

## **REFORMA TRIBUTÁRIA TODOS QUEREM, MAS QUAL É A MELHOR PROPOSTA?**

**EDSON SEBASTIÃO DE ALMEIDA**

**RESUMO:** Neste artigo nosso objetivo é mostrar ao leitor as proposituras da PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, e da PEC nº 110/2019, do Senado Federal, bem como das participações de outras governanças das administrações públicas. No presente trabalho, procuramos mostrar aos leitores que o sistema tributário vigente no país possui uma carga tributária elevada visando a interesses arrecadatórios, além de possuir sucessivas alterações em conceitos, procedimentos fiscais, invasões de competências entre os entes federativos. Por esses motivos, existe um clamor nacional no intuito de uma reforma tributária; com isso, várias propostas foram elaboradas por intermédio das modernas governanças corporativas públicas e privadas. Diante disso, devemos melhorar o sistema tributário por meio de uma reforma tributária que todos querem, mas qual é a melhor proposta? Nesse contexto, procuramos mostrar que o atual Sistema Tributário requer uma Reforma Tributária com uma formatação mais consistente que alcance 3 (três) grandes hipóteses de incidência tributária, ou seja, consumo, renda e movimentação financeira. Não obstante, considerando a complexidade e o tempo para aprovação da mesma até o final do ano, percebemos que ela está sendo elaborada de forma mitigada, isto é, feita por partes. No presente trabalho, começamos mostrando ao leitor sobre comparativos das alterações constitucionais da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019, contendo 20 (vinte) aspectos relevantes das propostas, tais como: criação do IBS, criação do Comitê Gestor, procedimento para fins de determinação das alíquotas do IBS, criação do Imposto Seletivo (IS), entre outros. Também, análises críticas das propostas, entre elas a não cumulatividade, previstas nas propostas, omissão sobre as obrigações acessórias exigidas pelo “Governo Eletrônico”, perfazendo 6 (seis) análises críticas; item com 5 (cinco) pontos polêmicos das propostas, a exemplo das compensações financeiras aos entes federativos para reposição das perdas resultantes do novo tributo. Finalmente, um item contendo outras proposições sobre emenda constitucional, constando outras Governanças das Administrações Públicas, e, na conclusão, mencionamos nossas sugestões para Reforma Tributária.

**Palavras-chaves:** Reforma Tributária, Propostas, PEC nº 45/2019, PEC nº 110/2019, carga tributária, entes federativos, competências, Sistema Tributário, Imposto sobre bens e serviços (IBS), Imposto Seletivo (IS).

**RÉSUMÉ:** Notre objectif dans cet article c’est montrer au lecteur les propositions de la PEC nº 45/2019/ Câmara dos Deputados, et de la PEC nº 110/2019/ Senado Federal, et également dans ce que concerne les participations des autres gouvernements de administrations publiques. On a cherché montrer aux lecteurs que le système tributaire en vigueur dans le pays contient une charge tributaire élevée laquelle vise à obtenir recettes et aussi faire de successives modifications en concept, procédés fiscaux, invasion de compétences parmi les “entes” fédératifs (União, Estados, Distrito Federal e

Municípios). Par ces motifs, il existe une clameur nationale avec le but de créer une réforme tribulaire; de façon que plusieurs propositions ont été élaborées pour milieu de modernes gouvernements corporatifs publiques et privés. De cette façon, on devrait rendre meilleur le système tribulaire à travers d'une réforme tribulaire que tout le monde veut; cependant, quel est la meilleure proposition? Dans ce contexte, on a cherché montrer que l'actuel Système Tribulaire demande une Réforme Tribulaire de format avec consistance, lequel atteint trois grandes hypothèses d'incidence tribulaire, c'est à dire, consommation, rente et mouvement financier. Toutefois, en considérant la complexité et le temps pour approuver la réforme jusqu'au final de l'an, on perçoit qu'elle est en train d'être élaborée très lentement, c'est à dire, en parties. Dans ce travail, on a montré initialement au lecteur les comparatifs des modifications constitutionnels de la PEC n° 45/2019 et de la PEC n° 110/2019, lesquels contiennent vingt aspects d'importance concernant aux propositions, tels que: création du IBS, création du Comité Gestor, procédé dans le but de déterminer les aliquotes du IBS, création d'Impôt Sélectif (IS), et des autres. Il faut considérer aussi l'analyse critique des propositions, par exemple la non cumulativité, prévue dans les propositions, en considérant aussi l'omission des obligations accessoires exigées par le "Gouvernement Eletronique", avec le total de six analyses critiques; item avec cinq points polémiques des propositions, à l'exemple des compensations financières pour les entes fédératifs à propos de la réposition de pertes résultants du nouveau tribut. Finalement, il y a un item que comprend des autres propositions sur amendement constitutionnel, en considérant des autres Gouvernements des Administrations Publiques, et, dans la conclusion, nous présentons nos suggestions pour la Réforme Tribulaire.

**Mots-clés:** Réforme Tribulaire, Propositions, PEC n° 45/2019, PEC n° 110/2019, charge tribulaire, entes fédératifs, Compétences, Système Tribulaire, Impôt sur Biens et Services (IBS), Impôt Sélectif.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Comparativo das alterações constitucionais, das Propostas da Câmara dos Deputados PEC n° 45/2019 e do Senado Federal PEC n° 110/2019. 3. Análises críticas das propostas. 4. Pontos polêmicos das propostas da Câmara dos Deputados PEC n° 45/2019 e do Senado Federal PEC n° 110/2019. 5. Reforma Tributária: outras proposições sobre emenda constitucional. 6. Conclusão.

## **1 – INTRODUÇÃO**

O tema tratado no presente trabalho tem por objetivo mostrar ao leitor as propostas de emenda constitucional sobre a Reforma Tributária com a participação da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, bem como das participações de outras governanças das administrações públicas.

O leitor é sabedor de que o sistema tributário atual sofre severas críticas em razão das sucessivas alterações as quais são de interesses arrecadatórios que desvirtuam conceitos pacificados com objetivo de ampliar a carga tributária, até com invasões de competência entre os entes federativos, dualidades entre os mesmos fatos econômicos.

Ainda, possuindo tributos com os mesmos fatos econômicos, isto é, as mesmas hipóteses de incidência tributária. Além disso, sobre o consumo ostenta uma elevada carga tributária repassada ao consumidor final em decorrência da tributação dos impostos indiretos.

Por esses motivos, devemos melhorar o sistema tributário por meio de uma reforma tributária que todos querem, mas qual é a melhor proposta? Diante disso, todos nós somos sabedores de que, de maneira geral, os contribuintes almejam durante décadas por alterações que venham diminuir a carga tributária dos impostos indiretos.

Também, dos impostos diretos, estes com modificações das tabelas progressivas e deduções do imposto de renda e do IPTU, com base nos princípios da progressividade e da capacidade contributiva.

Além do mais, existem outros impostos os quais necessitam de mudanças em benefício dos contribuintes, tais como: Imposto de Importação (II), IPVA, ITCMD, ITBI, bem como as taxas exorbitantes que são pagas às esferas: federal, estadual e municipal, sem que haja nenhum benefício para as atividades taxadas a pagar.

Pois há desvio de finalidade, por exemplo, o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – FISTEL, no qual apenas 2% dos recursos foram aplicados em sua finalidade; contudo, o saldo remanescente foi utilizado livremente pelo Tesouro Nacional<sup>1</sup>. De sorte que as mencionadas taxas necessitam de uma cobrança mais justa à realidade das atividades desenvolvidas pelos contribuintes.

Nesse contexto, existiram inúmeras tentativas de propostas de emenda à constituição desde 1995 até 2008, todavia, atualmente em relação às propostas de emenda à constituição, são do nosso conhecimento a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, elaboradas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, respectivamente.

Também, existem outras propostas, por exemplo, a do Comitê de Secretários de Fazenda (COMSEFAZ)<sup>2</sup>, com a criação do IBS, sem a participação da União, sendo administrado por Comitê Gestor dos Estados.

Por outro lado, a proposta do governo até o momento não foi apresentada, pois existem várias especulações e nada de concreto, mas se tem conhecimento da criação de um imposto sobre bens e serviços; reestruturação do imposto de renda e instituição de um imposto sobre operações financeiras, o que coloca todos em suspense diante das expectativas positivas ou negativas.

---

<sup>1</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. **Sugestões para Reforma Tributária**. Agosto/2019. Dias de Souza Advogados Associados. Disponível em: <https://www.dsa.com.br>. Acesso em: 4/9/2019.

<sup>2</sup> COMSEFAZ. **Comsefaz lança manifesto com proposta para a Reforma Tributária**. Disponível em: [www.cidadeverde.com](http://www.cidadeverde.com). Acesso em: 25/9/2019.

O atual Sistema Tributário requer uma Reforma Tributária com uma formatação mais consistente que alcance 3 (três) grandes hipóteses de incidência tributária, ou seja, consumo, renda e movimentações financeiras.

Além do mais, com segurança jurídica, simplificação, transparência e neutralidade e que atenda aos anseios da sociedade brasileira; todavia, considerando sua complexidade e o tempo para aprovação da mesma até o final do ano, percebemos que ela está sendo elaborada em fases de forma mitigada, isto é, feita por partes.

Por conseguinte, a fim de possibilitar ao leitor uma visão do presente trabalho, descreveremos relato dos itens a serem desenvolvidos. Assim, começamos mostrando ao leitor sobre comparativos das alterações constitucionais das Propostas da Câmara dos Deputados PEC nº 45/2019 e do Senado Federal PEC nº 110/2019; contendo 20 (vinte) aspectos relevantes das propostas, tais como: criação do IBS, criação do Comitê Gestor, procedimento para fins de determinação das alíquotas do IBS, transferência do imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMP), de competência estadual para federal, criação do Imposto Seletivo (IS), entre outros.

Ainda, o trabalho consta outro item, contendo análises críticas das propostas, entre elas a não cumulatividade, previstas nas propostas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, omissão sobre as obrigações acessórias exigidas pelo “Governo Eletrônico”, perfazendo 6(seis) análises críticas; item com 5(cinco) pontos polêmicos das propostas da Câmara dos Deputados PEC nº 45/2019 e do Senado Federal PEC nº 110/2019, a exemplo das compensações financeiras aos entes federativos para reposição das perdas resultantes do novo tributo.

Também, um item denominado Reforma Tributária: outras proposições sobre emenda constitucional, constando outras Governanças das Administrações Públicas e, na conclusão, constando nossas sugestões para Reforma Tributária.



Fonte: Senado Federal, 2019.

## **2 – COMPARATIVOS DAS ALTERAÇÕES CONSTITUCIONAIS, DAS PROPOSTAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS PEC Nº 45/2019 E DO SENADO FEDERAL PEC Nº 110/2019**

Nas propostas busca-se a simplificação assim como a racionalização da incidência tributária nas cadeias produtivas e de comercialização de bens e de prestações de serviços.

