



Resultados
do Grupo de
Trabalho sobre a

REFORMA TRIBUTÁRIA



2023



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

Bruno Dantas, Presidente
Vital do Rêgo, Vice-presidente
Walton Alencar Rodrigues
Benjamin Zymler
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz
Jorge Oliveira
Antonio Anastasia
Jhonatan de Jesus

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman
Marcos Bemquerer
Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva, Procuradora-Geral
Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral
Paulo Soares Bugarin, Subprocurador-Geral
Marinus Eduardo de Vries Marsico
Júlio Marcelo de Oliveira
Sergio Ricardo Costa Caribé
Rodrigo Medeiros de Lima



Grupo de
Trabalho da

REFORMA TRIBUTÁRIA

OBJETO

Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019
Reforma Tributária

OBJETIVO

Levantar informações e realizar análises técnicas a fim de subsidiar o relator da Reforma Tributária no Senado Federal

ATO DE DESIGNAÇÃO

Ordem de Serviço
Segecex 6, de 28 de julho de 2023

Período de realização do trabalho:
28/7/2023 a 15/9/2023

RESUMO

Este relatório teve o objetivo de consolidar as informações e análises técnicas produzidas pelos subgrupos do Grupo de Trabalho do Tribunal de Contas de União de que trata a Ordem de Serviço - Segecex nº 6, de 28 de julho de 2023, a fim de subsidiar o relator da reforma tributária no Senado Federal, senador Eduardo Braga.

O Grupo de Trabalho concentrou as análises em três dimensões: impactos econômicos e fiscais da reforma tributária, estimativa da alíquota e das exceções do IBS/CBS, e governança do Conselho Federativo do IBS.

No que se refere aos impactos econômicos e fiscais da reforma tributária (PEC 45), este relatório apontou em primeiro lugar o impacto na economia como um todo, informando que há consenso quanto ao impacto positivo no crescimento da economia, mas há controvérsias sobre o tamanho do impacto. Se tivermos uma boa reforma, podemos estar diante da mudança mais estrutural na economia brasileira desde o Plano Real.

Em seguida, analisou-se o impacto nos setores econômicos. Consignou-se que estudos apontam para ganhos em todos os setores, em intensidades diferentes, mas todos se beneficiam do crescimento econômico gerado e da redução dos custos de conformidade. Exceções à alíquota padrão afetam o crescimento e o custo de conformidade e, portanto, podem reduzir o impacto positivo compartilhado.

Na sequência, analisou-se o impacto da reforma tributária sobre o consumo nos entes federativos. Com uma mudança tão estrutural que migra a tributação do ente de origem para o ente de destino, haverá ganhadores e perdedores. Porém, a transição de 50 anos, o seguro receita e os fundos criados são soluções estruturais para esse problema.

A segunda parte trata da estimativa da alíquota padrão do IBS/CBS apresentada pelo Ministério da Fazenda, bem como dos custos das exceções na PEC 45, abordando também a desoneração da cesta básica e o mecanismo de cashback, além dos gastos tributários.

Quanto à alíquota padrão, os auditores do Grupo de Trabalho do TCU refizeram os passos do Ministério da Fazenda e chegaram aos mesmos resultados. A única ressalva foi sobre a transparência na adoção de um redutor dos custos de conformidade. Nada indica que não seja uma premissa razoável, mas poderia ter sido mais bem esclarecida nas notas metodológicas da estimativa.

Sobre o custo das exceções, os principais estudos mostram que a redução de alíquota e isenções de tributos sobre consumo não são soluções efetivas como políticas públicas, seja sob o aspecto econômico, seja pela ótica social. Além disso, boa parte do benefício fiscal não é repassada ao contribuinte final. Dessa forma, é fundamental que as exceções sejam submetidas a avaliações anuais de custo-benefício entre 2026 e 2033 e que sejam previstas as condições necessárias para que o Congresso Nacional tenha a oportunidade de avaliar, a partir de 2034, se vale a pena ou não manter as exceções à alíquota padrão da tributação sobre o consumo.

No tocante à isenção da cesta básica e o *cashback*, da mesma forma que estudos anteriores comprovaram que o Bolsa Família é mais efetivo que a desoneração da cesta básica, o *cashback* se apresenta como uma solução mais efetiva para focalizar um alívio para a população em situação de pobreza.

Relativo aos gastos tributários, as fiscalizações realizadas pelo TCU analisaram aspectos bastante específicos da conformidade às leis instituidoras dos benefícios tributários e identificaram falhas no processo de concessão, no cumprimento de contrapartidas e na prestação de contas dessas políticas públicas.

A terceira parte tratou da governança da tributação sobre o consumo, abordando o pacto federativo com a criação do Conselho Federativo do IBS, a regulação e o pagamento centralizado do IBS, o contencioso administrativo e judicial, e o controle externo do Conselho Federativo.

Quanto à autonomia de Estados e Municípios, verificou-se risco baixo de ofensa ao pacto federativo no que se refere à competência compartilhada do IBS. O IVA dual pressupõe que entes subnacionais continuem com o poder de decidir sobre tributos de sua competência. Isso está preservado tanto na composição e funcionamento do Conselho Federativo quanto na possibilidade de aumentar ou diminuir as alíquotas do IBS.

O Conselho Federativo deve ser na prática uma espécie de Comitê Gestor do IBS, aplicando as regras previstas na Lei Complementar, por meio da arrecadação, da regulamentação, da distribuição dos recursos e do contencioso administrativo e da representação judicial. Assim, há baixo risco de dependência dos entes subnacionais do Conselho Federativo na distribuição da receita do IBS.

No entanto, identificou um alto risco de desalinhamento entre a CBS e o IBS nos aspectos de regulação e de procedimentos, havendo a necessidade de regulação conjunta na mesma lei complementar, com previsão de processo administrativo fiscal unificado ou outro modelo que uniformize a jurisprudência. Por fim, há alto risco de decisões divergentes na Justiça Federal e na Justiça Estadual em face da mesma matéria relativa às controvérsias sobre IBS e CBS entre o sujeito passivo e a administração tributária.

Além da análise desses pontos da reforma tributária sobre o consumo, foram propostas algumas sugestões de melhoria do texto da PEC 45, relativas a: previsão de avaliações anuais de custo-benefício das exceções, bem como de oportunidade de o Congresso Nacional avaliar se vale a pena ou não mantê-las; criação de órgão colegiado dos tribunais de contas para realizar o controle externo do Conselho Federativo do IBS; disposição expressa no sentido de que o IBS e CBS sejam instituídos conjuntamente na mesma lei complementar; e que a lei complementar do IBS e CBS estabeleça a competência concorrente da Justiça Federal e da Justiça Estadual para julgar as controvérsias entre o sujeito passivo e a respectiva administração tributária da CBS ou do IBS, com a regra de prevenção por contingência ao juízo que primeiro tomar conhecimento dos fatos relativos a estes tributos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 9

IMPACTOS ECONÔMICOS E FISCAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA 13

