÇA – Um sistema tributário é justo quando todos, do mais pobre ao mais rico, contribuem em proporção direta à sua capacidade de pagar. Na definição de justiça tributária, está implícito o princípio da progressividade – quem ganha mais deve contribuir com uma

parcela maior do que ganha, pois uma parte maior da sua renda não está comprometida com o atendimento de necessidades básicas.

SIMPLICIDADE – De acordo com Smith, num sistema tributário simples é relativamente fácil e barato para o contribuinte calcular e pagar quanto deve. A mesma facilidade tem o governo para fiscalizar se o contribuinte pagou o que devia.

NEUTRALIDADE – Neutralidade quer dizer que o sistema tributário não deve influenciar a evolução natural da economia. Ou seja, não deve influir na competitividade e nas decisões das empresas e tampouco no comportamento do consumidor/contribuinte.

Esses princípios básicos permeiam discussões sobre o tema até hoje e são contrapostos, pois a necessidade de uma reforma tributária varia caracteristicamente a cada país, como também quanto ao conceito próprio relativo sobre o que é um sistema tributário ideal, justo e eficiente.

2.1.2 Sistema Tributário Brasileiro

A alta complexidade do nosso sistema tributário, está relacionada à grande quantidade de exceções que constitui cada norma. O Brasil é composto por 26 Estados e o Distrito Federal, o que consiste em 27 diferentes legislações de ICMS, sem colocarem em contrapartida os protocolos praticados entre eles. Além disso, o país conta com 5.570 municípios, segundo informações do IBGE desde 2016. Isto significa que são mais de 5.570 diferentes leis de ISSQN. Tudo isso se compete a apenas 2 tributos. Atualmente existem mais 70. Com isso, já é possível se ter uma base da quantidade de normas existentes no país e na área tributária.

A tributação incide na origem, ou seja, no local onde é produzido o bem ou serviço prestado. Incidindo assim, uma tributação sobre a produção, e não sobre o consumo. Dessa forma, gera-se uma competição tributária, ou também chamada de guerra fiscal; onde os estados e os municípios renunciam parte de seus tributos com o objetivo de atrair empresas.

Alguns tributos possuem o regime de incidência cumulativo. A impossibilidade de compensação do tributo devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores acaba gerando a tributação em cascata, aumentando dessa forma, o preço final do bem ou serviço.

Os princípios tributários são garantidos pela Carta Magna, que constituem limitações ao Estado quanto ao poder de tributar e de proteção à sociedade contra possíveis abusos do poder. No entanto, aos 53 anos nosso Código Tributário Nacional não suporta a estrutura e o atual contexto do sistema tributário brasileiro.

Contudo, nosso sistema tributário apresenta muitos dilemas. A mais discutida e plausível solução hoje, é uma reforma tributária.

2.1.3 Tributação sobre o consumo

A principal característica da gênese tributária brasileira, responsável por incidir nas várias etapas do processo produtivo de bens e serviços é a tributação sobre o consumo. Os pilares de incidência dos tributos são: o patrimônio, a renda e o consumo, sendo esta última a maior fonte da arrecadação tributária do país (REVISTA SEQUÊNCIA, nº 66, p. 215, jul. 2013).

Os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços no Brasil são: o IPI (Imposto sobre o Produto Industrializado), II (Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros) e IE (Imposto sobre Exportações de produtos nacionais), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações), ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), PIS (Programa de Integração Social)/PASEP (Programa do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), CIDE (Contribuição sobre o Domínio Econômico), INSS SOBRE RECEITA BRUTA (CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) e o IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros). Nos próximos capítulos segue uma síntese de cada um deles.

2.1.3.1 IPI

O Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI) está previsto no artigo 153, inciso IV, da CF, nos artigos 46 a 51 do CTN, na Lei nº 4.502/1964 e nos Decretos nº 8.950/2016 e 7.212/2010.

De acordo com Minardi (2019), conforme conclusão permitida pelo artigo 46 do CTN, a definição material do IPI se consiste em toda operação que modifique ou aperfeiçoe um produto, através de qualquer ação que transforme o mesmo.

É um imposto de competência da União que “é cobrado na venda de produtos submetidos a processo de industrialização, além de ser cobrado também na importação de produtos do exterior. Em geral é cobrado por fora, com seu valor acrescido ao preço dos produtos” (PÊGAS, 2017).

Em se tratando de um imposto seletivo, as alíquotas do IPI são impostas conforme a necessidade do produto, sendo menores para os considerados essenciais e maiores para os considerados supérfluos (ALEXANDRE, 2019). A alíquota definida para cada caso pode ser

consultada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), disponível na página da Receita Federal.

2.1.3.2 II e IE

O Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros está disposto no artigo 153, inciso I, da CF, nos artigos 19 a 22 do CTN. Já o Imposto sobre Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados está disposto no artigo 153, inciso II, da CF, nos artigos 23 a 28 do CTN. E ambos, no Decreto nº 6.759/2009.

De competência da União, o Imposto sobre Importações (II) é cobrado no Brasil pela entrada de produtos adquiridos no exterior, afetando dessa forma o preço do produto, sendo ele para industrialização, comercialização, uso ou consumo. De forma contrária, o Imposto sobre a Exportação (IE), também de competência da União, não é cobrado no Brasil devido ao acordo internacional estabelecido na Organização Mundial do Comércio (PÊGAS, 2017).