Por esses motivos, ambas propostas possuem pontos em comum com a criação de dois novos impostos. Um denominado imposto sobre bens e serviços (IBS), adotado na maioria dos países desenvolvidos em relação ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA)<sup>3</sup>. Já o outro é o Imposto Seletivo, calculado sobre alguns bens e serviços.

Também, o Comitê Gestor com objetivo entre várias atribuições administrar e coordenar o IBS; previsão da recuperação do imposto por meio do princípio da não cumulatividade de forma ampla, entre outros pontos em comum relação às características do IBS.

---

<sup>3</sup> BENFICA, Flávia. **Implementação em fases pode viabilizar Reforma Tributária**. Publicado em 9/9/2019. Disponível em: <https://www.correiodopovo.com.br>. Acesso em: 27/9/2019. Em relação as propostas, a autora, esclarece:

“Tanto a 45 como a 110, as duas que têm concentrado os holofotes, extinguem tributos e criam e seu lugar um Imposto Sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) muito semelhante ao Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) existente em outros países e um Imposto Seletivo sobre bens e serviços específicos”.

Outro ponto em comum das propostas diz respeito àquelas relacionadas às hipóteses de incidência tributária, isto é, o fato econômico, as quais alcançam todos bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e a locação de bens.

### **Criação do IBS.**

**PEC nº 45/2019<sup>4</sup>:** tributo federal, que prevê a criação por meio de Lei Complementar. O IBS substitui três impostos: IPI, ICMS e ISS e duas contribuições, o PIS/Pasep e a Cofins.

**PEC nº 110/2019<sup>5</sup>:** tributo estadual, que prevê a criação por meio de Lei Complementar. O IBS substitui nove tributos, ou seja, sendo de competência federal, o IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, CSLL Salário-Educação, Cide-Combustíveis; de competência estadual, o ICMS e de competência municipal, o ISS.

### **Criação do Comitê Gestor.**

**PEC nº 45/2019:** o Comitê Gestor Nacional do imposto sobre bens e serviços (IBS) foi instituído com base no art. 152-A, §6º, que será integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, cujo objetivo diz respeito a uma gestão centralizada do IBS, cabendo aos representantes: editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo território nacional; gerir a arrecadação centralizada do imposto; operacionalizar a distribuição da receita do imposto; representar de forma judicial e extrajudicial a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, entre outras atribuições.

**PEC nº 110/2019:** o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional foi instituído por meio do art. 162-B, o qual será composto por administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, suas atribuições, tais como: a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação; a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados, entre outras, atribuições estas sem a participação da União.

### **Não-cumulatividade para fins de recuperação de imposto de forma plena.**

---

<sup>4</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**, (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Disponível em <http://www.camara.leg.br>. Acesso em: 29/7/2019.

<sup>5</sup> BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.senado.leg.br>. Acesso em: 18/9/2019.

**PEC nº 45/2019:** será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas operações anteriores (art. 152-A, §1º, III).

**PEC nº 110/2019:** será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado: a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como uso ou consumo pessoal; b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado; c) o aproveitamento de saldos credores acumulados. (art. 155, §7, II)

### **Procedimento para fins de determinação das alíquotas do IBS.**

**PEC nº 45/2019:** a formação da alíquota é complexa, além de ser um ponto polêmico, até porque as majorações das alíquotas elevam a carga tributária não apenas no Brasil como em outros países; por essas razões, vamos procurar mostrar ao leitor de forma pormenorizada para seu melhor entendimento.

Assim, a alíquota do IBS será formada de acordo com lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal, mediante “alíquotas singulares”, denominadas de “subalíquotas”, vinculadas às destinações no art. 159-A, incisos I ao X. Após a fixação das subalíquotas federal, estadual, municipal e distrital, forma-se a alíquota única denominada “alíquota de referência” que será calculada sobre a base de cálculo do IBS. Vale esclarecer que, considerando os bens e serviços destinados a Estado e Município, será aplicada a mesma alíquota; entretanto, a alíquota não é uniforme em todo território nacional, pelo fato de cada Estado e Município fixarem suas alíquotas.

**PEC nº 110/2019:** Estabelece por meio de lei complementar a fixação das alíquotas do IBS, que terá uma alíquota padrão aplicável em todas as hipóteses de maneira uniforme em todo o território nacional. Nesta PEC não consta de forma detalhada sobre a formação da alíquota, como consta na PEC nº 45/2019.

### **Concessões de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, redução de base de cálculo ou crédito presumido.**

**PEC nº 45/2019:** Há vedação sobre a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, redução de base de cálculo ou crédito presumido. (art. 152-A, IV)

**PEC nº 110/2019:** Não autoriza a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao IBS. Entretanto, será autorizativa por meio de lei complementar a concessão de benefícios

ou incentivos fiscais nas operações de bens e serviços, a saber: alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiro urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. (art. 155, VIII)

### **Tratamento das partilhas da arrecadação do IBS.**

**PEC nº 45/2019:** A receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente com base na aplicação direta de sua subalíquota, isto é, à alíquota singular, calculada sobre a base de cálculo do IBS. (Art. 159-D)

**PEC nº 110/2019:** Repartição das receitas tributárias, isto é, o produto da arrecadação do IBS, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme critérios de distribuição prevista na PEC, mediante entrega de recursos a cada ente federativo de acordo com percentuais calculados sobre a receita bruta do IBS, denominado repasse de cota-parte.

### **Vinculação da arrecadação do IBS.**

**PEC nº 45/2019:** As destinações vinculadas estão sujeitas às alíquotas do imposto formadas pela soma das alíquotas singulares de cada ente federativo das parcelas vinculadas, observadas as parcelas de receitas desvinculadas que representarão o valor da alíquota aplicável para o ente federativo. (art. 159-A ao art. 159-G)

**PEC nº 110/2019:** O produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas, bem como aos fundos constitucionais, saúde, educação, seguro-desemprego, BNDES, seguridade social, fundo de equalização destinado a investimentos em infraestrutura e saúde, educação. (arts. 156-A, 157, III, 158, incisos e §§, 159 e incisos, 159-A, 161 e incisos)

### **Transição do sistema de cobrança dos tributos na substituição dos atuais impostos.**

**PEC nº 45/2019:** A substituição dos atuais impostos e contribuições que serão substituídos pelo IBS, num lapso temporal de 10 (dez) anos, sendo que os dois primeiros anos será à base de teste, cujo IBS será cobrado à alíquota de 1% (um por cento), para compensar o aumento da arrecadação no referido período à qual será efetuada uma compensação por intermédio da redução das alíquotas da Cofins. Já no período de 8 (oito) anos, o qual é denominado período de transição propriamente dito, as alíquotas do ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins serão reduzidas em 1/8 por ano, cujos referidos tributos serão extintos no oitavo ano. Art. 116 a 118)

**PEC nº 110/2019:** Os atuais impostos serão cobrados durante 1(um) ano à alíquota de 1% (um por cento), com a mesma base de incidência do

IBS. Quanto às alíquotas dos tributos substituídos (IPI, IOF, ICMS, ISS, CIDE, PIS, COFINS, SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEGURO DESEMPREGO), aplicadas no exercício anterior ao do início da substituição de arrecadações, a transição ocorrerá no segundo exercício subsequente ao da publicação da Emenda Constitucional, quando serão reduzidas em 1/5 (um quinto) a cada exercício. Vale esclarecer que os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos. (art. 3º, §1, I, art. 4º, III)

### **Transição da partilha de recursos.**

**PEC nº 45/2019:** No total a transição será de 50 (cinquenta) anos; por sua vez, no decorrer de vinte anos, a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com base no art. 120, I, II, §§1º ao 4º, receberão o montante da receita do imposto sobre bens e serviços, sendo que a partir do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequente ao ano de referência, a parcela correspondente à redução do ICMS e do ISS será reduzida em 1/30 (um trinta avos) por ano. Finalmente, a partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados, segundo o princípio do destino, nos termos do art. 152-A, §5º, da Constituição.

**PEC nº 110/2019:** Com base no art. 6º, a transição será de 15 (quinze) anos; entre o 6º e o 14º (décimo quarto) ano, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios receberão parcelas das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos, nos termos do art. 6º, I, alíneas “a” a “j”, II, alíneas “a” a “j”. Enfim, após a adoção definitiva do novo sistema, prevista para 5 (cinco) anos, progressivamente este será substituído pelo princípio do destino na proporção de 1/10 (um décimo) ao ano.

### **Devolução do IBS por meio de programas sociais e desonerações de bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.**

**PEC nº 45/2019:** No art. 152-A, §9º, estabelece que, diante das restrições sobre as isenções, incentivo ou benefício fiscal e financeiro, entre outros, previstos no inciso IV, prevê a devolução parcial, por meio de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda. Na justificativa da PEC, no que diz respeito à vedação dos benefícios fiscais e financeiros, incentivos fiscais, entre outras concessões, menciona que nenhum país do mundo financia políticas públicas: setoriais ou regionais, por isso, a PEC não permite a concessão de benefícios fiscais para o IBS.

Também, sobre o aumento da carga tributária decorrente da adoção de uma alíquota uniforme do IBS, reconhecendo que o modelo não deva

contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo, a PEC nº 45/2019 buscou utilizar mecanismos de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias pobres.

**PEC nº 110/2019:** No art. 146, IV, estabelece que será por meio de lei complementar a definição dos critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. Com isso, ante as restrições sobre as isenções, incentivo ou benefício fiscal e financeiro, entre outros, por meio de lei complementar permite a concessão de benefícios fiscais de forma geral, para os seguintes setores, bens e serviços: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiro urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

### **Transferência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência estadual para federal.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** No art. 153, inciso IX, estabelece sobre a competência da União o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), com procedimentos constantes no §7º, incisos I e II, alíneas “a” e “b”, inclusive constando que o produto da arrecadação será integralmente destinado aos Municípios. (art. 158, VI)

### **Aumentos das hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** No art. 155, III, denomina: imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos. Na justificção da PEC, contém os seguintes esclarecimentos: “O IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiro e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva”.

Também acrescenta: “Ainda em relação ao IPVA, cuja receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da “guerra fiscal” hoje existente e eventual leniência na definição da legislação do tributo, estamos propondo que a lei complementar defina alíquotas máximas e mínimas e estabeleça parâmetros para concessão de benefícios fiscais”.

**IPTU e ITBI, pertencentes aos Municípios poderão ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio, atribuição compartilhada com os Municípios.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** O art. 156, §5º, da CF/1988, trata sobre os impostos dos municípios, previstos nos incisos I e II, do art. 156, ou seja, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou cessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI), estabelecendo: alíquotas mínimas; limites para concessão de benefícios fiscais; reajustes mínimos da base de cálculo, em caso de omissão do legislador local em atualizar o valor dos bens sujeitos à tributação.