1. IMPACTOS NA ECONOMIA COMO UM TODO 13

2. IMPACTOS NOS SETORES DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS 21

3. IMPACTOS NOS ESTADOS E MUNICÍPIOS 25

ESTIMATIVA DA ALÍQUOTA E DAS EXCEÇÕES 35

4. AVALIAÇÃO DA ESTIMATIVA 35

5. CUSTOS DE OPORTUNIDADE DE REGIMES ESPECÍFICOS E FAVORECIDOS 51

6. DESONERAÇÃO DA CESTA BÁSICA E CASHBACK 64

7. GASTOS TRIBUTÁRIOS AVALIADOS PELO TCU 72

CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS 92

8. CONSELHO FEDERATIVO DO IBS E EQUILÍBRIO FEDERATIVO 93

9. REGULAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO DO IBS 105

10. CONSELHO FEDERATIVO E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO 115

11. CONTROLE EXTERNO DO CONSELHO FEDERATIVO 121

CONCLUSÃO 125

SUGESTÕES DE APERFEIÇOAMENTOS DO TEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA 135

INTRODUÇÃO

1. Trata-se de relatório consolidado das informações e análises técnicas produzidas por cada um dos subgrupos do Grupo de Trabalho de que trata a Ordem de Serviço - Segecex nº 6, de 28 de julho de 2023, a fim de subsidiar o relator da reforma tributária no Senado Federal.
2. O apoio técnico tem como objetivo identificar riscos de natureza econômica e jurídica na Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, recentemente aprovada pela Câmara dos Deputados e em tramitação no Senado Federal, e tem plano de trabalho que levou em consideração as demandas e prioridades do relator da Reforma Tributária e a viabilidade técnica e temporal para atendimento.
3. No Plano de Trabalho do GT restou definido que este relatório iria tratar dos seguintes tópicos:
 - a) análise dos impactos da reforma nos entes federativos e nos setores, incluindo as exceções previstas na PEC 45/2019, levando-se em conta os principais estudos nacionais e internacionais sobre Imposto sobre Valor Adicionado (IVA);
 - b) análise das premissas, dados de entrada e mecanismos utilizados pelo estudo da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária denominado “Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária”, composto por Nota Técnica e Anexo – Detalhamento Metodológico, de modo a verificar se esses elementos estão amparados nas melhores práticas nacionais e internacionais;
 - c) análise do efeito da substituição do IPI pelo imposto seletivo (IS) na repartição das receitas tributárias;
 - d) análise do contencioso tributário administrativo e judicial atual, bem como possíveis impactos da reforma; e
 - e) análise do desenho do controle externo da gestão e governança do Conselho Federativo do

IBS, bem como a sistemática do contencioso do IBS e se existem oportunidades de aperfeiçoamento das propostas constantes da PEC 45/2019.

4. A proposta de adotar um imposto sobre valor agregado (IVA) dual, dividindo a tributação sobre o consumo entre o governo federal e os entes subnacionais, inspirada no modelo canadense, é pensada desde 2014. Isso porque o Brasil enfrenta um desafio semelhante ao do Canadá, já que a nossa Constituição Federal também compartilha essa competência tributária entre os entes federados.
5. O IVA incide em todas as etapas da produção e é repassado até o consumidor final, com uma legislação mais uniforme e centralizada. Em contraste, o *Sales Tax* dos Estados Unidos é um imposto de varejo aplicado apenas ao consumidor na última etapa da cadeia de produção, com regras e alíquotas variando entre Estados e Municípios. Apesar de parecer mais simples, o *Sales Tax* apresenta a desvantagem de dificultar o rastreamento de transações.
6. Ao contrário do Canadá, onde a distribuição da arrecadação se baseia em estimativas de consumo tributável por província, no Brasil, com suas alíquotas municipais, a distribuição levaria em conta o local das operações com bens e serviços, o que é facilitado pela adoção da nota fiscal eletrônica. Atualmente 640 entes já utilizam a NFS-e de serviços (19 capitais e 621 municípios), o que corresponde a 65% do volume total de emissões de NFS-e do País e 60% da arrecadação do ISS.
7. A PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, tem por objetivo simplificar a tributação sobre o consumo de responsabilidade dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), bem como implementar um imposto sobre o valor agregado (IVA) dual, propondo alterações profundas no sistema tributário previsto hoje na Constituição Federal.

8. Na esfera federal, a PEC 45/2019 propõe a extinção das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (art. 126 do ADCT), unificadas em uma só contribuição social chamada de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (art. 195, inciso V, da CF/1988). Também propõe a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 129 do ADCT), substituído pelo imposto sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Imposto Seletivo) (arts. 153, inciso VIII, da CF/1988).
9. No âmbito subnacional, é proposta a extinção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) (art. 129 do ADCT), substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com legislação única nacional e competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal. Cada ente subnacional poderá fixar sua alíquota, que será única em seu território, ressalvadas as exceções constitucionais.
10. A CBS e o IBS terão base ampla de tributação, incidindo sobre todas as operações com bens (materiais e imateriais) e serviços, inclusive importados, sem possibilidade de concessão de incentivos e de benefícios financeiros ou fiscais, ressalvadas as exceções constitucionais (art. 156-A, § 1º, incisos I, II e X, e art. 195, § 15, da CF/1988).
11. De modo a simplificar a tributação sobre o consumo, a CBS e o IBS terão (a) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (b) as mesmas imunidades; (c) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e (d) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento (art. 149-B da CF/1988).
12. Esses tributos não incidirão nas operações de exportações, nem nos investimentos, uma vez que

terão não cumulatividade plena. Assim, será compensado o que for devido com o que foi cobrado nas operações antecedentes da cadeia de produção, com garantia de ressarcimento financeiro do saldo credor ao contribuinte, na forma e no prazo estabelecido em lei complementar (art. 156-A, § 1º, incisos III e VII, § 5º, inciso III, e art. 195, § 15, da CF/1988).

13. No que tange à transparência, a CBS e o IBS serão tributos cobrados “por fora”, ou seja, não integrarão a sua base de cálculo (art. 156-A, § 1º, inciso IX e art. 195, § 15, da CF/1988). A cobrança do IVA dual será realizada com base na somatória das alíquotas da CBS (União) e do IBS (este compreendendo as alíquotas do Estado e do Município do destino) (art. 155-A da CF/1988).
14. A PEC 45/2019 altera o modelo atual de tributação na origem do ICMS e desloca para o ente federativo de destino do consumo do bem ou serviço (art. 156-A, § 1º, inciso VII, da CF/1988), o que mitiga o risco de concessão de benefícios tributários como instrumento de guerra fiscal. No entanto, a alteração da arrecadação dos entes subnacionais da origem para o destino seguirá um regime de transição que durará até 2078, além da permanência de um seguro receita até 2098, visando dar condições aos entes que muito se beneficiam da arrecadação na origem minimizarem ou até mesmo zerarem suas perdas.
15. Este relatório é composto por três partes, subdivididas em onze capítulos principais, além desta introdução, da conclusão e das sugestões. A primeira parte do desenvolvimento trata dos impactos econômicos e fiscais, dividida nos capítulos 1 a 3 (1 – Impactos na economia como um todo; 2 – Impactos nos setores da economia; 3 – Impacto nos Estados e Municípios). A segunda parte apresenta uma análise da estimativa de alíquota e das exceções, nos capítulos 4 a 7 (4 – Avaliação da estimativa; 5 – Custo de oportunidade de regimes especiais e específicos; 6 – Desoneração da cesta

básica e *cashback*; 7 – Gastos tributários avaliados pelo TCU). A terceira parte trata da governança da tributação sobre o consumo, nos capítulos 8 a 11 (8 – Conselho Federativo do IBS; 9 – Regulação e pagamento centralizado do IBS; 10 – Contencioso tributário administrativo e judicial; e 11 – Controle externo do Conselho Federativo).