2.1.3.3 ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), está disposto no artigo 155, II, da CF e na LC nº 87/1996.

De competência do Estado e do Distrito Federal, é um imposto cobrado por dentro, atribuído no preço dos bens e serviços e incidente em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, se estendendo ainda as operações e prestações iniciadas no exterior consoante exposto no artigo 155 da CF. O § 2º, inciso III, desse mesmo artigo discorre sobre a permissão da seletividade do ICMS, diferentemente do que ocorre com o IPI, cuja seletividade é obrigatória (PÊGAS, 2017).

É o maior imposto arrecadado pelos cofres públicos no Brasil.

2.1.3.4 ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está previsto no artigo 156, inciso III, da CF, na LC nº 116/2003 e no artigo 9º do DL nº 406/1968.

De acordo com a definição mais recente do STF (RE nº 651.703), serviço é o “conceito relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”.

O ISSQN é um imposto de competência do município, e segundo Pêgas (2017) “é cobrado por dentro, por ocasião das prestações de serviços, e logicamente, tem impacto econômico no preço final de cada serviço. Com arrecadação de 58 bilhões, responde por 3% do total da arrecadação fiscal brasileira, incluindo todos os entes federados”.

2.1.3.5 PIS/PASEP e COFINS

As contribuições para o PIS e PASEP estão previstas no artigo 239 da CF e na LC nº 7/70 para o PIS e na LC nº 8/70 para o PASEP.

A contribuição para a COFINS está prevista no artigo 195, inciso I, alínea b, da CF c/c Lei nº 10.833/2003 e na Lei nº 70/91.

O Programa de Integração Social (PIS), o Programa do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são contribuições como descreve Pêgas (2017), “cobradas em regra, sobre a receita das empresas em geral, além da cobrança sobre os órgãos estatais e as entidades sem fins lucrativos. Com a maior parte de sua arrecadação sendo cobrada sobre a receita das empresas que afetam diretamente o preço final dos bens e serviços”.

2.1.3.6 CIDE

A Contribuição sobre o Domínio Econômico está prevista na Lei nº 10.336/2001, artigo 177, inciso I, alínea b da CF.

A CIDE, incide apenas sobre o preço final de venda de combustíveis nos postos, e sobre o preço das remessas de serviços com tecnologia ao exterior. Em 2015 a arrecadação dessa contribuição representou no total da arrecadação nacional 0,3% (PÊGAS, 2017).

2.1.3.7 INSS SOBRE RECEITA BRUTA (CPRB)

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, está prevista na Lei nº 12.546/2011 da CF.

A CPRB é cobrada sobre a receita bruta das empresas, seja qual for a quantidade de funcionários e da sua folha de pagamento obtidas pela empresa. Essa é a forma de cobrança que tem sido utilizada pelo governo nos últimos anos a fim de reduzir a cobrança sobre a folha de pagamento (PÊGAS, 2017).

2.1.3.8 IOF

O imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), está previsto no artigo 153, inciso V, da CF, nos artigos 63 a 66 do CTN e no Decreto nº 6.306/2007.

Esse imposto, conforme Pêgas (2017), “é cobrado sobre 4 situações: câmbio, operações financeiras, seguro e crédito. Os dois últimos têm rebate direto no preço dos bens e serviços, aumentando-o. Em 2014 a arrecadação do IOF Crédito e do IOF Seguro foi de 1%”.

2.2 A atual Tributação sobre o Consumo no Brasil

A tributação atual sobre o consumo no Brasil equivale a 65% da arrecadação do país, de acordo com estudos apresentados pela OCDE (2016). Além do excesso de contribuições sociais de efeito cumulativo, hoje o principal problema do sistema tributário brasileiro está no ICMS. Inicialmente instituído como um imposto do tipo IVA, o ICMS apresenta atualmente várias controvérsias tais como: a guerra fiscal entre os estados e municípios, cumulatividade parcial (inclusive sobre exportações), alta complexidade legal, não aproveitamento de créditos e a sobrecarga de setores onde a arrecadação é mais fácil (MENDES, 2008).

Para Mendes (2008), a solução para os problemas do ICMS seria passar a competência desse tributo à União. Porém, com isso os estados perderiam completamente sua autonomia financeira, se sujeitando dessa forma aos repasses federais.

Outro problema enfrentado pelo sistema tributário nacional é a repartição de apenas alguns impostos federais com os estados e municípios. Devido a isso o governo federal se viu desestimulado na arrecadação de tributos. A maneira mais desejada, justa e igualitária do compartilhamento dos tributos se daria na partilha do total da arrecadação federal com os estados e municípios num percentual um pouco menor, a fim de que não influencie os tributos não compartilhados sem aumentar o montante total distribuído (MENDES, 2008).

3 Metodologia

No presente estudo, será usada a metodologia da pesquisa bibliográfica com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc. Podendo ser encontradas pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas.

Esse estudo se consiste na apresentação do cenário atual do Sistema Tributário e da atual situação da Reforma Tributária, com o objetivo de expor e entender as Propostas de Emenda à Constituição e o Projeto de Lei que foram apresentados até o momento.