Também que o IPTU e o ITBI possam ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio, sendo que as atribuições poderão ser compartilhadas com os Municípios.

**Extinção da CSLL, entretanto sua base de cálculo será incorporada ao IRPJ.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** Na justificativa da PEC, esclarece que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é extinta, entretanto sua base será incorporada ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

**Contribuições do empregador sobre folhas de pagamentos e demais rendimentos do trabalho poderão ser substituídas por contribuição a qual incidirão sobre as receitas ou faturamento, bem como mediante autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** Em relação ao art. 195, que trata sobre a seguridade social, no seu inciso I, “a”, que trata sobre os responsáveis pelas contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, poderá as mencionadas contribuições serem substituídas, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou faturamento, ocasião em que a lei definirá os setores de atividade econômica (art. 195, §13). Também, a lei poderá instituir outras fontes de custeio da previdência social em substituição, total ou parcial, à contribuição atualmente existente, mediante estabelecimento de adicional do IBS, previsto no art. 155, IV, para financiar a previdência social (art. 195, §§14, 15).

**Criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre os Estados e Municípios.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** O art. 159-A estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão fundos para fins de reduzir a disparidade da receita *per capita*, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

**Alterações nos percentuais dos recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como da parte dos recursos distribuídos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** O art. 212, da CF/1988, estabelece que a União não aplicará nunca menos de 18% (dezoito por cento), e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) da receita resultante de impostos. A PEC, na seção VII, alterou a redação do referido artigo, estabelecendo que a União aplicará nunca menos de 7,79% (sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento), e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos. Por sua vez, no art. 212, §5º, da CF/1988, na redação anterior consta que a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário educação, entretanto, com a PEC, foi alterada a redação, não constando o salário educação, que foi extinto com a criação do IBS, acrescentando que a União destinará à educação básica pública, como fonte adicional de financiamento, 3,37% (três inteiros e trinta e sete centésimos por cento) da receita resultante de impostos.

**Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos de 25% (vinte e cinco por cento) constante no art. 212, da CF/1988, distribuídos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** O art. 60, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos de 25% (vinte e cinco por cento), constante no art. 212, da CF/1988, à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação. Assim, o referido recurso será distribuído ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB, constituído por

20% (vinte por cento), com base nos incisos I e I, art. 212, da CF/1988. Entretanto, a PEC, por meio, do art. 60, da ADCT, alterou o Inciso II, estabelecendo que o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB será constituído de 17,87% (dezesete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) dos recursos dos produtos da arrecadação do IBS e IS, previstos no art. 5º, §1º, da PEC.

**Alterações do art. 239, da CF/1988, que, por meio do Programa de Integração Social (PIS), financia o seguro-desemprego e abono de pagamento de um salário mínimo anual.**

**PEC nº 45/2019:** A PEC não trata sobre a matéria.

**PEC nº 110/2019:** O art. 239, §§2º e 3º, estabelece que a arrecadação do PIS financiará o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário mínimo anual. Todavia, o art. 239 foi alterado estabelecendo que o fundo de custeio do programa do seguro-desemprego e do abono, previsto no §3º, será financiado por parcela dos recursos da arrecadação do IBS. Assim, determina que em relação à parcela dos recursos, ou seja, 35,57% (trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento), pertencentes à União, pelo menos 11,71% (onze inteiros e setenta e um centésimos por cento) serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

**Criação do Imposto Seletivo (IS)**

**PEC nº 45/2019:** O Imposto Seletivo foi instituído pelo Inciso III, art. 154, da CF/1988, com finalidade extrafiscal adotando as técnicas de incidência de alíquota por meio da seletividade cuja função é da essencialidade dos produtos, mercadorias, bens ou serviços em que se busca onerar de forma gravosa os supérfluos e os mais nocivos à saúde, desestimulando o consumo. Assim, lei ordinária ou medida provisória definirá os bens e serviços que serão tributados.

**PEC nº 110/2019:** O Imposto Seletivo, de incidência monofásica, foi instituído pelo Inciso VIII, art. 153, cobrado nas operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de comunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Com base no §6º, art. 153, incidirá nas importações, todavia não incidirá nas exportações de bens e serviços e não poderá ter alíquotas superiores àquelas previstas para cobrança do imposto de bens e serviços (IBS).

**3 – ANÁLISES CRÍTICAS DAS PROPOSTAS**

## **A não cumulatividade prevista nas propostas da Câmara dos Deputados e do Senado.**

A PEC nº 45/2019, na sua descrição do dispositivo legal da não cumulatividade apenas menciona o direito da compensação, sendo que na sua justificativa menciona a recuperação do imposto de forma plena. Por sua vez, a PEC nº 110/2019 é ampla na sua descrição mencionando o direito da compensação, bem como acrescenta sua recuperação de forma plena; até mesmo no art. 7º trata sobre a forma de aproveitamento dos saldos credores dos impostos e contribuições.

Não obstante, somos sabedores de que a não cumulatividade não é nenhuma novidade, pois o Sistema Tributário Nacional, por meio do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, possui os seus conceitos, tanto por meio das legislações, quanto por doutrinas e jurisprudências. Com isso se busca aperfeiçoamento e não o abandono do acervo jurídico tributário do Brasil.

As propostas, ao afirmarem que os tributos atualmente existentes não possuem características adequadas mediante cobrança não-cumulativa<sup>6</sup>, provocando um aumento do custo dos investimentos e a oneração desproporcional da produção nacional em relação a de outros países, não são verdadeiras.

Vale lembrar que, em relação à justificativa de aprovação da PEC, esta menciona que a não cumulatividade com o IBS será ampla, entretanto, entendemos que o contribuinte poderá cair numa armadilha e sofrer autuações fiscais por utilização de créditos indevidos.

Pois somos sabedores de que, além das ciências do direito, as organizações empresariais são obrigadas a registrarem os gastos, custos e despesas com base nas ciências contábeis e nos princípios contábeis geralmente aceitos; enfim, deve existir uma harmonia entre as ciências.

De fato, sobre os gastos, custos e despesas, João Passareli e Eunir de Amorim Bonfim<sup>7</sup> esclarecem:

Chamamos de gastos os valores monetários de todos os desembolsos e compromissos assumidos pela empresa no desempenho das suas operações de produção de bens e serviços, de apoio a essas operações (inclusive de engenharia do produto), de venda ou de pós-venda.

Os gastos empresariais compreendem:

custos – gastos diretamente relacionados com a produção dos bens e serviços destinados, pela empresa, à comercialização, e despesas – os demais gastos

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 70. Em relação a sistemática da não-cumulatividade os autores, esclarecem:

“[...] Em distinto momento, a regra-matriz do ICMS incide sobre outra operação e, mais uma vez, faz nascer novo laço jurídico tributário com a respectiva quantificação do débito. Caso o sujeito passivo desta nova relação seja detentor de direito a crédito, poderá fazer abatimentos do montante devido.

Concluimos que a temática da não-cumulatividade integra o corpo de regras que dão sentido e operatividade à existência do imposto de que cuidamos. Nada tem de ver com a norma padrão de incidência, mas compõe, inafastavelmente, a disciplina do estágio arrecadatório. O legislador ordinário, em sinal de respeito à Constituição, deve incluí-la no campo próprio, desenvolvendo a técnica compensatória em cada operação”.

<sup>7</sup> PASSARELI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 3ª ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2004, p. 31.

decorrentes do exercício das funções empresariais de apoio, de venda, de pós-venda e/ou de administração.

Nesse sentido, os gastos diretos de fabricação<sup>8</sup> são de forma objetiva e direta, enquanto os gastos indiretos de fabricação são incorridos dentro do processo de produção, pois, a fim de serem apropriados aos produtos, será necessário efetuar rateios para os respectivos lançamentos. Já as despesas diretas e indiretas aplicam-se aos conceitos dos custos diretos e indiretos em relação às despesas comerciais e administrativas.

Além de tudo, a não utilização de créditos fiscais, por parte dos contribuintes, é dificultada pelo próprio Órgão Público, a exemplo do direito da utilização do crédito financeiro do ICMS, nas compras de materiais de consumo, previsto na Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996, denominada “Lei Kandir”, que até hoje não é permitida sua utilização.

No que diz respeito ao IBS na apropriação de crédito para fins de neutralidade tributária, será utilizado o Método de Créditos de Impostos<sup>9</sup>, ou seja, a técnica é denominada imposto contra imposto.

Já o imposto seletivo, previsto tanto na PEC nº 45/2019 (art. 154, III), quanto na PEC nº 110/2019 (art. 153, VIII, §6º), cuja incidência será monofásica, ou seja, apenas em uma fase do processo de produção e distribuição, todavia, é omissa quanto à recuperação do imposto seletivo pago anteriormente, por exemplo, em relação à utilização de energia elétrica pelo estabelecimento de contribuinte do IBS.

**Se o IBS não for publicado dentro do prazo previsto para sua regulamentação pelo Comitê Gestor Nacional, a regulamentação será feita pelo Presidente da República por de Decreto Presidencial.**

O art. 2º da PEC nº 45/2019, que trata do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentou o art. 115, estabelecendo que o Presidente da República enviará ao Congresso Nacional no prazo de 180 dias o projeto referente à lei complementar, conforme o art. 152-A, que estabelece normas sobre o IBS.

A referida lei complementar estabelecerá prazos para indicação dos representantes: da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os quais integrarão o Comitê Gestor Nacional, cabendo a este a publicação do regulamento do IBS, previsto no art. 152-A da Constituição Federal.

Os §§ 2º e 3º do art. 115 estabelecem que, na hipótese de os “Estados ou os Municípios” não indicarem no prazo a ser estabelecido pela lei complementar os

---

<sup>8</sup> Ibidem, p. 33-34.

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1070: “[...]. Não se trata, todavia, de “compensação tributária”, pois os créditos não são líquidos e certos; cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema *Tax on Tax*, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere, pois, do sistema *Taxe on Base*, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo”.

seus respectivos representantes, caberá ao Presidente da República efetuar a indicação no prazo de 30 (trinta) dias.

Também, não sendo publicado o regulamento do IBS pelo Comitê Gestor Nacional, caberá ao Presidente da República publicá-lo no prazo de 90 (noventa) dias, por meio de “Decreto Presidencial”. Tal medida nos remete ao instrumento coercitivo utilizado no Regime Militar, ou seja, o Ato Institucional.