IMPACTOS ECONÔMICOS E FISCAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

1. IMPACTOS NA ECONOMIA COMO UM TODO

16. A PEC 45/2019 busca introduzir um imposto sobre valor adicionado (IVA) no Brasil, de base ampla, totalmente não cumulativo e com base no princípio do destino. Assim, considera-se importante, a fim de trazer o necessário embasamento às análises desenvolvidas sobre cada um dos assuntos relacionados no Plano de Trabalho do GT, e trazer à baila elementos constantes dos principais estudos nacionais e internacionais.
17. Uma das premissas da reforma é a manutenção da carga tributária brasileira atual, a qual, em 2022, chegou a 33,7% do PIB, sendo 22,8% do Governo Federal, 8,6% dos estados e 2,3% dos municípios. Porém, apenas 10,1% do PIB está alocado para políticas públicas federais. A Previdência Social utiliza 8% do PIB e outros 4,7% do PIB são transferências federais de receitas que pertencem aos estados e municípios. Portanto, estados e municípios possuem receitas que representam 15,5% do PIB, somando as suas receitas próprias e as transferências federais.
18. Segundo o estudo mais recente do Tesouro Nacional sobre carga tributária, a tributação sobre bens e serviços representa 40% da carga tributária total em 2022 chegando à monta de 13,44% do PIB, sendo o ICMS responsável por mais da metade (6,98% do PIB), com arrecadação superior a R\$ 692 bilhões.

19. O tributo federal sobre o consumo que mais arrecada é a COFINS, chegando em 2022 ao montante de R\$ 271 bilhões (2,74% do PIB), ficando à frente do maior tributo municipal, o ISS, que em 2022 arrecadou R\$ 107 bilhões (1,08% do PIB).
20. Tendo em vista os vultosos montantes dos tributos mencionados, os quais serão unificados num IVA dual, mostra-se extremamente relevante o estudo dos impactos da proposta em toda a economia.

1.1 Desenho do IVA e crescimento econômico

21. De acordo com Stoilova (2017), os impostos sobre o consumo são geralmente recomendados como propícios ao crescimento (embora sejam regressivos) devido à presunção de que o sistema tributário, mais fortemente dependente do consumo, minimiza os efeitos distorcivos na tributação sobre os fatores de crescimento (trabalho, capital e progresso tecnológico). Os dados empíricos avaliados estão em consonância com a teoria macroeconômica.
22. A pesquisadora avaliou o impacto da estrutura fiscal no crescimento econômico nos 28 Estados-Membros da União Europeia no período 1996–2013. A análise descritiva centra-se nas diferenças entre países em termos de carga fiscal total e concepção da estrutura fiscal, enquanto a análise empírica estuda o impacto da tributação no crescimento econômico através de regressões em dados de painel agrupados.
23. Como conclusão, a pesquisadora apontou que o imposto sobre o consumo, tal como o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), apresenta uma influência negativa no crescimento econômico. Embora pretenda ser um imposto proporcional universal sobre o consumo, a pesquisadora pontuou que, na verdade, o IVA tem uma variedade de exceções e taxas reduzidas nos Estados-Membros da União Europeia que o coloca longe da eficiência, flexibilidade, justiça e consistência com o crescimento.

24. A fim de qualificar o debate, estudo publicado por Santiago Acosta e Atsuyoshi Morozumi em 2019 buscou identificar se o desenho de um imposto é importante fator para o crescimento. Reunindo um novo conjunto de dados para 30 países da OCDE durante o período 1970-2016, o artigo examinou se o IVA pode ter efeitos diferentes no crescimento a longo prazo, dependendo se é aumentado através da taxa de referência ou através da “eficiência C” (uma medida do afastamento do IVA de um imposto perfeitamente aplicado e cobrado a uma taxa única sobre todo o consumo).
25. Foram duas as principais descobertas dos pesquisadores. Em primeiro lugar, para uma determinada receita fiscal total, um aumento do IVA, financiado por uma queda nos impostos sobre o rendimento, só promove o crescimento quando o IVA é aumentado através da “eficiência C”. Em segundo lugar, para uma determinada receita do IVA, um aumento na eficiência, compensado por uma queda na taxa normal, também promove o crescimento.
26. A implicação é, portanto, que nos países da OCDE, o alargamento da base do IVA através de menos taxas reduzidas e isenções é mais propício a um maior crescimento a longo prazo do que um aumento na taxa normal. Estes dados empíricos avaliados estão de acordo com a teoria microeconômica.
27. De fato, todas essas conclusões com base em dados empíricos reforçam as conclusões anteriores baseadas em modelos teóricos. Estudo do Congressional Budget Office (CBO) de 1992, elaborado para subsidiar o Congresso americano no debate sobre a proposta de implantação do IVA nos Estados Unidos, já demonstrava o efeito deletério das exceções e das alíquotas diferenciadas para o crescimento econômico:

Quando os impostos distorcem o comportamento, os recursos econômicos são mal distribuídos, fazendo com que parte do seu valor seja desper-

diçado. Os impostos que causam menos desperdício são obviamente fontes de receitas mais eficientes. Se um IVA é mais eficiente do que uma sobretaxa de rendimento, e em que medida, dependeria de quão ampla e uniformemente o IVA tributa o consumo. De acordo com as simulações, se o IVA tributasse todo o consumo a uma taxa fixa, o benefício econômico da alocação de recursos de forma mais eficiente seria equivalente a um aumento de 0,4 % na produção nacional, ou cerca de 20 bilhões de dólares anuais. Mas se o IVA fosse como os realmente utilizados na Europa – com múltiplas taxas de imposto e numerosas preferências fiscais – o benefício econômico seria provavelmente insignificante.

28. Nas simulações efetuadas pelo CBO, usando modelos de equilíbrio geral computável, o custo das exceções e da adoção de alíquotas variadas no crescimento, em comparação com uma alíquota única e base ampla, é da ordem de 0,4% do produto americano ao ano, o que equivaleria a 20 bilhões de dólares na época (em torno de 100 bilhões de dólares, em números de 2022).
29. Diversos outros estudos apresentam a mesma evidência para economia de outros países, como por exemplo Noruega, Austrália e Alemanha.
30. Todos esses estudos lançam luz sobre um aspecto negligenciado sobre a existência de múltipla alíquotas e exceções. De maneira geral, diversos especialistas apontam que o aumento da alíquota padrão é o principal (ou o único) efeito das exceções ao IVA ideal. Na verdade, esta é a consequência imediata e óbvia da ineficiência introduzida ao sistema tributário.
31. A consequência mediata e silenciosa é que existe um custo muito elevado em termos de crescimento econômico, portanto, passível de ser medido em termos monetários, pela escolha de um sistema com várias exceções e que não é o mais eficiente possível.

32. Esses estudos são especialmente valiosos para a reforma em discussão no país. Dado que a proposta da reforma é de não aumentar a carga tributária sobre o consumo, as melhores evidências empíricas e teóricas apontam que o IVA dito “ideal”, sem exceções, é realmente o melhor modelo para promover o crescimento.