Nosso Sistema Tributário é regido por uma legislação considerada complexa, que contém uma alta carga tributária, com muitas alíquotas elevadas, com a concessão de muitos benefícios fiscais e pelas várias exceções da lei.

A tributação sobre o consumo é a maior fonte de renda do país. Os principais problemas dessa forma de tributação no Brasil, estão no ICMS e no ISS por gerarem a guerra fiscal entre os estados e municípios e pelo não aproveitamento de créditos desses tributos; pela cumulatividade presente em alguns tributos e pela repartição de apenas alguns tributos federais com os estados e municípios.

Nosso Código Tributário Nacional é considerado um dos mais longos, e aos seus 53 anos de existência, já não suporta mais o sistema tributário atual, por esse motivo, se faz tão necessária a Reforma Tributária no Brasil.

As Propostas de Emenda à Constituição, tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/20019, propõem a unificação de alguns tributos na criação do Imposto sobre Bens e Serviços, incidente sobre o consumo e sobre as importações de bens, serviços e direitos.

O Projeto de Lei 3887/2020, propõe a unificação de duas contribuições através da criação da Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços, incidente sobre bens e serviços de uma maneira mais abrangente.

Alguns impactos prévios da aplicação do IBS e da CBS serão abordados no capítulo seguinte.

4 A Reforma Tributária

No atual Sistema Tributário Brasileiro, é necessária a realização de algumas alterações, modificações e correções. Estão em votação no Plenário algumas propostas de Emenda a Constituição. E a mais relevante atualmente é a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços) ambos um tipo de IVA que será instituído com a unificação dos impostos sobre o consumo e outros provavelmente.

No ano passado, foram apresentadas ao governo duas propostas de emenda a Constituição: a PEC 45/2019 pela câmara dos deputados e a PEC 110/2019 pelo senado federal, tendo ambas como foco principal a mudança na tributação sobre o consumo, com a criação do IBS. E neste ano, foi apresentado até o momento, pelo Governo Federal o Projeto de Lei PL 3887/2020 que visa a simplificação do sistema tributário por meio da instituição da CBS.

4.1 Propostas de Emenda a Constituição

Existem atualmente duas Propostas de Emenda à Constituição e um Projeto de Lei que retratam a reforma tributária, que possivelmente podem ser aprovadas. A PEC 45/2019 de autoria de apresentação do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), representa a Câmara dos Deputados, a PEC110/2019 de autoria conjunta do Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) e demais senadores, representa o Senado Federal e o PL 3887 apresentado pelo ministro da economia Paulo Guedes, representa o Governo Federal.

Desta forma, este capítulo apresentará efetivamente o que cada uma dessas propostas sugere quanto a unificação e simplificação de alguns tributos por meio da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços (CBS).

4.1.1 O IBS pela PEC 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 foi criada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCif) e adotada pela Câmara dos Deputados, com a autoria de apresentação do Senador Baleia Rossi.

A PEC 45/2019 propõe a unificação de cinco tributos vigente atualmente em um imposto único do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os tributos a serem unificados de acordo com essa proposta são: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN.

Os tópicos a seguir, representam para maior entendimento, uma sinopse dos principais artigos da Carta Magna que serão modificados caso seja aprovada:

- Art. 152-A: esse artigo institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e provavelmente por isso sua inclusão na Constituição Federal seja o ponto mais importante dessa proposta. Possui nove parágrafos que descrevem a estrutura geral do novo imposto. Pela importância de seu conteúdo, torna-se justa sua citação:

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

§ 1º O imposto sobre bens e serviços:

I - incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

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

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

IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob 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, Distrito Federal e pelos Municípios, observando 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, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.

- Art. 154: além do IBS essa proposta retrata a instituição de impostos seletivos, de origem monofásicos e com função extrafiscal para desestimular o consumo de alguns bens,

serviços e direitos. Portanto, esse artigo inclui o parágrafo terceiro que trata desses impostos seletivos.

- Art. 159-A: esse artigo faz menção a alíquota do IBS fixada pela União que será composta pela soma das alíquotas singulares destinadas à: seguridade social, financiamento do programa do seguro desemprego e do abono salarial do PIS/Pasep, financiamento de programas de desenvolvimento econômico (devem ser destinadas para o financiamento desses programas, atualmente, no mínimo 40% da arrecadação das contribuições do PIS/Pasep), Fundo de Participação dos Estados, Fundo de participação dos Municípios, programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, transferência aos Estados e ao Distrito Federal (proporcional às exportações de produtos industrializados), manutenção de desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde e outros recursos não vinculados; que entrará em vigor no caso da inclusão deste na Constituição Federal.
- Art. 159-B: a alíquota do IBS fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será composta pela soma das alíquotas singulares destinadas à: manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, transferência aos municípios, destinações previstas na Constituição de cada Estado ou do Distrito Federal e outros recursos não vinculados; caso este artigo seja inserido na Constituição Federal.
- Art. 159-C: quanto a alíquota fixada pelos Municípios, esta será composta pela soma das alíquotas singulares destinadas à: manutenção do desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, destinações previstas na lei Orgânica de cada município e outros recursos não vinculados; no caso da introdução desse artigo na Constituição Federal.