### **Omissão da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019 sobre as hipóteses de incidência tributária da cadeia produtiva do setor minerário e siderúrgico do País.**

Com a instituição do IBS, não podemos deixar de mencionar uma omissão a qual está voltada para a cadeia produtiva do setor minerário e siderúrgico do País, ou seja, a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), a qual não foi albergada ao referido imposto para fins da regra-matriz das hipóteses de incidência tributária.

Assim, a fim de que o leitor possa ter uma ideia, a CFEM foi instituída com base no art. 20<sup>10</sup>, §1º, da Carta Política de 1988, senão vejamos:

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

É importante mencionar que de um lado a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais estão sujeitas às normas do ICMS, administrado pela Secretaria da Fazenda; por outro lado, a CFEM, os denominados *royalties*, administrados pelo Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM, os quais também possuem semelhanças econômicas, a exemplo da extração, circulação, distribuição e consumo das substâncias minerais do País, ocasionam uma dualidade sobre os mesmos fatos econômicos em relação ao ICMS e à CFEM, aliás, a mesma dualidade poderá ocorrer em relação ao IBF e o IS.

Diante disso, entendemos que as referidas substâncias minerais deveriam ter sua função operativa com base na regra-matriz das hipóteses<sup>11</sup> de incidência tributária enquadradas no IBS, cuja distribuição dos percentuais da

---

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5/10/1988**, atualizada até a EC nº 99/2017. Brasília: Secretaria de Documentação, 2019, p 32. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 29/7/2019.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266. O autor sobre a regra- matriz nas hipóteses das normas tributárias, explica:

“Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal”.

arrecadação destinada aos municípios produtores do minério deveria ser de forma relevante.

Além do mais, os valores das distribuições das receitas da arrecadação deveriam ser suficientes para cobrir possíveis tragédias relacionadas aos rompimentos de barragens, a exemplo do que ocorreu em Mariana e Brumadinho em Minas Gerais, entre outras aplicações relacionadas ao meio ambiente e à população.

### **Omissão sobre as obrigações acessórias exigidas pelo “Governo Eletrônico Brasileiro”.**

A PEC nº 45/2019, especificamente, não trata sobre as obrigações acessórias, todavia, a PEC nº 110/2019 (art. 162-B, II), em relação às obrigações acessórias, prevê a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação.

O aumento das tecnologias da informação e comunicação, com o “Governo Eletrônico Brasileiro” durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, foi iniciado no ano 2000.

Com isso, os empresários brasileiros enfrentam grandes desafios em relação às obrigações acessórias, diante das exigências dos órgãos públicos, gerando um alto custo sem direito ao crédito fiscal; aumento de funcionários para tarefas no sentido de atender aos prazos exigidos em relação à entrega.

Além do mais, diminuição da qualificação técnica dos funcionários que se dedicam em tempo integral com obrigações acessórias e não com análises fiscais.

Pois a organização empresarial poderia ter um maior número de funcionários com responsabilidade nas análises sobre matérias tributárias que venham ser desenvolvidas por eles no intuito de estimular sua capacidade cognitiva.

Todavia, grande parte da equipe executa tarefas desenvolvidas por sistemas corporativos para atendimento das obrigações acessórias, exigidas por meio de sistemas do “Governo Eletrônico”, que nos faz lembrar o bordão de Paulo Silvino: “crachá, cara, crachá”.

Diante disso, os referidos funcionários acabam executando tarefas rotineiras que não estimulam sua capacidade cognitiva, as quais poderiam ser utilizadas nas análises fiscais. Por esses motivos, prejudicando sobretudo a gestão fiscal das empresas; por essas razões, entendemos que deveria haver simplificações e extinções de algumas exigências por parte do denominado “Governo Eletrônico”.

### **Desoneração do IBS devolução prevista PEC-110/2019, art. 146 e na PEC-45/2019, art. 152-A.**

Ainda que as propostas de emenda constitucional, no que diz respeito à vedação dos benefícios fiscais e financeiros, incentivos fiscais, entre outras concessões, na sua justificativa é mencionado que nenhum país do mundo financia políticas públicas: setoriais ou regionais. Também, sobre o aumento da carga tributária decorrente da adoção de uma alíquota uniforme do IBS, reconhecendo que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo, a PEC nº 45/2019, por meio do art. 152-A, §9º, e a PEC nº 110/2019, art. 146,

IV, buscaram mecanismos de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias pobres.

Diante disso, projeta a adoção de um modelo em que as famílias mais pobres sejam ressarcidas por meio de mecanismos de renda. Tal modelo, na PEC nº 45/2019, na justificativa, explica que é adotado por vários estados e municípios, pelo cruzamento em que os consumidores informam o CPF na aquisição de bens e serviços com cadastro único dos programas sociais.

Já a PEC nº 110/2019, por meio de lei complementar, permite a concessão de benefícios fiscais, de forma geral, para os seguintes setores: bens e serviços; alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiro urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Não obstante, se o contribuinte não for beneficiado na qualidade de consumidor final na aquisição de bem ou serviço, por meio de uma isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquota, não tributação, pelo fato de haver incidência do IBS em todas etapas da cadeia de produção e comercialização, poderá o aumento da carga tributária do referido imposto prejudicar a qualidade de vida do mencionado contribuinte, ocasionando ofensa ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Desse modo, o Programa de Educação Fiscal (PEF-BA), instituído pelo Governo do Estado da Bahia, com função socioeconômica dos tributos, visa, por meio da “Nota Premiada Bahia”, à concessão de sorteios para premiação daqueles que são cadastrados por meio do CPF do interessado, cujo sorteio ocorrerá pela loteria federal de acordo com datas previamente definidas sendo sorteadas aquelas combinações especificadas no programa, tomando por base o CPF do cidadão participante do sorteio.

Diante das combinações, a fim de que o cidadão seja sorteado, é mais fácil encontrar uma agulha no palheiro do que o referido cidadão ser premiado. Além de tudo, o contribuinte vai assumir uma carga tributária durante sua vida, e, conseqüentemente, vai morrer e sem ser sorteado. Enfim, vivemos num país onde o cidadão se deixa iludir pelas lucrativas cirandas das loterias.

Por sua vez, a Prefeitura de Salvador também possui o “Programa Nota Salvador” com um cadastro constando o CPF do cidadão. Assim, quando o contribuinte é o tomador de um serviço no ato da emissão da nota fiscal de prestação de serviço, indica-se o CPF dele.

De maneira que o programa disponibiliza “créditos” a fim de que sejam utilizados pelos contribuintes, a exemplo de abatimento do IPTU; conversão dos créditos em bônus, depositados na conta-corrente ou na poupança de titularidade do usuário. Aliás, observa-se que o procedimento é diferente daquele utilizado pelo estado em relação ao ICMS.

Não obstante, entendemos que as propostas de emenda à constituição, mantendo as desonerações dos tributos, deveriam instituir um “Bônus Fiscal”, a fim de que o consumidor final fosse restituído pelo valor do IBS destacado quando da emissão da nota fiscal na aquisição do bem ou serviço no caso de incidência dos referidos tributos, desse modo, estaria o poder tributante agindo com justiça social.

#### **4 – PONTOS POLÊMICOS DAS PROPOSTAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS PEC Nº 45/2019 E DO SENADO FEDERAL PEC Nº 110/2019**

##### **Compensações financeiras aos entes federativos para reposição das perdas resultantes do novo tributo.**

Em relação à PEC nº 45/2019, a substituição dos atuais impostos e contribuições que serão substituídos pelo IBS, num lapso temporal de 10 (dez) anos, sendo que os dois primeiros anos serão à base de teste, cujo IBS será cobrado à alíquota de 1% (um por cento), para compensar o aumento da arrecadação no referido período quando será efetuada uma compensação por intermédio da redução das alíquotas da Cofins.

Já no período de 8 (oito) anos, denominado período de transição propriamente dito, as alíquotas do ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins serão reduzidas em 1/8 por ano, cujos referidos tributos serão extintos no oitavo ano. Com isso, o País conviverá com dois modelos paralelos, ou seja, o novo e o atual.

Assim, Kiyoshi Harada e Ives Gandra da Silva Martins<sup>12</sup> et al. esclarecem:

[...] Nos primeiros dois anos, o sistema será adaptado à base de “tentativa e erro”. Durante a primeira década, o País conviverá com dois modelos paralelos, o novo e o atual. Os contribuintes prestarão contas aos três níveis de fiscalização existentes e àquele a ser criado para tratar do IBS. Passada a transição inicial, nada garante que o sistema seguirá sem alterações. Por isso, o próprio prazo de 50 anos para que Estados e Municípios sejam reparados pelas perdas resultantes do novo tributo é duvidoso. Afinal, há mais de 15 anos os Estados lutam para que a União compense os prejuízos oriundos da eliminação do ICMS-Exportação promovida pela EC 42/03. De resto, admitida a suposta neutralidade arrecadatória do modelo, em termos agregados, as perdas haveriam de ser compensadas com mais carga tributária.

De sorte que, pela PEC, o detalhamento do procedimento de cálculo das alíquotas de referência do IBS terá previsão na lei complementar, entretanto, pela proposta, a calibragem<sup>13</sup> das alíquotas de referência do IBS será no sentido de repor, em

---

<sup>12</sup> HARADA, Kiyoshi; MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, nº 5872, 30 jul. 2019.

<sup>13</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Reforma Tributária. *Revista Jus Navigandi*, reprodução mediante permissão expressa do site e do autor. Disponível em: <https://www.fiscOSOFT.com.br>. Acesso em: 9/8/2019. Nesse sentido, o autor explica:

“A desoneração da folha salarial é uma boa sinalização, se não ocorrer a transferência da imposição para outros tributos de forma mais elevada. É que, sempre que o governo adota uma técnica de tributação nova, eleva as alíquotas acima do recomendável, para precaver-se contra possíveis e eventuais dificuldades, na

cada ano da transição, a estimativa de perda dos impostos e contribuições que serão extintos.

Com isso, a previsão é no sentido de que no período da transição propriamente dita, isto é, de 8 (oito) anos, por conseguinte, o processo de redução das alíquotas a ser aplicada no cálculo dos impostos e contribuições atuais será efetuada diretamente quando das emissões dos documentos fiscais.

Por essa razão, no terceiro ano da transição a redução será de 7/8, da alíquota prevista na legislação; no quarto ano da transição a redução será de 6/8, e assim sucessivamente, até o nono ano da transição propriamente dita, cuja redução será de 1/8, sendo que no fim do nono ano subsequente ao ano de referência os impostos e contribuições atuais serão extintos.

Por sua vez, o art. 2º, que altera o art. 120 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/1988, que prevê 50 anos, no que diz respeito à transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios, a contar a partir da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, cabendo ao Comitê Gestor Nacional operacionalizar a distribuição das referidas receitas.