1.2 Impactos no PIB

33. Alguns estudos abordam os impactos macroeconômicos específicos da PEC 45 sobre a ótica da eficiência e da equidade, tanto de maneira consolidada para o Brasil, a ser visto agora, como em relação aos impactos setoriais e federativos, vistos em sequência.
34. Um dos primeiros estudos foi produzido por Bráulio Borges, pesquisador associado do IBRE/FGV, para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) em 2020. O autor procurou estimar mudanças no PIB potencial do Brasil ocasionado por força da PEC 45. Para tanto, utilizou modelo de equilíbrio geral com quatro variáveis exógenas ao modelo (estimativa do impacto da redução do custo do investimento em ativos fixos, indicadores de conformidade tributária, de exigências administrativas e de corrupção/favorecimento).
35. Os resultados encontrados foram expressivos. As mudanças consideradas nas quatro variáveis exógenas afetadas pela reforma tributária resultariam em um aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos (2021-2035) e de 24% no longo prazo. Esse impacto decorre principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que geram uma elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.
36. Embora o próprio autor tenha declarado uma série de limitações, o estudo não foi poupado de críticas. Os professores Pedro Valls e Emerson Mar-

çal, da EESP/FGV, e José Roberto Afonso, Vagner Ardeo e Geraldo Biasoto elaboraram comentários a respeito das premissas e metodologias utilizadas no estudo.

37. Bráulio Borges apresentou réplica aos comentários efetuados, defendendo alguns pontos de seu trabalho e apontando outros dois estudos que também apresentam ganhos de produtividade em função da reforma.
38. No primeiro, Edson Domingues e Débora Freire, 2020, também em trabalho encomendado pelo CCI-F, apresentam projeções, por meio de equilíbrio geral computável, dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos de uma reforma tributária nos moldes da proposta na PEC 45/2019 (até então ainda em discussão na Câmara).
39. No exercício padrão (sem seletivos), é projetada a alíquota de IBS que mantém inalterada a carga tributária dos tributos alvo da reforma (aproximadamente 11,9 % do PIB em 2015). A alíquota do IBS seria de 26,3% no cenário padrão (sem impostos seletivos) e de 24,2% no cenário base (com impostos seletivos).
40. Nos cenários sem o efeito produtividade, o impacto no PIB seria da ordem de 4,14%. Todos os agregados macroeconômicos apresentariam desvio positivo (consumo das famílias, investimentos, exportações e importações). Merece destaque o grande aumento do investimento nos cenários padrão e base (superior a 16%), o que mostra, segundo os autores, o quanto as distorções do atual sistema tributário impactam a acumulação de capital na economia brasileira.
41. Foram simulados outros dois cenários, desta vez com ganhos de produtividade, um, otimista, supondo que a produtividade do capital se eleva de modo a que o crescimento do PIB alcança 20% no longo prazo (segundo estimativa de Bráulio Borges, 2020, para o aumento do PIB potencial em 15 anos); outro, mais conservador, supondo que

a produtividade do capital se eleva de forma a produzir um aumento do PIB potencial de 12% no longo prazo. A incorporação do efeito de produtividade de longo prazo eleva o efeito positivo na economia (PIB) a 12% no cenário conservador e a 20% no cenário otimista.

42. No segundo estudo apontado por Bráulio Borges, João Oliveira, 2020, busca analisar os impactos econômicos, regionais e setoriais de mudanças na estrutura de cobrança dos impostos sobre consumo no Brasil e avaliar se os efeitos dessas mudanças no tempo sobre o nível de emprego, produção e produtividade nas dimensões regional e setorial, em diferentes cenários contrafactuais alternativos.
43. Oliveira elaborou um modelo de equilíbrio geral dinâmico com três cenários: i) a alíquota de 25% do IBS com transição de dez anos; ii) a alíquota de 26,9% do IBS com transição de seis anos; e iii) a alíquota de 26,9% do IBS com transição de dez anos. O pesquisador optou por não acrescentar ganhos adicionais de produtividade por acreditar “que não se encontrou na literatura qual o nível de ganhos de produtividade com a diminuição de custos e com a diminuição da complexidade no sistema tributário”.
44. O autor obteve os seguintes resultados: ao final da transição (2029), o PIB cresce 5,47% para o choque i), 1,51% para o choque ii) e 1,96% para o choque iii). Ao final do período simulado (2033), esse crescimento é de 5,42%, 1,73% e 1,95%, respectivamente.
45. O pesquisador apresenta dois resultados interessantes. O primeiro é que a diferença de alíquotas entre os choques i) e iii), de 1,9 ponto percentual (p.p.), representa um ganho adicional de variação no PIB de 3,48 p.p., algo já esperado pela teoria microeconômica, dado que quanto maior a alíquota, maior o “peso morto da economia”. O segundo ponto, nem tão esperado assim, é que a transição em menor tempo – no caso do choque ii), em seis anos – leva a resultados menores que os demais (dez anos).

46. O período propriamente dito de transição na proposta da PEC 45 é de cinco anos, com três anos anteriores para realização do teste de alíquota e dois anos, anteriores ao teste, para definição de leis e normas infralegais, totalizando dez anos. Os resultados obtidos por Oliveira indicam que a proposta em discussão no Senado de redução do período de transição para a substituição do ICMS e ISS pelo IBS pode não representar o melhor caminho para a PEC 45 em termos de eficiência econômica, tendo em vista a economia leva certo tempo para absorver os choques gerados pela reforma.
47. Embora os estudos não sejam totalmente comparáveis, percebemos que o modelo de Edson Domingues e Débora Freire é bem menos sensível ao aumento de alíquota que o estudo de Oliveira. Segundo os autores, um aumento de 2,1 p.p. na alíquota padrão (24,2% a 26,3%) causou uma redução no PIB potencial de apenas 0,15 p.p. (4,14% a 3,99%).
48. Em um esforço de tentar compatibilizar os resultados dos três estudos, Bráulio Borges elaborou outra nota expurgando alguns ganhos de produtividades não simulados nos outros dois modelos e encontrou um ganho de produtividade de 6,3 p.p. em 2033, um pouco mais próximo dos 3,99 p.p. simulados por Débora e Edson (alíquota de 26,3%) e dos 5,14 p.p. de João Oliveira (com alíquota de 25%), para o mesmo período.
49. Ressalta-se que a comparação, para ser mais justa, deveria ter sido feita com os 1,95 p.p. obtidos por Oliveira com a alíquota única de 26,9%, bem mais próxima da alíquota de Débora e Edson (26,3%) e de um dos cenários recentemente simulados pelo Ministério da Fazenda (27%).
50. Cabe salientar que todos os três estudos mencionados foram realizados antes da proposta final aprovada pela Câmara dos Deputados. Tendo em vista que foram ampliadas as isenções e exceções, a tendência desses estudos é estar superestimando os efeitos benéficos esperados pela reforma.

51. Por fim, em estudo mais recente, Ferreira, Delalibera, Gomes e Soares (2022) quantificaram os efeitos da dispersão tributária (tarifas não uniformes) e da cumulatividade sobre a produção agregada e real dos setores da economia, o bem-estar da população e a forma da cadeia produtiva. O exercício consistiu em retirar primeiro a heterogeneidade das taxas (“reforma uniforme” – algo como um IVA com cumulatividade) e no segundo momento retirar também a cumulatividade (“reforma completa” – IVA ideal).
52. No principal resultado obtido pelos autores, a “reforma completa”, que elimina a dispersão tributária e a tributação cumulativa, leva a ganhos de bem-estar e de PIB real de 1,86% e 7,84%, respectivamente. Quando apenas a heterogeneidade é levada em conta, chamado de “reforma uniforme”, esses ganhos caem para 1,69% e 5,97%, respectivamente. Pelo menos no caso do Brasil, a dispersão tributária (causada pelas exceções à alíquota padrão) parece ser mais problemática do que a tributação cumulativa.
53. Em resumo, todos os três estudos avaliados convergem em dois pontos: i) indicam crescimento e ganhos de produtividade (heterogêneos) com a reforma, motivados pela melhor alocação dos recursos na economia, e ii) explicitam que aumentos da alíquota e exceções geram custos de oportunidade em termos de crescimento econômico (com sensibilidades distintas).