A previsão de transição da PEC 45/2019 é de dez anos. Após esse período, os tributos substituídos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN) serão completamente extintos e incorporado o IBS ao sistema tributário nacional. Já a previsão de transição dos repasses do total arrecadado com o IBS, da União para os entes federados, é de cinquenta anos. A distribuição e operacionalização do IBS compete ao comitê gestor nacional, conforme previsto na proposta no § 4º, II, art. 120, ADCT.

Nos dois primeiros anos após a aprovação da Emenda a Constituição (2022 e 2023), somente as alíquotas da Cofins sofrerão redução na mesma proporção da cobrança do IBS,

capaz de repor a arrecadação total dos tributos substituídos. O percentual do IBS de 1%, cobrado nos dois primeiros anos subsequentes ao ano de referência da aprovação da proposta, serão destinados à Seguridade Social, conforme contido no texto da proposta.

4.1.2 O IBS pela PEC 110/2019

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019 é de autoria do Senador Davi Alcolumbre e demais senadores que compõem o Senado Federal. Essa proposta foi elaborada de acordo com o texto de reforma tributária projetado pelo economista e Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, a PEC nº 233/2008 incorporada à PEC 31/2007.

A PEC 110/2019 propõe a unificação de nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação, em um imposto único do tipo IVA, denominado Imposto com Operações sobre Bens e Serviços (IBS).

Perante a inclusão do inciso II, no artigo 155 da Constituição Federal vigente, será instituído o IBS. Com base no texto da proposta e devido à sua relevância, menciono-o:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I – imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – imposto sobre 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;

III – imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV – imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior, por intermédio do Congresso Nacional.

[...]

(Grifo nosso.)

Conforme prevê esta proposta, a instituição do IBS será feita por meio de lei complementar, regida em todo o território nacional. De origem não cumulativa, o novo imposto terá incidência não só nas operações com bens e serviços, mas também nas importações, nas locações e cessões de bens e direitos e operações com bens intangíveis diretos. E não terá incidência nas exportações, nas movimentações de valores e de créditos e direitos de natureza financeira e nas prestações de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, de acordo com a alteração disposta no inciso VI, do artigo 155, parágrafo sétimo da Constituição Federal.

Diferentemente da PEC 45/2019 que propõe o IBS de competência federal, essa proposta apresenta o IBS de competência estadual, no entanto implicará somente em uma legislação unificada válida em todo o país.

A lei complementar que instituirá o IBS, poderá estabelecer ao estado de origem a responsabilidade da cobrança do imposto referente as operações interestaduais, porém deverá ser repassada posteriormente ao estado de destino; que pertencerá de fato a retenção do IBS.

Em via de regra geral, não haverá benefícios ou incentivos fiscais. No entanto, se for permitido por lei complementar, poderão ser concedidos benefícios ou incentivos fiscais, conforme exposto no inciso VIII, do artigo 155:

[...]

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

[...]

De acordo com a previsão descrita no texto da proposta, mais precisamente no artigo 156-A, 35,57% do total arrecadado com o IBS será de posse da União, que financiará os programas do seguro-desemprego e do abono PIS/Pasep. Após finalizados todos os compartilhamentos devidos, o valor restante da cota da União será totalmente resguardado ao financiamento da Seguridade Social.

Consoante ao inciso II, do artigo 157, da Constituição Federal em vigor, será destinado aos Estados e ao Distrito Federal o equivalente a 20% do Imposto Seletivo, a mesma porcentagem que é repassada obrigatoriamente pela União de todo e qualquer imposto que por ela venha a ser instituído. O produto da arrecadação do IR na fonte sobre rendimentos pagos por eles, incluindo suas autarquias e fundações, continuará integrando a receita dos Estados e do Distrito Federal.

Compete ao inciso VIII, do artigo 153, previsto no texto dessa proposta, a instituição do Imposto Seletivo, que terá incidência sobre: bebidas alcoólicas e não alcoólicas, cigarros e produtos derivados do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos e sobre as importações. Quanto as exportações esse imposto não terá incidência. A competência desse imposto ficará a cargo da União.

Sendo de origem monofásica, o Imposto seletivo não integrará sua base de cálculo e nem mesmo a do IBS; e por regra, também não poderá ter alíquota maior que a do IBS. Exceto

nas operações com bebidas alcoólicas e cigarros e outros produtos derivados do fumo, nessas situações a alíquota poderá ser superior.

O artigo 40, do ADCT, da Constituição Federal de 1988, mantém assegurados os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, e também às pessoas jurídicas que mantiveram operações com bens e serviços para com a mesma, na data da promulgação da Emenda, pelo prazo de vinte e cinco anos.

A contribuição Social do Salário-Educação será extinta, já que ela será instituída ao IBS, e com isso a educação básica pública não mais terá essa contribuição. Contudo, esta proposta exige à União que seja destinado 3,37% de sua receita, fruto de impostos e transferências, como forma de custeio adicional à educação básica pública, visando a compensação.