Por esses motivos, Kiyoshi Harada e Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup>, et al. explicam:

Por isso, o próprio prazo de 50 anos para que Estados e Municípios sejam reparados pelas perdas resultantes do novo tributo é duvidoso. Afinal, há mais de 15 anos os Estados lutam para que a União compense os prejuízos oriundos da eliminação do ICMS-Exportação promovida pela EC 42/03. De resto, admitida a suposta neutralidade arrecadatória do modelo, em termos agregados, as perdas haveriam de ser compensadas com mais carga tributária.

Portanto, as mencionadas compensações financeiras aos entes federativos nos colocam em dúvida pelo recebimento dos aportes financeiros por total ausência de procedimentos, o que nos remete a Lei Kandir em 1996, que estabeleceu aos entes federativos uma compensação por perdas resultantes da desoneração do ICMS na exportação de produtos primários e semielaborados.

Ainda, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, introduziu na CF/1988 a desoneração do ICMS na exportação dos produtos primários e semielaborados e a compensação financeira aos entes federativos.

---

implantação do novo sistema. É a denominada "calibragem de conforto", que elevou, por exemplo, a arrecadação do PIS e da COFINS em 50%, ao ser implantada a técnica não cumulativa. Infelizmente, a calibragem de conforto termina se perpetuando, ainda quando não se verificam as perdas previstas".

<sup>14</sup> HARADA, Kiyoshi; MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, nº 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628>. Acesso em: 31 jul. 2019.

Entretanto, até a presente data a referida compensação não foi concretizada, ocasionando prejuízos incalculáveis aos entes federativos, resultando para alguns deles a decretação de calamidade financeira.

A PEC nº 110/2019, conforme já mencionamos neste trabalho, com base no art. 6º, a transição será de 15 (quinze) anos, entre o 6º e o 14º (décimo quarto) ano, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios receberão parcelas das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos, nos termos do art. 6º, I, alíneas “a” a “j”, II, alíneas “a” a “j”.

Enfim, após a adoção definitiva do novo sistema, prevista para 5 (cinco) anos, progressivamente será substituído pelo princípio do destino na proporção de 1/10 (um décimo) ao ano.

### **Aumento da carga tributária em decorrência da elevação da alíquota do novo tributo**

No que diz respeito à PEC nº 45/2019, haverá uma elevação da alíquota sobre os prestadores de serviços, a exemplo dos dentistas, advogados e contadores, entre outros profissionais que atualmente são submetidos em Salvador (BA) a uma alíquota de 5% (cinco por cento), o que, com IBS, passará a ser taxado por alíquota de aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento), conforme argumento de Kiyoshi Harada e Ives Gandra Martins<sup>15</sup> et al.:

A primeira perplexidade é que a PEC 45/2019 implicará aumento de impostos. De fato, o IBS será “uniforme para todos os bens e serviços” e englobará o ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS. Assim, quase todos os setores sofrerão alguma elevação tributária. Produtos agrícolas que atualmente não se sujeitam ao IPI passarão a absorvê-lo parcialmente. Serviços tradicionais, como advocacia, contabilidade etc., hoje submetidos ao ISS com alíquota média de 4,38%, terão sua tributação acrescida de percentuais equivalentes ao IPI e ao ICMS. Se o IBS tiver alíquota de 25%, como se noticia, estima-se que haja majoração de mais de 300% para serviços prestados por pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Para os autônomos, o impacto será ainda maior, podendo chegar a quase 700%, pois será adicionado não só o equivalente ao IPI e ICMS, mas também ao PIS/COFINS que hoje não alcança tais pessoas físicas. Mas não é só.

É de notar que uma das características do IBS deverá ser sobre uma base ampla de bens e serviços, cuja incidência será em todas etapas de produção e comercialização, sob alegação de que a não cumulatividade proporcionará o direito ao crédito fiscal dos impostos pagos nas etapas anteriores.

Diante disso, o IBS incidirá com base numa alíquota uniforme, a qual, segundo a PEC, será calculada pelo Tribunal de Contas e aprovada pelo Senado Federal. Assim, os valores dos bens e serviços, constantes nas notas fiscais, emitidas por

---

<sup>15</sup> HARADA, Kiyoshi; MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, nº 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628>. Acesso em: 31 jul. 2019.

intermédio dos contribuintes constituirão a base de cálculo para o percentual da alíquota uniforme, resultando o valor do imposto destacado na nota fiscal, “por fora”, a exemplo do que ocorre com IPI, perfazendo o valor total da nota fiscal, que será constituído pelo valor do bem ou serviço mais o valor do IBS.

Desse modo, a alíquota final do IBS será constituída pelas somas das alíquotas: federal, estadual e municipal; hipoteticamente vamos considerar as seguintes alíquotas de referência: federal: 15%; estadual (BA): 18% e municipal (Salvador): 5%.

Com isso, considerando uma venda dentro do Município de Salvador, o imposto será calculado sobre a base de cálculo do IBS, pelo montante de R\$5.000,00 (cinco mil reais), à alíquota de 38% (trinta e oito por cento), o que resultará o IBS a pagar de R\$1.900,00, com total a pagar pelo consumidor de R\$6.900,00.

De maneira que, levando em consideração que a tributação do IBS recai sobre o consumo, e que a referida nota fiscal seja emitida para um contribuinte, pessoa jurídica, com base no princípio da não cumulatividade será apropriado na escrita fiscal do adquirente o valor de R\$1.900,00.

Por sua vez, se a referida nota fiscal for emitida em nome de uma pessoa física, consumidor final, o ônus será transferido para ela, que assumirá a carga tributária de 38% (trinta e oito por cento), desembolsando o valor de R\$6.900,00.

A propósito, a União, os Estados e os Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Contudo, mesmo com a prerrogativa dos entes federativos em fixarem suas alíquotas, estas não podem variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos.

Em relação ao aumento da carga tributária decorrente da adoção de uma alíquota uniforme do IBS, reconhecendo que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo, penalizando o consumidor final, a PEC tenta minimizar o impacto ao consumidor adotando um modelo em que as famílias mais pobres sejam ressarcidas por meio de mecanismos de renda.

Aliás, atualmente os referidos mecanismos de renda são adotados por alguns entes por meio de programas sociais, entretanto, são paliativos que mascaram o prejuízo do consumidor final com elevada carga tributária, provavelmente o previsto na PEC será um “boi de piranha”<sup>16</sup> para iludir o consumidor final dos tributos previstos na PEC nº 45/2019.

---

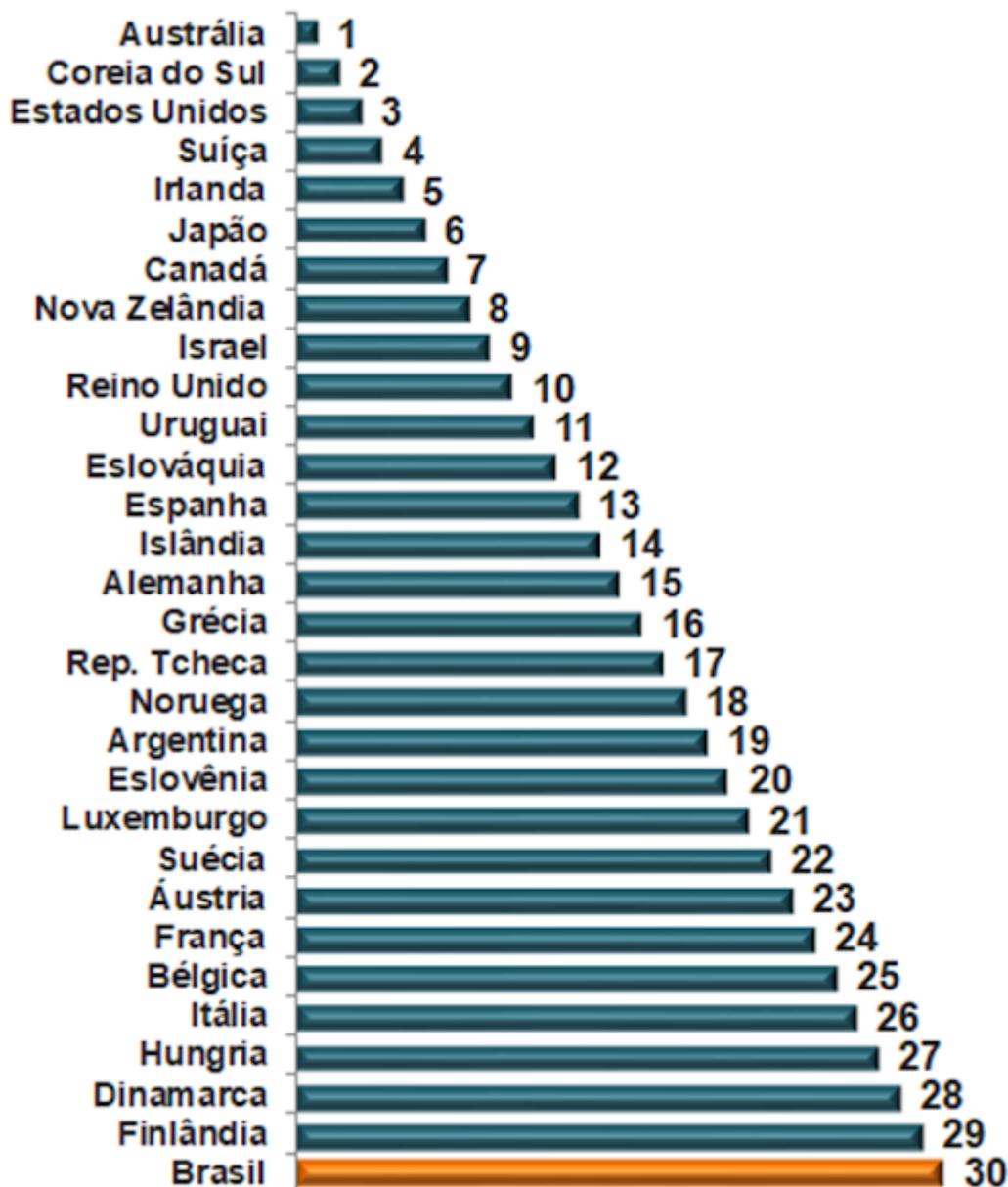
<sup>16</sup> RIBOLDI, Ari. **O que significa a expressão “boi de piranha”**. Disponível em: <https://www.terra.com.br>. Acesso em 26/9/2019:

“Todos já ouvimos falar que alguém é o “boi de piranha” em uma situação de conflito. Segundo o professor Ari Riboldi, “o boi de piranha é aquele que se submete ou é submetido a um sacrifício para livrar outra pessoa de uma dificuldade ou da culpa”.

No seu livro O Bode Expiatório, o professor conta que a expressão surgiu da necessidade de atravessar o gado em rio com piranhas. O boiadeiro deveria escolher um animal velho ou doente e colocá-lo na água em local acima ou abaixo do ponto de travessia.