2. IMPACTOS NOS SETORES DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS

54. Vários estudos foram apresentados pelos mais diversos setores da economia, todos preocupados com o impacto geral causado pela reforma. Embora vários estudos tenham sido avaliados, optou-se por abordar apenas dois estudos brasileiros e um internacional, basicamente por alguns problemas técnicos encontrados.

55. Normalmente, modelos de equilíbrio geral são os tipos mais usados para verificar os impactos de uma mudança estrutural na economia e na relação entre componentes selecionados da economia.
56. Vários estudos se limitam apenas a comparar a alíquota tributária supostamente incidente hoje, com a alíquota geral que possivelmente será aplicada (e que ainda é desconhecida) e apontam aumento da tributação do setor, desconsiderando todos os demais efeitos na economia.
57. Em primeiro lugar, existe uma séria dificuldade de se estabelecer até mesmo qual a carga de cada família ou empresa enfrenta hoje, dada a falta de transparência e complexidade do sistema atual. Estimativas de carga tributária por setores apresentam uma tributação média, mas cada empresa enfrenta uma tributação diferente, tendo em vista que os impostos incidem sobre bens e serviços e não sobre setores inteiros. Uma simples mudança na cesta de bens e serviços vendida por determinada empresa afeta a tributação total incidente, por exemplo. Sem falar nos benefícios e isenções, contencioso tributário e uma série de medidas que podem gerar redução (ou aumento) da alíquota efetiva.
58. Outros estudos não consideram o fato de que consumos intermediários e exportações sofrem impactos distintos do consumo final, por exemplo. Outros consideram impactos apenas nos preços do setor, desconsiderando que a reforma também tende a aumentar a renda das pessoas.
59. Outro ponto importante é que as pessoas consomem cestas de produtos e serviços variados. Se os preços relativos de outros bens consumidos ficam mais baratos, sobram mais recursos para consumo do serviço que ficou nominalmente mais caro, por exemplo (efeito renda). Além disso, quanto maior a renda, maior a importância do consumo de serviços.

60. Desta forma, estudos parciais e que não demonstrem os impactos das interações entre os setores não são a melhor maneira de avaliar os possíveis efeitos da reforma tributária. Desta forma, foram avaliados apenas modelos de equilíbrio geral.
61. Outro fator importante para análise é que existe uma dúvida em relação à correta interpretação dos dados destes modelos. Os resultados do modelo são dados em termos relativos ao cenário de referência, e não em termos absolutos.
62. Se determinado setor apresenta um crescimento negativo de 10% em 15 anos, por exemplo, isso significa que o setor vai crescer 10% menos que o crescimento de referência da economia. O crescimento médio anual da economia brasileira nos últimos 40 anos é de 2,3%.
63. Usando um crescimento conservador de 2%, em 15 anos, a economia teria crescido 34,58% nesse período. Assim, o setor do exemplo acima, com decréscimo relativo de 10% em 15 anos, teria um crescimento real de 24,58% no mesmo período. Isso equivale a um crescimento real de 1,47% ao ano. Isso, desconsiderando que a economia, como um todo, pode vir a ter ganhos de produtividade, aumentando também os ganhos do setor.
64. Voltando aos estudos disponíveis, o primeiro a ser avaliado é o dos professores Edson Domingues e Débora Freire, já citado anteriormente. De acordo com o cenário mais negativo simulado, ou seja, com a maior alíquota do IBS (26,3%) e desconsiderando qualquer ganho adicional de produtividade na economia, a não ser a realocação da produção de forma eficiente pela implementação do IVA, todos os setores apresentam, no agregado, tanto ganhos em produtividade (agropecuária 3,32%, indústria 8,38% e serviços 2,50%), como redução no custo dos insumos (agropecuária -12,01%, indústria -8,40% e serviços -8,62%).
65. Decompondo todos os 68 setores da economia, o maior impacto negativo em termos relativos é o

do setor de serviços para pessoas físicas, com decréscimo de 7,2% em 15 anos. Conforme dito anteriormente, esses valores são em termos relativos ao cenário de referência do PIB.

66. Isso equivale dizer que o setor menos beneficiado (desconsiderando os benefícios setoriais) no estudo dos pesquisadores, considerando o crescimento conservador da economia em 2% ao ano, apresentará 27,38% de crescimento real em 15 anos, o que equivale a 1,62% de crescimento real anual no período.
67. O segundo estudo disponível foi produzido por João Oliveira em 2023, como uma atualização do estudo discutido no capítulo anterior, basicamente por força das alterações produzidas no substitutivo da PEC 45 que seria votada na Câmara dos Deputados.
68. Conforme o autor, esses resultados permitem afirmar que as mudanças nos tributos sobre o consumo tendem a diminuir os efeitos sobre os preços relativos que o sistema atual penaliza os setores industriais.
69. Em relação aos impactos setoriais, o pesquisador agrupou os 68 setores de atividades econômicas no nível das Contas Nacionais produzidas pelo IBGE em dez grupos, para facilitar a visualização. No pior cenário simulado, Oliveira encontrou um decréscimo de 13,8% em 10 anos para o grupo hospedagem e alimentação, que teve o pior desempenho em termos relativos.
70. Isso equivale dizer que o setor menos beneficiado (desconsiderando os benefícios setoriais) no estudo do autor, considerando o crescimento conservador da economia em 2% ao ano, apresentará 7,9% de crescimento real em 10 anos, o que equivale a 0,77% de crescimento real anual no período.
71. Esses estudos estão em linha com uma série de estudos recentes que avaliaram a introdução do

IVA na Índia e na China, avaliando tanto os setores de indústria e serviços, ao nível das firmas, induzem o aumento da produtividade total dos fatores, por meio do aumento do investimento e da inovação, fatores determinantes para o desenvolvimento de longo prazo.

72. Embora sejam diferentes em algumas premissas, escolhas e resultados, os dois estudos brasileiros demonstram, nos piores cenários simulados, que nenhum setor da economia seria prejudicado com a implementação do IVA com base ampla, alíquota única e sem isenções.
73. Tal resultado provém do péssimo estado atual de ineficiência econômica gerado pelo sistema tributário no Brasil. Com base nos melhores estudos disponíveis, a conclusão a que se chega é que não existem motivos técnicos para utilização de alíquotas reduzidas e exceções para determinados setores, tendo em vista que nenhum setor perderia, em termos reais, com a implementação do IBS.
74. Os estudos também demonstram, inequivocamente, que a utilização de alíquotas reduzidas e exceções para determinados setores, a fim de aumentar artificialmente os ganhos de certos setores privilegiados, produzem ineficiências que se espalham por toda a economia, gerando menor crescimento econômico, menor nível de emprego e renda e maiores preços relativos na economia, causando prejuízos para toda a sociedade.