O percentual mínimo previsto na Constituição Federal de 1988 para a manutenção e desenvolvimento do ensino hoje, é de 18% de acordo com o artigo 212 desta mesma constituição. Segundo o texto da proposta, a União aplicará anualmente no mínimo, 7,79% a este fim. Aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, o mínimo exigido de 25% permanece inalterado.

Como é prevista na Carta Magna vigente, cabe ressaltar que toda receita transferida para outro ente federado, não é considerada receita do governo que a transferiu. Essa concepção se mantém no texto desta proposta no parágrafo primeiro do artigo 212, porém de maneira inovadora: sendo a transferência das receitas repassadas dos Estados e do Distrito Federal à União, ou seja, da forma inversa como ocorre atualmente no país.

Essa proposta prevê ainda com a inclusão do artigo 159-A na Constituição Federal, o incentivo a criação de fundos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a fim de que com isso sejam reduzidas as desigualdades da receita per capita entre os Estados e Municípios.

O artigo 162-B é o responsável pela instituição do Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional que de acordo com a proposta, será composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal. O Comitê Gestor será regido por várias atribuições, e dentre elas são consideradas como as principais: arrecadação, cobrança, fiscalização e distribuição da receita proveniente do IBS aos entes federados e o estabelecimento de regulamentações e de obrigações acessórias unificadas de âmbito nacional.

A excepcionalidade dessa proposta será a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços pela União, que será cobrada a uma alíquota de até 1% no primeiro ano subsequente a publicação da Emenda Constitucional. O valor pago poderá ser compensado aos contribuintes pela Cofins. Após passado o primeiro ano de transição, essa contribuição será extinta, e o IBS passará a ser exigido gradualmente, sendo acrescido em cada exercício seguinte em um quinto.

A alíquota do IBS não foi explícita no texto da proposta, haja vista que ela só será definida ao final do período de teste do novo imposto, estipulado em dois anos. A única informação exposta sobre a alíquota é de que ela será composta pela soma das alíquotas singulares, provenientes dos entes federativos, e que poderão ser alteradas por meio de lei advinda da unidade federativa respectiva.

O período de transição previsto nessa proposta é de cinco anos subsequente a publicação da Emenda Constitucional. Tendo-se passado esse prazo, os nove tributos instituídos serão extintos e o IBS será exigido integralmente tornando-se enfim parte do Sistema Tributário Brasileiro.

Uma peculiaridade dessa proposta é a criação, pela União, da Contribuição sobre Bens e Serviços, que será cobrada no primeiro ano subsequente à publicação da Emenda Constitucional, a uma alíquota de até 1%. Os contribuintes poderão compensar o valor pago com a Cofins. Ao término do primeiro ano de transição, a Contribuição sobre Bens e Serviços se extingue, passando a ser exigido gradativamente o IBS, acrescido em um quinto a cada exercício seguinte.

4.2 Semelhanças entre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019

Como forma de melhor evidenciar as semelhanças entre as propostas de emenda à Constituição, segue abaixo o quadro com os principais pontos:

Quadro 1 – Principais semelhanças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

(Continua)

PONTOS	SEMELHANÇAS
Tributos instituídos	1) Imposto único denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), e um imposto específico, o Imposto Seletivo, incidente sobre alguns bens e serviços.
Base de Incidência do IBS	1) Bens e serviços (consumo)

(Conclusão)

PONTOS	SEMELHANÇAS
Características do IBS	1) Instituído por Lei Complementar (em atendimento ao artigo 146, III, Constituição Federal /88, a qual cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária); 2) Será uniforme em todo o território nacional; 3) Será não cumulativo, característica do IVA; 4) Não incidirá sobre exportações, assegurada a manutenção dos créditos; 5) Incidirá também sobre: Importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; Intangíveis; Locação e cessão de bens e direitos.
Operações interestaduais	1) O IBS pertencerá ao Estado de destino
Processo Administrativo Tributário	1) Será disciplinado por Lei Complementar (uniforme em todo o território nacional)
Repartição da receita tributária do IBS	1) A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento (20%) do montante das exportações de produtos industrializados; 2) Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento (25%) dos recursos que receberem.
Competência tributária do Imposto Seletivo	1) Tributo federal

Fonte: Oliveira (2019). Adaptação própria.

Apesar das duas propostas possuírem pontos bem semelhantes, cada uma tem suas particularidades e ambas o mesmo objetivo de alcançar a simplificação do Sistema Tributário.

4.3 Divergências entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

Para melhor entendimento do que de fato difere as emendas constitucionais propostas à reforma tributária, segue abaixo o quadro:

Quadro 2 – Principais diferenças entre a PEC 42/2019 e a PEC 110/2019

(Continua)

PONTOS	DIFERENÇAS	
	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Casa Legislativa	Câmara do Deputados	Senado Federal
Autoria	Baleia Rossi	Davi Alcolumbre e outros
Data da apresentação	03/04/2019	09/07/2019
Número de tributos substituídos	5	9

(Conclusão)

PONTOS	DIFERENÇAS	
	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Tributos substituídos	IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN	IPI, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISS, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação
Tributo instituído	Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)
Artigo da Constituição Federal que instituirá o IBS	Tributo federal	Tributo estadual
Concessão de benefícios fiscais	Não há	Parcial, somente em algumas operações, como: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.
Órgão gestor do IBS (diferença na nomenclatura / funções semelhantes)	Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens e Serviços	Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional
Período de transição da cobrança dos tributos	10 anos	5 anos
Período de transição da partilha da arrecadação	50 anos	15 anos
Imposto Seletivo	Finalidade extrafiscal (desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos). A PEC não cita os bens e serviços	Finalidade arrecadatória, sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Fonte: Oliveira (2019). Adaptação própria.