Enfim, tal mecanismo de renda jamais substituirá, por exemplo, a isenção do imposto dos produtos da cesta básica, bem como de outros produtos responsáveis pela alimentação do consumidor, que, por meio do inciso IV, do art. 152-A, do IBS, veda a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive redução de base de cálculo ou de crédito presumido.

A PEC nº 110/2019, conforme já mencionamos neste trabalho, estabelece por meio de lei complementar a fixação das alíquotas do IBS, que terá uma alíquota padrão aplicável em todas as hipóteses de maneira uniforme em todo território nacional. Nesta PEC não consta de forma detalhada sobre a formação da alíquota, como consta na PEC nº 45/2019.



**Índice de retorno à sociedade – posição 2015** Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

### **Criação de um imposto seletivo que aumenta ainda mais a carga tributária**

No que diz respeito à PEC nº 45/2019, a criação de um imposto com base na seletividade, cuja finalidade é extrafiscal com a inclusão do Inciso III, art. 154, da CF/1988, entendemos que é outro ponto polêmico, pois determinados produtos estarão sujeitos às hipóteses de incidência tributária tanto do IBS quanto do imposto seletivo.

De fato, tal criação nos remete a uma simbiose tributária, levando em consideração que atualmente o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº

7.212/2015, prevê a extrafiscalidade, por meio da seletividade em função da essencialidade<sup>17</sup> (art. 48, do CTN), constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, publicado no DOU de 30 de dezembro de 2016.

Também, nos regulamentos do ICMS dos Estados da Federação existem bens e serviços, cujas incidências tributárias são com base na seletividade, por conseguinte, se o IPI e o ICMS serão albergados pelo IBS, a seletividade deveria ser intrínseca e não extrínseca, com a criação de outro imposto.

Ainda, conforme já mencionamos, há um contrassenso de ordem técnica sobre conceitos, pois o inciso IV, do art. 152-A, do IBS, veda a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive redução de base de cálculo ou de crédito presumido.

Por outro lado, o inciso III, art. 154, da CF/1988, prevê um imposto federal seletivo de incidência monofásica que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, a exemplo de cigarros e bebidas alcoólicas.

Não obstante, o conceito de extrafiscalidade<sup>18</sup>, a que se propõe no mencionado dispositivo legal, é conflitante, pois decorre de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, representando normas que aumentam ou reduzem as alíquotas. Enfim, o produto arrecadado tem como finalidade prestigiar os agentes políticos, econômicos e sociais.

Nesse sentido, Kiyoshi Harada e Ives Gandra da Silva Martins<sup>19</sup> et al. esclarecem:

A PEC 45/2019 também tenta criar Imposto Seletivo para “desestimular o consumo” de bens e serviços que gerem externalidades negativas. Todavia, não há quaisquer limites a serem observados pela figura, nem critérios que definam os produtos e setores atingidos. Essa carta branca poderá resultar na instituição de um imposto de amplo espectro, incidente em duplicidade sobre os mesmos itens objeto do IBS. Nesse sentido, por exemplo, veículos

---

<sup>17</sup> FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. revisada e atualizada com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, p. 84: O autor esclarece:

“Uma vez que a lei seja decretada, sancionada, publicada e entre em vigor, não há mais o que discutir aos critérios de essencialidade. Resta apenas cumpri-los.

A essencialidade do produto para fins de política econômica, como, por exemplo, estimular a indústria nacional a renovar sua tecnologia para enfrentar a concorrência internacional, pode inclusive determinar a isenção de alguns produtos, isenção essa que só pode ser dada pelo ente político competente para arrecadar tributo.

O uso do tributo para fins outros que não o de arrecadação denomina-se extrafiscalidade.

Por exemplo: isenção do IPI na aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, visando capacitar com tecnologia mais avançada determinado segmento da indústria nacional”.

<sup>18</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito tributário e suas classificações. Revista Jus Navigandi. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, nº 1226, 9 de novembro de 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9151>. Acesso em: 11/08/2019.

<sup>19</sup> HARADA, Kiyoshi; MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, nº 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628>. Acesso em: 31 jul. 2019

movidos a combustíveis fósseis poderiam ser alvo desse tributo, pois são poluidores e podem ser substituídos por carros a álcool ou elétricos. Em suma: a pretexto de suposta extrafiscalidade, o Imposto Seletivo poderá incidir sobre vasta gama de itens.

Diante da suposta pretensão prevista na PEC 45/2019, com a inclusão do Inciso III, art. 154, da CF/1988, o leitor poderá observar que as técnicas de incidência de alíquota, por meio da seletividade em relação aos impostos, ocorrem em função da essencialidade dos produtos, mercadorias, bens ou serviços em que se busca onerar de forma gravosa os supérfluos e os mais nocivos à saúde.

Todavia, o IBS é tributado em todas as etapas sem levar em consideração que as cadeias produtivas e de comercialização das organizações do País convivem 53 anos com um sistema tributário nacional que prestigia a extrafiscalidade, bem como os benefícios e incentivos fiscais.

A propósito, a fim de que o leitor possa ter uma ideia, atualmente a extrafiscalidade estimula tão somente a incidência tributária dos tributos. Já os benefícios fiscais adotam a desoneração dos tributos, conforme previsto no Sistema Tributário Nacional.

Ao invés disso, a PEC cria outro imposto seletivo sob suposta utilização da extrafiscalidade, além do mais, não permite concessões de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, bem como de redução de base de cálculo ou de crédito presumido, aliás, nos remete sim a uma criação de uma “ave de rapina” no sistema tributário nacional.

Na PEC nº 110/2019, conforme citamos anteriormente, o Imposto Seletivo, de incidência monofásica, foi instituído pelo Inciso VIII, art. 153, cobrado nas operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de comunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Com base no §6º, art. 153, incidirá nas importações, todavia não incidirá nas exportações de bens e serviços e não poderá ter alíquotas superiores àquelas previstas para cobrança do imposto de bens e serviços (IBS).

## PESO BRUTO

Maiores cargas tributárias do mundo  
(% em relação ao PIB)

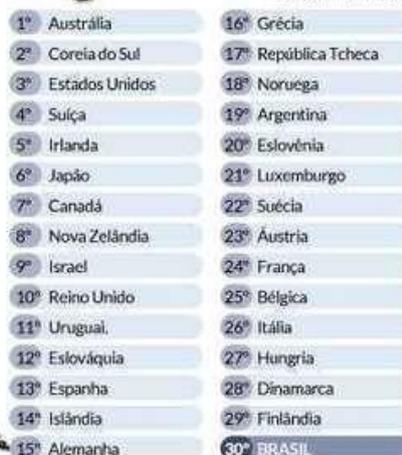


Fonte: OCDE/Dados de 2013



## QUEM GANHA É A POPULAÇÃO

Índice de retorno ao bem estar da sociedade  
(Carga Tributária/IDH)



Fonte: IBPT - Carga Tributária/OCDE e IDH 2013 PNUD/ONU

### O IBS não será cobrado nas exportações e os créditos acumulados pelos exportadores serão devolvidos de forma rápida e integral

Na PEC nº 45/2019, a questão a qual não incidirá o IBS sobre as exportações e que é assegurada a manutenção dos créditos, prevista no inciso V do art. 152-A, também não é nenhuma novidade. Além do mais, na justificativa da PEC esclarece que os créditos acumulados pelos exportadores serão devolvidos de forma rápida e integralmente.

No que diz respeito sobre os créditos acumulados decorrentes das desonerações dos impostos e contribuições nas exportações, estes já existem no Sistema Tributário Nacional, bem como na CF/1988. Assim, ao afirmar a PEC que os referidos créditos serão devolvidos de forma rápida e integralmente é no mínimo uma afirmação prematura.

Pois convém lembrar que quem mais dificultou a cessão de créditos do ICMS e do IPI dos créditos acumulados dos exportadores foram as governanças das administrações públicas dos entes federativos. Aliás, muitos entendem que são

retaliações dos Estados contra União em razão de não terem recebido a compensação por perdas resultantes da desoneração do ICMS na exportação de produtos primários e semielaborados. Por essa razão, quem poderá garantir uma devolução rápida e integral, conforme se menciona na PEC, diante do poder do Estado?

Reportando-nos às dificuldades encontradas pelos exportadores nas governanças das administrações públicas em relação ao ICMS na Bahia, os créditos acumulados no caso da cedente e da cessionária, estas ficam sujeitas a política social do estado, como fator de condição para liberação dos referidos créditos, bem como restringe o abatimento do crédito acumulado na apuração do imposto, autorizando-a tão somente para fins de amortizações de contenciosos fiscais.

Na verdade, o fomento às exportações sobre as desonerações tributárias previstas na Carta Política de 1988 é prejudicado pelas governanças das administrações públicas, conforme mencionamos anteriormente, cujas retenções dos créditos acumulados acabam se constituindo num ativo circulante sem nenhuma liquidez, transformando-se numa contingência fiscal.



**Receita Federal e  
Secretaria de Comércio  
Exterior apresentam  
o novo site do  
Siscomex**

Fonte:

SRFB. [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

**O IBS veda a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte numa carga tributária menor que a aplicação das alíquotas do imposto**

No Sistema Tributário Nacional há incentivos fiscais setoriais e regionais sobre fomento à produção e ao desenvolvimento econômico e social e de estímulo às atividades, o que não justifica a PEC eliminá-los, pois traria um “Risco Econômico” para o País.

Ademais, aniquilaria qualquer iniciativa de investimento no mercado nacional. O que poderia a PEC tratar deveria ser no sentido de que fosse diminuído o lapso temporal de algumas concessões que acabam prejudicando a arrecadação e colocando a organização empresarial numa zona de conforto em relação ao princípio da livre concorrência.

É bom que se diga que, por meio dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, art. 41, §§1º e 2º, da CF/1988, foi estabelecido que caso os incentivos fiscais não fossem confirmados por lei, estes seriam revogados, o que acabou acontecendo, os quais decaíram por falta de norma regulamentar prevista no citado artigo 41 da CF/1988.

Assim, diante da omissão após a publicação da CF/1988, do Governo Federal, os entes da Federação visaram os aspectos políticos, econômicos e sociais, a fim fomentar os investimentos de nossas indústrias; todavia, tais medidas acabaram resultando no acirramento da “malfadada guerra fiscal”.

Assim, o que mobiliza todos nós é a guerra fiscal: incentivos fiscais estaduais, que temos conhecimento de que os Estados da Federação adotam uma política de extrafiscalidade e de incentivos fiscais, abstendo-se de sua arrecadação, visando a aspectos políticos, econômicos e sociais, para o que Daniela Ribeiro de Gusmão<sup>20</sup> esclarece:

A atividade financeira do Estado passou a ter uma natureza nitidamente extrafiscal, sendo utilizada não apenas para fins de natureza fiscal, mas também política, econômica e social, desde o momento em que este Estado tornou-se um agente incentivador do desenvolvimento e do bem-estar social, deixando de ser, simplesmente, um mediador distanciado dos debates sociais.