3. IMPACTOS NOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

3.1 Impactos e riscos com a substituição do ISS e do ICMS pelo IBS

75. Dois estudos são relevantes para subsidiar a análise dos impactos nos entes federados. O primeiro estudo, na verdade uma série de estudos publicados pelo IPEA em dezembro de 2019, maio e

agosto e 2023, realizados por Sérgio Gobetti, em conjunto com Rodrigo Orair (nos dois primeiros) e Priscila Monteiro (nos dois últimos), apresenta várias simulações do impacto redistributivo da reforma tributária para as receitas dos estados e municípios. O estudo mais recente incorpora alterações promovidas no texto recentemente aprovado pela Câmara dos Deputados.

76. De acordo com o último estudo disponível, desconsiderando ganhos de crescimento, a reforma beneficiará 78% das 27 unidades federadas (incluindo todas as 12 de menor produto interno bruto per capita) e, individualmente, 60% dos estados e 82% dos municípios.
77. Segundo o estudo, a regra de transição de 50 anos aprovada junto do seguro constituído com 3% da receita do novo imposto garante que nenhum estado terá queda de arrecadação em relação aos valores atuais, mesmo sob cenários mais pessimistas de crescimento da economia. Caso o PIB cresça em média 1,5% ao ano, o estado com o pior desempenho arrecadatário terá crescimento de 0,9% ao ano – um diferencial de 0,6 ponto percentual a menos por ano, em decorrência da mudança gradual da tributação da origem para o destino.
78. No caso das cidades, nenhuma capital e no máximo 32 municípios muito ricos correm o risco de ter queda de arrecadação em algum momento da transição, considerando um cenário mais pessimista no que diz respeito ao crescimento da economia. Estão inclusos, neste caso, municípios que possuem receita per capita de ICMS e ISS três vezes maior do que a média nacional, mas mesmo para essas cidades a transição vai suavizar o impacto sobre suas receitas, permitindo que seus orçamentos sejam ajustados gradualmente à nova realidade.
79. A redistribuição de receitas prevista na esfera municipal reduziria em 21% o grau de desigualdade entre os municípios, medido pelo Índice de Gini. A grande diferença hoje existente entre os municí-

pios mais ricos e mais pobres deve cair em todas as unidades da federação.

80. Em resumo, as simulações indicam que a longa regra de transição, combinada com o seguro receita e o possível maior crescimento da economia proporcionado pela reforma tributária, pode propiciar ganhos para a maioria dos entes federados ao mesmo tempo que evita ou atenua as perdas de uma minoria, sobretudo nas duas primeiras décadas posteriores às mudanças.
81. Outro estudo que apresenta algumas estimativas de impacto nos entes federados foi produzido por Oliveira e já citado anteriormente. Ao contrário do estudo anterior, o trabalho de Oliveira contribui com uma visão dinâmica da alteração dos fatores de produção em função da melhoria alocativa, mas decompõe os impactos apenas ao nível dos estados.
82. De acordo com o estudo, oito unidades federativas apresentam decréscimo relativo de PIB. Entretanto, todas com perdas marginais. Roraima, unidade com as maiores perdas, apresenta redução acumulada relativa de 1,71% de seu PIB em seis anos.
83. Dezenove estados apresentam crescimento de PIB. Apenas dois deles têm crescimento superior a 3% em seis anos em razão da reforma tributária. Distrito Federal e Minas Gerais apresentam os maiores crescimentos, um pouco abaixo de 4%.
84. Ressalta-se, mais uma vez, que os resultados são em termos relativos. Desta foram, segundo o estudo de Oliveira, com um crescimento anual observado atualmente (cerca de 2%), nenhum estado apresenta perda real com a reforma tributária, apenas alguns estados cresceriam abaixo da média.
85. Ao contrário do que foi visto com a avaliação dos impactos setoriais, onde todos os dados indicam que nenhum tipo de intervenção para compensa-

ção setorial é recomendável, tendo em vista que todos os setores serão beneficiados, em termos reais, mesmo nos piores cenários (sem ganhos de produtividade que não sejam oriundos da otimização dos fatores de produção), enfrentamos uma situação praticamente oposta quando se trata de impactos federativos.

86. Mesmo nas melhores situações possíveis, com elevados ganhos de produtividade e crescimento da economia, os estudos indicam que, ainda assim, existe possibilidade de que alguns entes federativos, notadamente alguns municípios em especial, percam receitas, em termos reais, com a reforma tributária.
87. Basicamente esse fato decorre da ordem de grandeza das distorções federativas atualmente existentes, que é bem maior que as distorções setoriais. Segundo Sérgio Gobetti, esse problema fica muito evidente quando verificamos que os 61 municípios que mais arrecadam ISS concentram 43% de toda a receita do imposto, embora possuam apenas 12% da população e não mais do que 27% do PIB dos setores de serviços.
88. Outro fato que emerge da análise dos dados é que 58,35% das cidades brasileiras não conseguem arrecadar de ISS nem R\$ 100,00 por habitante/ano. Em média, esses 3.249 municípios classificados como pobres, em relação ao ISS, arrecadam R\$ 47,00 por habitante. Outros 2.214 municípios (39,76%) arrecadam, em média, R\$ 222 por habitante/ano, o que demonstra a frágil situação de independência financeira da maioria absoluta dos municípios.
89. De fato, uma pequena redução na transferência de recursos voluntários, como a redução de repasse de convênios, por exemplo, já é suficiente para estrangular o orçamento de maioria dos municípios pobres, como mostrou recente levantamento feito pela Confederação Nacional de Municípios (CNM).

90. As distorções observadas no ISS, concentrado nos grandes centros e em pequenos paraísos fiscais, bem como no ICMS, centralizado em municípios sede de megaempreendimentos, como polos petroquímicos, hidrelétricas, grandes complexos industriais e usinas, tendem a ser diminuídas com o IBS.
91. Dito de outro modo, o novo modelo traz, de maneira implícita, um efeito de equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos estados e municípios, alinhado com o comando constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais na ordem econômica.
92. Um terceiro estudo bastante comentado foi realizado pelo Instituto Mauro Borges, do Governo do Estado de Goiás, abordando os impactos da reforma tributária nos municípios goianos.
93. Ocorre que o estudo publicado apresenta resultados parciais, abordando apenas os impactos da mudança da cota-parte do ICMS e do IPI, sem abordar os impactos da mudança no ISS da origem para o destino. Desta forma, não foi possível comparar os resultados obtidos com os estudos anteriores.
94. Quanto aos riscos das medidas, foram identificados dois conjuntos de riscos associados aos efeitos federativos causados pela proposta de reforma tributária, um relacionado à utilização da receita líquida média de 2024 a 2028 como base de cálculo para partilha do IBS seguindo os critérios vigentes, e outro referente ao Fundo de Desenvolvimento Regional.
95. **Risco 1: Devido à baixa qualidade da informação fiscal/contábil dos entes subnacionais, especialmente de municípios, poderá ocorrer a superestimação das receitas líquidas de 2024 a 2028, o que poderá levar a municípios receberem per-**

centuais maiores do que deveriam da arrecadação do IBS, desvirtuando a forma de divisão dos recursos pretendida.

96. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publica anualmente o Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi (Ranking Siconfi). O objetivo do Ranking Siconfi é avaliar a qualidade da informação e a consistência dos relatórios e demonstrativos contábeis e fiscais que a STN recebe de todos os entes federativos.
97. De posse dos dados recebidos no Siconfi, a STN realiza análises para pontuar a qualidade da informação encaminhada. Entre as análises realizadas, constam verificações de cumprimento da legislação, do cumprimento de regras estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e, principalmente, de consistência entre os demonstrativos entregues.
98. O Ranking Siconfi, além de ordenar os entes subnacionais em ordem de desempenho nas checagens, atribui uma nota de “A” a “E” a depender do percentual de checagens que o ente subnacional seja aprovado. No entanto, destaca-se que o objetivo primário do Ranking é avaliar a consistência das informações contábeis prestadas. O Ranking não se presta, por exemplo, a avaliar se a parcela de receita tributária arrecadada indicada nos demonstrativos está embasada em comprovantes fiscais adequados.
99. No referido ranking, mais de um terço dos municípios do país não apresentam sequer 75% (notas D e E) de consistência entre as informações que publicam, o que aumenta a probabilidade de o risco se materializar.
100. **Risco 2: Devido ao desenho do Fundo de Desenvolvimento Regional, poderá ocorrer risco fiscal para a União.**
101. Por fim, cabe destacar dois pontos importantes sobre o desenho do Fundo de Desenvolvimento

to Regional (FDR), que foi criado, em tese, para que os estados mais pobres possam investir em infraestrutura e reduzir seus diferenciais de produtividade em relação aos mais ricos. Na prática, o FDR foi criado para compensar o fim da guerra fiscal entre os estados, tendo em vista que já existem Fundos Constitucionais e Fundos de Desenvolvimento Regionais com o mesmo propósito.

102. Conforme observado por Manoel Pires, a proposta de FDR foi lançada nas discussões da reforma tributária de 2012, com a MP 599, que previa dois tipos de repasses. O primeiro estruturado na forma de financiamentos (R\$ 222 bilhões) e o segundo na forma de transferências (R\$ 74 bilhões) por um período de 20 anos.
103. O autor destaca que, para se ter uma ideia de grandeza, a proposta original previa que, em 2022, os repasses totais fossem de R\$ 16 bilhões, sendo R\$ 12 bilhões para financiamentos e R\$ 4 bilhões na forma de transferências. Entretanto, vários envolvidos na discussão da reforma tributária têm sugerido que o FDR repasse R\$ 100 bilhões anuais aos estados, a serem custeados pela União. O Relator da reforma na Câmara chegou a mencionar repasses de R\$ 50 bilhões.
104. Como é possível perceber, o valor de R\$ 100 bilhões é mais de seis vezes o montante que balizou as discussões na época da MP 599, entretanto não existe fonte de recursos, prazo e nem valor definido na reforma atual, deixando os temas para lei complementar. Supostamente, a fonte de recursos viria do crescimento econômico adicional gerado pela reforma.
105. Ocorre que, segundo cálculos do autor, se o crescimento econômico for da ordem de 5% ao ano, cenário que acredita ser mais crível, não seria possível criar um fundo com aportes R\$ 50 bilhões. Aportes de R\$ 100 bilhões exigiriam crescimento da ordem de 10%, o que considerou otimista. Desta forma, existe risco do fundo gerar pressão adicional sobre a arrecadação.

106. Embora o autor não tenha citado, o mesmo problema ocorre com o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e, apenas em relação à fonte de financiamento, com o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais, que ao menos possui prazos e valores definidos.
107. O segundo ponto é que, apesar dos principais estudos demonstrarem que, provavelmente, nenhum estado terá perda real de arrecadação, o FDR só compensará os estados e não os municípios. Desta forma, as prefeituras já se articulam para também serem atendidas, o que deve gerar pressões adicionais de recursos e maior risco fiscal para a União.

3.2 Substituição do IPI pelo IS

108. A seguir realiza-se uma análise acerca da instituição do imposto seletivo (IS), previsto no inciso VIII, do art. 153, contido no texto do substitutivo da PEC 45/2019, que chegou ao Senado Federal. O imposto seletivo tem por objetivo substituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e está previsto nos seguintes termos:

Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre:

VII - produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

(...)

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I - não incidirá sobre as exportações;

II - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e

- III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos.
109. Conforme o texto, a imposto seletivo incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. Nota-se, de pronto, que a definição do que pode ser considerado prejudicial à saúde e ao meio ambiente, e que, portanto, será gravado pelo imposto, caberá à lei ordinária.
110. O texto da PEC 45 dispõe ainda que Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência de IBS e CBS, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a compensar, de 2027 a 2033, no caso da União, a redução da receita do IPI, deduzida da receita proveniente do IS (art. 2º do substitutivo).
111. Ademais, há previsão, no art. 7º do substitutivo, para que a partir de 2027 a União compense eventual redução no montante dos valores entregues a Estados e Municípios (art. 159, I e II) em razão da substituição da arrecadação do IPI pela arrecadação do IS, nos termos de lei complementar.
112. Enquanto lei complementar não dispuser sobre a matéria, a entrega dos recursos do IS a Estados e Municípios: observará os critérios e as condições da Lei Complementar 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações (art. 159, I); observará a Lei Complementar 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações (art. 159, II).
113. Essa compensação terá como referência a média de recursos transferidos de IPI, de 2022 a 2026, atualizada na forma da lei complementar; observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos a Estados e Municípios (art. 159, I e II); será atualizada pela variação do produto da arrecadação da CBS.
114. Frente a esse cenário, percebe-se que é muito difícil estimar com precisão de quanto seria a

arrecadação do IS, uma vez que a alíquota e a definição de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente caberá à lei ordinária. No entanto, é possível supor cenários e a partir deles realizar estimativas de arrecadação para esse novo imposto.

115. A média anual a valores correntes do valor de IPI transferido a Estados e Municípios, entre 2018 e 2022, foi de R\$ 4,72 bilhões. Desse modo, em tese, uma arrecadação de IS que se aproxima desse patamar reduziria a pressão fiscal sobre a União, mas essa estimativa carece, necessariamente, da definição dos bens e serviços sujeitos ao imposto seletivo, o que será objeto de lei no futuro.
116. Tendo em vista que a União compensará eventual perda de arrecadação do IS em relação ao IPI, não se vislumbram riscos para a diminuição de arrecadação do FPM e do FPE devido à instituição do imposto seletivo. Entretanto, pode ocorrer aumento de rigidez fiscal para a União, uma vez que recursos de livre destinação passariam a ser direcionados para estados e municípios.
117. Além disso, destaca-se a relevância da lista de produtos sujeitos à incidência do IS, a ser definida por lei ordinária, na medida em que, sob diferentes perspectivas, uma série de bens e serviços podem ser considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Diante disso, ressalta-se a importância de amplo e qualificado debate em torno da lei ordinária que definirá esses bens e serviços.
118. Outro ponto que merece ser destacado é a previsão do § 6º, inciso II. Ao prever que o IS integrará a base de cálculo de outros tributos, inclusive do imposto sobre bens e serviços (IBS) e da contribuição sobre bens e serviços (CBS). Essa opção de incluir o IS na base de cálculo do IBS e CBS se dá em detrimento da adoção de alíquotas diferenciadas de IVA, o que está de acordo com o IVA ideal.
119. No entanto, essa previsão prejudica o princípio da transparência tributária, insculpido no art. 150, §