Conforme exposto no quadro acima, apesar do IBS estar contido nas duas propostas, há diferenças relevantes entre elas, como a quantidade de tributos a serem unificados, a competência, a concessão de benefícios fiscais e o período de transição previsto em cada uma delas.

4.4 Aplicação e possíveis impactos do IBS

Ambas as propostas de emenda à Constituição apresentadas, propõem a instituição de um imposto único o IBS referenciado ao IVA, que visa justamente essa simplificação tão almejada ao sistema tributário brasileiro e também a elevação da economia do país.

No entanto, conforme prevê a PEC 45/2019, com a criação do IBS que será de competência federal, haverá somente uma legislação nacional unificada, o que configura um ponto positivo aos contribuintes. Mas por outro lado, a PEC 110/2019 propõe o novo imposto de competência estadual, o que implicará talvez na simplificação parcial, de modo que cada estado terá sua própria legislação; o que significa que no caso da realização de venda para outro estado, o contribuinte terá que consultar a legislação do estado de destino, já que o IBS pertencerá ao mesmo.

O IBS será um imposto não cumulativo, o que irá garantir a compensação devida em cada operação com a incidida nas etapas anteriores, diminuindo assim o custo do bem ou serviço tanto para a indústria e o comércio quanto para o consumidor final. Além de proporcionar segurança jurídica e minimizar a complexidade e burocracia na apuração do imposto.

A não concessão de benefícios fiscais pela PEC 45/2019, poderá prejudicar os contribuintes, por regra; porém será possível a devolução parcial do IBS aos contribuintes de baixa renda que serão localizados através do CPF cadastrado no cadastro único, e a continuidade dos benefícios à Zona Franca de Manaus, conforme já mencionado em capítulo anterior. A PEC 110/2019 também prevê possibilidade de devolução do IBS às famílias de baixa renda e a concessão de benefícios fiscais em operações essenciais.

A instituição dos impostos seletivos contida no texto das duas propostas visa desestimular o consumo de bens, serviços ou direitos considerados supérfluos, o que caracterizará esses impostos extrafiscais; dessa forma, fazendo jus ao princípio da seletividade, a tributação se dará conforme a essencialidade. E exclusivamente na PEC 110/2019 os impostos seletivos incidirão também sobre as exportações, mas não poderão ter alíquota maior que a do IBS.

O grande problema da guerra fiscal entre os estados e os municípios chegará ao fim devido à tributação do consumo no destino. Com a aprovação da PEC 45/2019 o IBS pertencerá ao município de destino; caso a PEC 110/2019 seja deferida, o IBS pertencerá ao estado de destino.

5 A CBS pelo PL 3887/2020

O Ministério da Economia, através do ministro Paulo Guedes, entregou ao Congresso Nacional no dia 21 de julho desse mesmo ano, o Projeto de Lei nº 3887/2020, que trata da primeira fase da proposta de reforma tributária que está sendo desenvolvida pelo Governo Federal.

O PL 3887/2020, segundo o secretário da RFB, Marcos Cintra, foi pensado com base em três fundamentos: a criação de um imposto único, a reorganização do Imposto de Renda e a implementação de uma nova CPMF nos moldes da antiga proposta.

Essa proposta prevê a substituição das contribuições PIS e Cofins no imposto único denominado Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), de competência federal, que incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial das pessoas jurídicas a uma alíquota de 12%, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços de uma maneira mais abrangente.

A CBS será não cumulativa, eliminando assim totalmente a possibilidade do efeito cascata na cobrança do tributo. A ideia é que essa não cumulatividade seja um pouco diferente da conhecida nos dias de hoje, por exemplo no ICMS, no IPI e nas próprias contribuições de PIS e Cofins que acaba sendo bem restrita; de modo que ela seja num sentido bem amplo.

Será permitido pela CBS que o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal, seja creditado para o abatimento da operação com contribuições das operações posteriores.

É interessante ressaltar que embora somente documentos idôneos sejam admitidos para a apropriação de créditos, o contribuinte de boa-fé que comprovar o pagamento, poderá independentemente de qualquer equívoco que se tenha acontecido no momento da emissão e/ou destaque no documento fiscal, fazer o efetivo aproveitamento dos créditos. Esse trecho desse Projeto de Lei está alinhado com a súmula nº 509 do STJ.

Segundo a equipe técnica do Governo Federal, por questões técnicas, alguns regimes diferenciados serão mantidos, como por exemplo o Simples Nacional que em nada mudará; a empresa que adquirir bens e serviços de empresas optantes pelo Simples Nacional poderá se apropriar de créditos; o regime agrícola, inclusive com a possibilidade de crédito presumido, e o regime monofásico, mas somente para alguns produtos e serviços específicos como a gasolina, o diesel, o álcool, dentre outros; a manutenção dos benefícios propostos a Zona Franca de Manaus e as áreas de livre comércio; e também as isenções para as cooperativas e para o transporte público.