A atividade financeira que o Estado exerce com o intuito de ordenar as relações sociais e econômicas interferindo, por exemplo, no mercado, é denominada como atividade extrafiscal. Com efeito, essa atuação extrafiscal do Estado não visa obter recursos para o erário público, carrear receitas para o fisco, mas apenas e tão-somente pretende atuar sobre o contexto econômico, alterando o cenário social, através, por exemplo, da tributação em gastos seletivos ou sua retenção.

Por essas razões, foram beneficiados os contribuintes de maneira geral, situados em diversas atividades no contexto das suas respectivas cadeias produtivas e de comercialização, entre outros contribuintes os quais foram beneficiados, por exemplo, pelo SIMPLES.

Também, aumento, redução ou manutenção da carga tributária; base de cálculo reduzida; diferimento e regimes especiais sobre simplificações de procedimentos fiscais de toda cadeia produtiva; suspensão; substituição tributária; medidas por meio de protocolos firmados entre os Estados da Federação, aprovados nas reuniões realizadas no Confaz em relação à “extrafiscalidade política”, no que diz respeito ao ICMS e valor político-constitucional em relação ao princípio do federalismo.

Atualmente vigoram os incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal, voltados para o desenvolvimento tecnológico, por exemplo, na industrialização, referente aos bens de informática e automação e nas importações com isenções do IPI, II e AFRMM.

---

<sup>20</sup> GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 29.

Ainda, outros incentivos fiscais concedidos pelo governo federal são aqueles que visam estimular as exportações das indústrias, tais como: o Drawback Suspensão e o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras – Reintegra, escalonadas em decorrência do cenário econômico e crédito presumido do IPI.

É importante mencionar que o Reintegra, o qual foi instituído para repor ao exportador os resíduos fiscais da cadeia produtiva absorvidos no preço dos produtos e bens destinados ao exterior, é um benefício fiscal.

Diante disso, a fim de que o leitor possa ter uma dimensão sobre a vedação prevista no IBS em relação às isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, redução de base de cálculo ou crédito presumido o contribuinte não sendo beneficiado na qualidade de consumidor final na aquisição de bem ou serviço.

Vale ressaltar que, pelo fato de haver incidência do IBS em todas etapas da cadeia de produção e comercialização, poderá o aumento da carga tributária do referido imposto prejudicar a qualidade de vida do cidadão em ofensa ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

O pior, colocar em risco os investimentos nas sociedades empresariais em relação à verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda local e geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

Na PEC nº 110/2019, conforme já mencionamos, não autoriza a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao IBS.

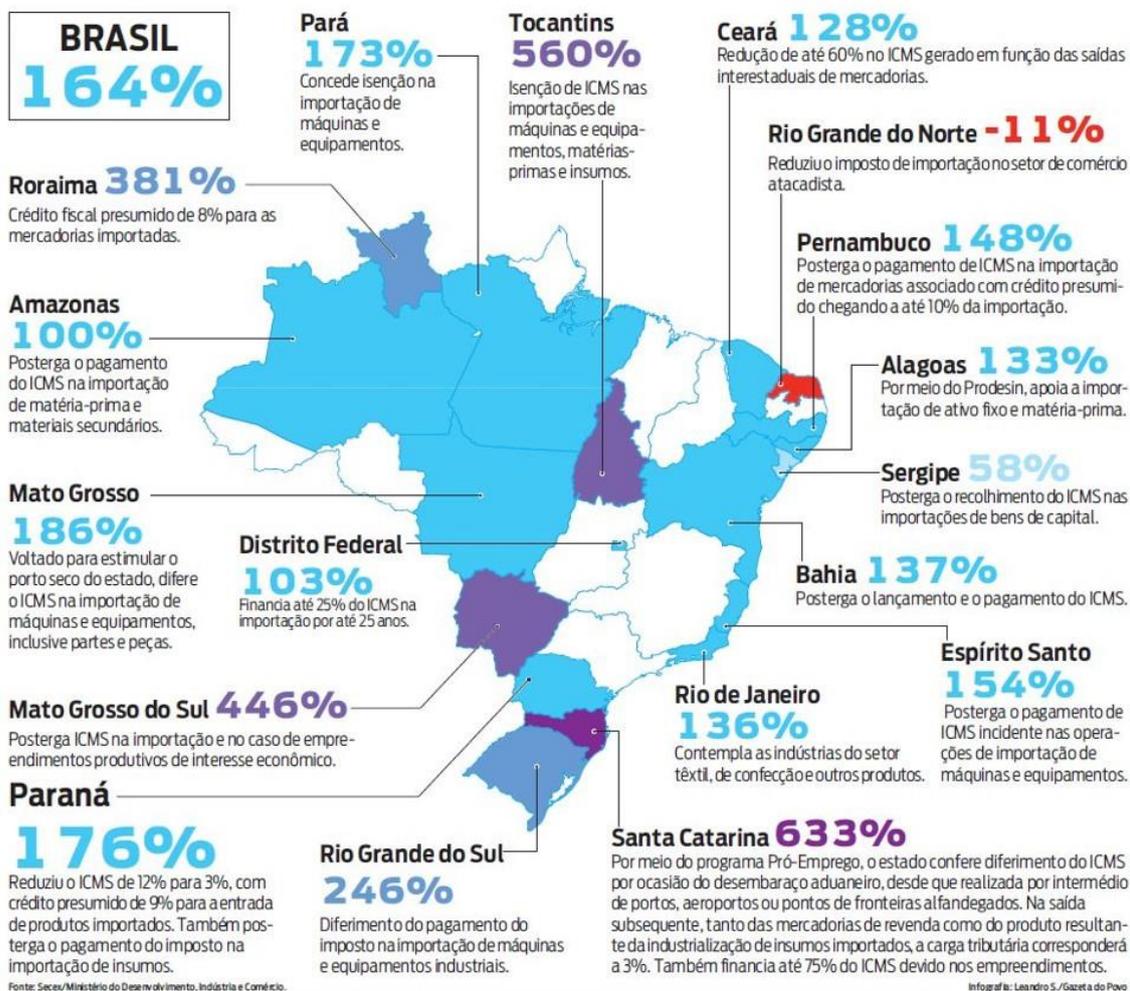
Entretanto, será autorizativa por meio de lei complementar a concessão de benefícios ou incentivos fiscais nas operações de bens e serviços, a saber: alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiro urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. (art. 155, VIII)

## O MAPA DA GUERRA

Dezesseis estados e o Distrito Federal concedem incentivos que ajudam a alavancar as importações. Conheça alguns desses benefícios, que a Força Sindical quer derrubar na Justiça.

Varição das importações entre 2003 e 2009, em %

- negativo
- - de 100
- 100-200
- 201-400
- 401-600
- + de 600



Leia mais em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia>

**Fonte:** Gazeta do Povo. Todos os direitos reservados.

## 5 – REFORMA TRIBUTÁRIA: OUTRAS PROPOSIÇÕES SOBRE EMENDA CONSTITUCIONAL

Em relação à Reforma Tributária que mobiliza o País no sentido de um projeto abrangente em decorrência da complexidade do sistema tributário nacional, procuramos mostrar ao leitor aqueles existentes na Câmara dos Deputados e do Senado Federal, isto é, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, as quais foram propostas em parte, conforme mencionamos no presente trabalho.

De sorte que há uma expectativa de todos em relação à proposta do governo<sup>21</sup> do Presidente Jair Bolsonaro, que até o momento não foi divulgada; sabe-se, por meio dos meios dos canais de comunicações, escrita, falada e televisada, que a referida proposta prevê:

- Substituir cinco tributos por um só, a exemplo do PIS, Cofins, IPI, IOF e CSLL.
- Possibilidade de acabar com a contribuição ao INSS, paga sobre a folha de pagamento. Assim, em substituição existem duas possibilidades, uma com a criação de imposto sobre todos os meios de pagamentos, a exemplo de cheques, cartões de créditos, espécies, por sua vez, uma outra possibilidade seria o aumento adicional na alíquota do imposto único.
- Existe a pretensão de juntamente com a Câmara dos Deputados editar uma PEC, para fins de criação de um tributo único federal com ICMS, estadual e com ISS, municipal, denominado Imposto de Bens e Serviços (IBS).

Também, outra proposta é do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), que divulgou uma “Carta Aberta do Comsefaz sobre a Reforma Tributária”,<sup>22</sup> no dia 5/7/2019, contendo uma proposta alternativa à PEC nº 45/2019, propondo:

- A criação de um Comitê Gestor dos Estados, sem a participação da União, explicando que o Comitê Gestor Nacional do IBS, constante da PEC nº 45/2019, não assegura a efetiva participação dos entes federativos no processo decisório.
- A criação de um Imposto Sobre o Valor Agregado Subnacional (IBS), a exemplo do previsto na PEC nº 45/2019.
- O IBS seria composto por uma base ampla, princípio de cobrança do tributo no destino, crédito financeiro e desoneração de investimentos e exportações, prevendo número limitado de alíquotas e administração em conjunto por Estados e Municípios, sendo que a União receberia a parcela da arrecadação correspondente;
- Proposta de um sistema alternativo, denominado “IVA Dual”, modelo contendo dois tributos, uma contribuição federal e um imposto estadual, bem como um imposto monofásico incidente nas vendas ao varejo (IBSV), de titularidade dos Municípios.
- Fundos para Desenvolvimento Regional com adoção de incentivos com base em gasto orçamentário e para equalização de perdas.
- Restituição de tributos destinados à população mais pobre em substituição às reduções de base de cálculo e de alíquotas.

Finalmente, no dia 24/9/2019 foi realizada palestra pelo professor de Economia da Unicamp Eduardo Fagnani, bem como pelo coordenador do grupo de

---

<sup>21</sup> FERNANDES, Adriana; SERAPIÃO, Fabio. **Governo vai propor fusão de impostos e menos encargos**. Disponível em: <https://www.economia.estadao.com.br>. Acesso em: 20/6/2019.

<sup>22</sup> CIDADEVARDE. **Comsefaz lança manifesto com proposta para a Reforma Tributária**. Disponível em: <http://www.cidadeverde.com>. Acesso em: 20/9/2019.

especialistas que trabalharam no projeto da Reforma Tributária Solidária<sup>23</sup>, idealizado pela ANFIP e Fenafisco (Fisco Estadual e Distrital).

A referida proposta de Reforma Tributária Solidária tem como objetivo a manutenção dos gastos sociais com substituição gradativa das fontes de custeio, segundo o professor da Unicamp. Com isso, as premissas do modelo tributário proposto são as seguintes:

- Deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento;
- Deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de bem-estar social em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional;
- Deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta;
- Deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da tributação indireta;
- Deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo;
- Deve considerar a tributação ambiental;
- Deve aperfeiçoar a tributação sobre o comércio internacional;
- Deve fomentar ações que resultem no aumento das receitas, sem aumentar a carga tributária.

## 6 – CONCLUSÃO

Neste trabalho procuramos mostrar efetivamente as propostas da Câmara dos Deputados PEC n° 45/2019 e do Senado Federal PEC n° 110/2019, com enfoque comparativo entre elas e pontos polêmicos, bem como uma análise crítica das mencionadas propostas.

Assim, no núcleo do tema procuramos mostrar ao leitor os comparativos das alterações constitucionais, análises críticas e os pontos polêmicos em relação às propostas da Câmara dos Deputados PEC n° 45/2019 e do Senado Federal PEC n° 110/2019.

Por sua vez, procuramos mostrar aos leitores outras proposições sobre emenda constitucional, em seguida concluímos apresentando algumas sugestões.

Portanto, recapitulamos algumas conclusões relacionadas à PEC n° 45/2019 e à PEC n° 110/2019, parte integrante do núcleo do tema, a seguir:

- 1) Pretende-se com as propostas revogar vários dispositivos legais, aumentando ainda mais os referidos dispositivos ao introduzir novos conceitos na Constituição.
- 2) Devemos melhorar o sistema tributário nacional e não colocar uma pá de cal nos atuais tributos substituindo-os por outros tributos com uma visão de que nada

---

<sup>23</sup> FJM. **Reforma Tributária Solidária é tema de debate com parlamentares do PSB**. Disponível em: <http://www.fjmangabeira.org.br>. Acesso em: 24/9/2019.

mais é do que uma alteração de nomenclatura, bem como aumentando ou diminuindo as hipóteses de incidência tributária com aumento da carga tributária, o que é pior.

- 3) Entendemos que uma Emenda Constitucional sobre Reforma Tributária efetivamente deverá atender aos anseios dos contribuintes de forma ampla em relação a todos os tributos do sistema tributário nacional, caso contrário não poderemos chamá-las de Reforma e sim de Ajuste Fiscal, o qual tem por objetivo reequilibrar o quadro das receitas e despesas de um governo, por meio de reduções de gastos e aumento da arrecadação por meio da elevação das alíquotas dos tributos.
- 4) Diante disso, tais modelos de propostas nos remetem a uma reengenharia financeira do poder público, e, o que é pior, uma vez aprovados os ajustes, as receitas públicas oriundas das arrecadações dos tributos aumentarão os cofres públicos, com aumento da carga tributária, e se não existir controle dos gastos públicos, novamente haverá necessidade de reequilibrar o quadro de receitas e despesas, ocasionando um “efeito dominó” a cada mandato presidencial.
- 5) Nesse sentido a PEC nº 110/2019, ao criar o IBS de competência estadual, por meio de Lei Complementar, substitui nove tributos, ou seja, sendo de competência federal o IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, CSLL, Salário-Educação, Cide-Combustíveis; e de competência estadual o ICMS e de competência municipal, o ISS.
- 6) Entretanto, num primeiro momento o leitor poderá ter uma ideia de que os referidos impostos e contribuições não serão mais objeto de pesadelo dos contribuintes, falso engano. Explicamos! Os produtos constantes da TIPI, além de constarem nas hipóteses de incidência tributária do IBS, alguns produtos serão deslocados para o Imposto Seletivo (IS); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é extinta, porém, sua base será incorporada ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).
- 7) Em relação à extinção do Salário-Educação, observa-se no presente trabalho que houve o deslocamento dos recursos para partilha das receitas, alterando o art. 212, da CF/1988, reduzindo os percentuais dos recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como da parte dos recursos distribuídos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB.
- 8) Em relação ao PIS/Pasep, bem como a Cofins, uma vez extintos, para nossa surpresa as Contribuições do empregador, da empresa incidentes sobre folhas de pagamentos e demais rendimentos do trabalho poderão ser substituídas por contribuição das receitas ou faturamento, bem como mediante autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social, prejudicando as sociedades empresariais do País, pelo fato de serem as mesmas hipóteses de incidência tributária das contribuições extintas.
- 9) Entendemos que as propostas de reformas tributárias, sejam elas de iniciativa do legislativo ou do executivo, ambas devem ter como objetivo a diminuição da carga tributária e a simplificação de procedimentos fiscais no contexto do “Governo Eletrônico” dos tributos diretos e indiretos no tocante às obrigações acessórias.

- 10) Atualmente, os empresários brasileiros enfrentam grandes desafios em relação às obrigações acessórias, diante das exigências dos órgãos públicos, gerando um alto custo sem direito ao crédito fiscal; aumento de funcionários para tarefas no sentido de atender os prazos exigidos em relação à entrega. Além do mais, diminuição da qualificação técnica dos funcionários que dedicam tempo integral com obrigações acessórias e não com análises fiscais.
- 11) A CFEM, a qual está voltada para cadeia produtiva do setor minerário e siderúrgico do País, que é cobrada pela Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), não deve ficar de fora da regramatrix das hipóteses de incidência tributária do IBS ou do Imposto Seletivo, de incidência monofásica.
- 12) Em relação à carga tributária suportada pelo consumidor final, independentemente da classe social, sugerimos que, em vez de adotar um programa que é mais uma loteria, a PEC deveria criar um “Bônus Fiscal”, a fim de que o consumidor final fosse restituído pelo valor do IBS destacado quando da emissão da nota fiscal na aquisição do bem ou serviço e não por uma perspectiva sem saber se poderá ser contemplado ou não.
- 13) Diminuição de algumas taxas que não proporcionam nenhum benefício para manutenção da atividade econômica do contribuinte.
- 14) Adotar a não cumulatividade plena, observados os aspectos fiscais e contábeis de uma sociedade empresarial.
- 15) A instituição de uma alíquota única do IBS aumenta ainda mais a regressividade sobre o consumo, desse modo, poderiam ser adotadas alíquotas variadas, a exemplo do que ocorre em alguns países. Nesse caso, resolveria a questão das desonerações dos benefícios fiscais, simplificando os procedimentos dos dispositivos legais atualmente adotados sobre isenções, redução de base de cálculo etc.; por exemplo, na Alemanha a alíquota padrão é de 19%, reduzida 7%; na Austrália, é 10% e isenção sobre alimentos básicos, exportações, serviços médicos, educacionais e financeiros.
- 16) Em relação à manutenção do Pacto Federativo, previsto na Carta Política de 1988, sugerimos que nas unificações dos tributos, sejam observadas as respectivas competências, seja por intermédio das hipóteses de incidência tributária, ou pela partilha das receitas.
- 17) Ainda, no que diz respeito à repartição das receitas, isto é, diretas e indiretas, não é um tema de direito tributário e sim de direito financeiro, pois o direito tributário se ocupa tão somente com a tributação e não com o destino a ser dado ao dinheiro arrecadado em função da tributação; por essa razão, entendemos que deve a referida repartição de receitas ser socializada entre membros das Câmaras dos Deputados, Senado Federal, Executivo, representado pelo Ministério da Economia, Secretários de Fazenda, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, no contexto atual das Governanças das Administrações Públicas do País.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edson Sebastião de. **Crimes contra a Ordem Tributária**: conflitos das normas de combate à sonegação fiscal com os novos paradigmas da era digital das

modernas governanças corporativas públicas e privadas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 21.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANGHER, Anne Joyce. **Vade Mecum**: acadêmico de direito. 27. ed. 2º Semestre. São Paulo: Rideel, 2010.

BENFICA, Flávia. **Implementação em fases pode viabilizar Reforma Tributária**. Publicado em 9/9/2019. Disponível em: <https://www.correiodopovo.com.br>. Acesso em: 27/9/2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**, p. 2 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Disponível em <http://www.camara.leg.br>. Acesso em: 29/7/2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Competência**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br>. Acesso em: 5/8/2019.

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil. **Lei nº 13.540, de 18/12/2017**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 3/8/2019.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.senado.leg.br>. Acesso em: 18/9/2019

BRASIL Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Disponível em: <http://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/01/Defasagem-IR>. Acesso em: 26/3/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5/10/1988**, atualizada até a EC nº 99/2017. Brasília: Secretaria de Documentação, 2019, p. 32. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 29/7/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 40.

CIDADEVERDE. **Comsefaz lança manifesto com proposta para a Reforma Tributária**. Disponível em: <http://www.cidadeverde.com>. Acesso em: 20/9/2019.

COMSEFAZ. **Comsefaz lança manifesto com proposta para a Reforma Tributária**. Disponível em: [www.cidadeverde.com](http://www.cidadeverde.com). Acesso em: 25/9/2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8. ed. revisada e atualizada com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas.

FJM. **Reforma Tributária Solidária é tema de debate com parlamentares do PSB**. Disponível em: <http://www.fjmangabeira.org.br>. Acesso em: 24/9/2019.

FERNANDES, Adriana; SERAPIÃO, Fabio. **Governo vai propor fusão de impostos e menos encargos**. Disponível em: <https://www.economia.estadao.com.br>. Acesso em: 20/6/2019.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito tributário e suas classificações**. Revista Jus Navigandi. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, nº 1226, 9 de novembro de 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9151>. Acesso em: 11/08/2019.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 29.

HARADA, Kiyoshi; MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Reforma tributária: onerar mais não é o caminho**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, nº 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628>. Acesso em: 31 jul. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Reforma Tributária**. Revista Jus Navigandi, reprodução mediante permissão expressa do site e do autor. Disponível em: <https://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 9/8/2019.

PASSARELI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 3. ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2004, p. 31.

RIBOLDI, Ari. **O que significa a expressão “boi de piranha”**. Disponível em: <https://www.terra.com.br>. Acesso em 26/9/2019:

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1070.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **IBS pode corrigir ou amplificar problemas da tributação indireta no Brasil**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 31 de julho de 2019.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio; Xerez, Rafael Marcílio. **Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 463.

SOUZA, Hamilton Dias. **Incentivos de ICMS e o equilíbrio federativo**. Disponível em: [www.apet.com.br](http://www.apet.com.br). Acesso em: 1º de fevereiro de 2012.



\_\_\_\_\_. **Sugestões para Reforma Tributária.** Agosto/2019. Dias de Souza Advogados Associados. Disponível em: <https://www.dsa.com.br>. Acesso em: 4/9/2019.

TARANTO, Duílio; DOEHLE, Lauro. **Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais.** 1. ed. Belo Horizonte: Editora Lemi, 1971, p. 127.

TROIANELL, Gabriel Lacerda. Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 18-19.