A CBS tem como pressuposto a não concessão de benefícios, e nesse sentido serão eliminadas as hipóteses de alíquota zero; existem muitas, mais de cem hipóteses que são alíquota zero para as contribuições de PIS e Cofins. Dessa forma, será eliminada também a alíquota zero que se aplicava às operações com livros.

No modelo de tributação dessa proposta, cabe evidenciar que a carga tributária recairá sobre o consumidor final, ou seja, sobre toda a sociedade que em algum momento será esse

consumidor final; que nesse caso terá que repensar e mudar seu hábito de consumo de forma a se adequar à nova realidade prevista.

Outro ponto importante dessa proposta, é a desoneração tributária para vários setores importantes da economia, em especial o da saúde, educação e turismo.

A previsão do período de transição da CBS é estimado em 6 meses, ou seja, a nova contribuição entrará em vigor seis meses após a publicação da nova lei, caso esse Projeto de Lei seja aprovado.

Quadro 3 – Principais Características das Propostas e do Projeto de Lei

(continua)

PONTOS	CARACTERÍSTICAS DAS PROPOSTAS E DO PROJETO DE LEI		
	PEC 45/2019	PEC 110/2019	PL 3887/2020
Número de tributos substituídos	5	9	2
Tributos substituídos	IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN	IPI, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISS, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação	PIS e Cofins
Tributo instituído	Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)	Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços (CBS)
Artigo da Constituição Federal que instituirá o IBS	Tributo federal	Tributo estadual	Tributo federal
Concessão de benefícios fiscais	Não há	Parcial, somente em algumas operações, como: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.	Não há
Órgão gestor do IBS (diferença na nomenclatura / funções semelhantes)	Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens e Serviços	Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia

(conclusão)

PONTOS	CARACTERÍSTICAS DAS PROPOSTAS E DO PROJETO DE LEI		
	PEC 45/2019	PEC 110/2019	PL 3887/2020
Período de transição da cobrança dos tributos	10 anos	5 anos	6 meses
Período de transição da partilha da arrecadação	50 anos	15 anos	6 meses
Imposto Seletivo	Finalidade extrafiscal (desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos). A PEC não cita os bens e serviços	Finalidade arrecadatória, sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.	Não há

Fonte: elaboração própria.

Embora haja uma distinção significativa das propostas PEC 45/2019 e PEC 110/2019 e o Projeto de Lei PL 3887/2020, sendo a principal delas a quantidade de tributos a serem unificados e o período de transição de cada uma, todas têm o mesmo objetivo de simplificação do Sistema Tributário.

5.1 Aplicação e possíveis impactos da CBS

A criação da CBS irá extinguir apenas dois tributos, e por isso terá um formato de cálculo mais simplificado e será um tributo por fora, o que vai acabar impactando nas obrigações acessórias.

Na própria apresentação dessa proposta pelo Governo Federal foi mencionado que haverá uma redução no que se refere ao preenchimento da nota fiscal eletrônica, de 52 campos relacionados as contribuições de PIS e Cofins: base de cálculo, alíquota, dentre outras coisas,

passarão para apenas 9 campos, facilitando a emissão da NF-e e de certa forma a desburocratização da mesma.

Em relação ao Sped, tem-se hoje um total de 1.289 campos para preenchimento relacionados as contribuições de PIS e Cofins, e a previsão é de sejam reduzidos para 230 informações.

Isso nos deixa claro que o objetivo do PL 3887 não é a extinção das obrigações acessórias e nem do Sped, mas sim a simplificação, a redução e a diminuição dessas obrigações.

Vários regimes diferenciados e várias desonerações existentes nas contribuições PIS e Cofins serão extintas, o que possibilitará a simplificação devido ao fato desses regimes diferenciados atingirem somente produtos e atividades específicas.

Os livros serão tributados pela CBS à alíquota de 12%, porém é importante esclarecer que não se trata de uma taxação, apenas que não será mantido o benefício da alíquota zero que existia na tributação da PIS e da Cofins sobre essa operação.

Hoje 60% das empresas prestadoras de serviço no Brasil são optantes pelo Simples Nacional, e recolhem seus tributos de forma simplificada. Com a instituição da CBS essas empresas não serão impactadas na sua tributação. Já as empresas optantes pelo regime do Lucro Presumido e do Lucro Real, que representam 40%, pagam atualmente 3,65% e 9,25% respectivamente de PIS e Cofins; e sofrerão impacto da CBS; que passarão a serem tributadas a alíquota estabelecida de 12%.

A questão da desoneração tributária nas áreas da saúde e da educação, dificultará a promoção do bem-estar e da educação aos brasileiros. E no setor do turismo, além de provocar o desestímulo desse importante setor gerador de empregos, impossibilitará a exploração de diversos recursos naturais.

6 Conclusão

Por este presente trabalho, pode ser visto o quão regressivo se tornou o sistema tributário nacional, devido a sua extrema complexidade considerada inclusive uma das maiores do mundo, suas inúmeras e várias exceções e alíquotas. Essa situação culminou na elaboração das propostas à Reforma Tributária.

Este estudo apresentou a situação atual do sistema tributário brasileiro, a forma como é aplicada a tributação sobre o consumo no país e as propostas de emenda à Constituição que tratam da unificação de tributos na instituição dos impostos únicos, o IBS e a CBS, que tem como principal objetivo a simplificação e a reformulação desse sistema.

Através da análise das propostas PEC 45/2019 e PEC 110/2019 foram apresentadas em síntese, as principais semelhanças e diferenças entre elas, a aplicação e funcionalidade do IBS e da CBS proposta pelo PL 3887/2020 e alguns impactos que poderão ser causados caso alguma delas seja aprovada.

Contudo, foi possível perceber que somente a questão da simplificação do sistema tributário é uma garantia, pois o texto das propostas não menciona de fato as alíquotas que serão aplicadas por cada ente federado. Dessa forma, não é possível prever se a reforma proporcionará o aumento da arrecadação tributária da União e tampouco a redução da receita dos estados e municípios.

Cabe ressaltar que a reforma tributária sugerida pelas duas propostas de Emenda à Constituição e pelo Projeto de Lei apresentados, resolve apenas uma parte dos problemas existentes no sistema tributário brasileiro atual. A unificação dos tributos poderá resolver ou pelo menos amenizar a complexidade e a insegurança jurídica. Com a instituição do IBS não cumulativo, a cumulatividade pertinente em alguns tributos será extinta. No entanto, é evidente que uma reforma formalizada ao consumo, não solucionará a regressividade presente no sistema tributário nacional, visto que para se obter um sistema tributário justo e benéfico a todos é necessário seguir as normas do Princípio da Capacidade Contributiva, e promover alterações também na tributação sobre a renda (de acordo com os Princípios da Seletividade e Progressividade), sobre o lucro líquido e sobre o patrimônio e herança, além de vigorar a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Apesar dos textos das propostas estarem mais voltados a tributação sobre o consumo, todas essas alterações citadas estão contidas neles. E aliado a isso, é importante também que seja feita a reforma da gestão de aplicação dos tributos, para que sejam melhor geridos e cobrados de forma justa, evitando assim o aumento da carga tributária.

A simplificação condicionada proporcionalmente a capacidade contributiva de cada contribuinte, que promova o crescimento econômico do país e que permita a distribuição da arrecadação tributária de forma que ela possa ser alocada em serviços públicos que atendam de fato a demanda necessária da sociedade, são medidas fundamentais que precisam ser praticadas a fim de que o nosso sistema tributário se torne justo. Assim, fica claro que uma reforma tributária é urgente e imprescindível.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena; MELLO, Maria Luísa Sette Costa. **A função extrafiscal da tributação**. Novembro de 2016. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/64665/a-funcao-extrafiscal-da-tributacao> >. Acesso em: 27 abr.2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 29, n. 56, p. 245-258, 2008.

BERNARDES, F.C.; FONSECA, M. J. A. Reforma tributária constitucional: a intervenção do Estado e a iniciativa privada. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Coord.) **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: QuartierLatin, 2012. p. 307-325.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização de Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Lívia Céspedes e Juliana Nicoletti. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> >. Acesso em: 10 abr. 2020.

BRASIL. PEC 110/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> >. Acesso em: 10 abr. 2020.

CCiF, Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços – Nota Técnica nº 1**. São Paulo, versão 1.1, agosto de 2017. Disponível em: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf >. Acesso em: 11 mai. 2020.

CCiF, Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo, versão 2.2, julho de 2019. Disponível em:< <https://ccif.com.br/> >. Acesso em: 6 jun. 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência; Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 16, n. 31, p. 62, 1995.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário.** Disponível em: < <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario> >, de 21 de dezembro de 2007. Acesso em: 20 mai. 2020.

MENDES, Marcos J. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais.** Brasília, outubro de 2008. Centro de Estudos, Consultoria Legislativa do Senado Federal. Textos para Discussão 49.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues. **Estudo Analítico sobre os Impactos da Reforma Tributária no Brasil: Comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.** 2019. 107f. Monografia (graduação) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2019. Disponível em: < <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/5611/TCC%20Juliana%20Cidna%20Rodrigues%20de%20Oliveira.pdf?sequence=1&isAllowed=y> >. Acesso em: 25 abr. 2020.

PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição n° 45/2019.** Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> >. Acesso em: 30 abr. 2020.

PEC 110/2019. **Proposta de Emenda à Constituição n° 110/2019.** Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> >. Acesso em: 30 abr. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PL 3887/2020. **Projeto de Lei n° 3887/2020.** Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962 >. Acesso em: 5 set. 2020.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade.** 2017, Ciências Contábeis, UFBA, Salvador.

PORTAL CONTÁBIL. **Nova Técnica Fenacon Sobre Reforma Tributária.** Disponível em: < <http://www.fenacon.org.br/media/uploads/ckeditor/samarasilva/2020/09/14/nota-tecnica-fenacon-sobre-reforma-tributaria.pdf> >. Acesso em: 20 set. 2020.

SOUZA, João Marcos de. **Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo.** A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas, ANFIP, Brasília, 2018, p. 502.