5º, da CF/88, o qual ordena que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

ESTIMATIVA DA ALÍQUOTA E DAS EXCEÇÕES

4. AVALIAÇÃO DA ESTIMATIVA

4.1 Modelo SERT/RFB

(Hiato Tributário/Alíquota Padrão)

120. Por meio da Nota Técnica Sert/MF, de 8 de agosto de 2023, e seu Anexo Detalhamento Metodológico, o Ministério da Fazenda apresentou estimativas para as alíquotas-padrão dos novos tributos IBS/CBS, com base no texto do substitutivo à PEC 45/2019 aprovado na Câmara dos Deputados. As estimativas tiveram diretrizes definidas pela Sert e foram geradas dentro de modelo desenvolvido pela SRFB, na linguagem de programação *Python*, adaptado do Modelo de estimativa do *Tax Gap* (hiato tributário) das contribuições Pis/Cofins, também desenvolvido pela Receita Federal (RFB).
121. Na referida Nota Técnica, a Sert/MF esclarece que as alíquotas estimadas são fruto de exercício de simulação e devem ser interpretadas com cautela, tendo em vista serem afetadas por hipóteses sobre variáveis ainda desconhecidas, como a evolução do hiato de conformidade até 2033 e os parâmetros pendentes de regulamentação por futura legislação infraconstitucional.
122. Apesar de as alíquotas apresentadas no estudo não corresponderem a uma previsão exata sobre quais serão as alíquotas-padrão de IBS/CBS, elas são importante insumo para o debate e a tomada de decisão, especialmente com relação ao incremento na alíquota-padrão devido a cada exceção inserida no texto constitucional. Uma alíquota superestimada poderia prejudicar

o consenso político sobre a viabilidade da adoção do IVA no contexto brasileiro. Por outro lado, uma alíquota subestimada poderia dar margem para pedidos de inclusão de mais exceções.

123. Dessa forma, a equipe do TCU realizou sucinta análise crítica do modelo de estimativa, cujas planilhas e códigos-fonte foram disponibilizados em 21 de agosto de 2023, por meio de *link* para pasta compartilhada da RFB. A fim de auxiliar no entendimento do modelo desenvolvido, foram realizadas reuniões com a equipe do Cetad/RFB nos dias 15, 17 e 24 de agosto de 2023, em que o código-fonte e as planilhas utilizadas para modelar os cenários foram apresentadas.

4.2 Visão geral do modelo de estimativa de Tax Gap para Pis/Cofins

124. Conforme explicado no anexo metodológico da NT Sert/MF e no documento de Metodologia do Gap Tributário Pis/Cofins, a abordagem do modelo *Tax Gap* (hiato tributário) estima as bases de incidência de um imposto do tipo IVA a partir de estatísticas macroeconômicas e registros administrativos fiscais, utilizando o método *top down* (“de cima para baixo”). O objetivo é obter três estimativas para a arrecadação: a normativa, a potencial e a efetiva. A partir dessas estimativas, pode-se obter as diferenças (hiatos) entre o cenário ideal e os cenários reais.
125. O modelo da RFB parte dos grandes agregados das Contas Nacionais (CN, do IBGE) e, utilizando os registros do Fisco (ex.: consultas às bases de notas fiscais eletrônicas e de escriturações contábeis de empresas), detalha no nível de produtos e serviços as alíquotas de tributos, isenções, restrições de crédito, créditos presumidos, retenções de fonte, entre outros componentes da estrutura tributária do país.
126. Sobre as bases de incidência identificadas, são aplicados conjuntos de regras tributárias, chegando-se a duas estimativas de arrecadação:

- i) arrecadação normativa (ou nocional ideal): é aquela que seria obtida por meio de um IVA com alíquota uniforme, pleno aproveitamento de créditos e cumprimento perfeito das obrigações tributárias; e
- ii) arrecadação potencial: é a esperada sob as regras vigentes (alíquotas diferenciadas previstas na legislação, isenções, restrições ao aproveitamento dos créditos, regimes especiais, retenções na fonte etc.), admitindo-se cumprimento perfeito das obrigações tributárias.
127. Flexibilizando-se a hipótese de cumprimento perfeito das obrigações tributárias, compara-se a estimativa de arrecadação potencial com a efetivamente observada para se obter uma estimativa de arrecadação efetiva para um imposto do tipo IVA.
128. Com as três estimativas de arrecadação, é possível estimar os dois componentes do *Tax Gap*:
- i) hiato de política: é a diferença entre a arrecadação normativa e a arrecadação potencial e busca mensurar o efeito das políticas tributárias vigentes sobre a arrecadação; e
- ii) hiato de conformidade: é a diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação efetiva e capta o efeito de fatores relacionados ao não cumprimento das obrigações tributárias (evasão, elisão, inadimplência e contencioso).
129. O modelo *Tax Gap* está amparado em uma metodologia internacional, difundida por organismos multilaterais como o Fundo Monetário Internacional (FMI).
130. Dada a complexidade da tributação de bens e serviços no Brasil, a equipe da SRFB realizou uma série de adaptações ao modelo básico do FMI, além de modelar as bases tributáveis com um nível de granularidade suficiente para lidar com as especificidades do modelo brasileiro.

131. Conforme relatório divulgado pela RFB em agosto de 2022 com o resultado da avaliação do *Tax Gap* para Pis/Cofins:

A arrecadação potencial das contribuições PIS e Cofins em conformidade com a política tributária corrente em 2020 foi estimada em R\$ 385.369 milhões (5,17% do PIB), enquanto a arrecadação efetiva em regime de competência foi de R\$ 308.108 milhões (4,13% do PIB), resultando em um **gap de conformidade de R\$ 77.363 milhões, equivalente a 20% da arrecadação potencial** e a 1% do PIB.

4.3. Limitações de certificação do *Tax Gap*

132. Em relação à estimativa do *tax gap* elaborada pela RFB, são necessários alguns esclarecimentos adicionais. Inicialmente cabe destacar que a medição do *tax gap* é considerada uma boa prática internacional e está prevista, por exemplo, na Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT), que é uma ferramenta de diagnóstico abrangente das administrações tributárias. Desta forma, deve-se reconhecer o esforço realizado pela RFB para se alinhar às melhores práticas internacionais.
133. Da mesma forma, a capacidade da administração tributária em identificar corretamente e reduzir o *tax gap* é uma preocupação de muitas Instituições Superiores de Controle (ISC). Austrália, Reino Unido e Estados Unidos publicaram relatórios de auditoria recentes sobre o tema.
134. O GAO trata, explicitamente, como não auditadas as informações sobre *tax gap* no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o que equivale à auditoria financeira no Balanço Geral da União no TCU. O motivo está descrito na página 209 do relatório:

O *tax gap* bruto é a diferença entre o montante do imposto cobrado por lei e o que os con-

tribuintes realmente pagam dentro do prazo. O *tax gap* fornece uma estimativa do nível de não *compliance* global e de cumprimento voluntário durante os períodos fiscais relevantes. As estimativas de *tax gap* fornecem avaliações periódicas sobre a natureza e extensão da não *compliance* para utilização na formulação de estratégias de administração fiscal. A estimativa do *tax gap* é inerentemente desafiadora e requer a avaliação dos méritos de métodos, pressupostos e fontes de dados alternativos. Não existe uma abordagem única que possa ser utilizada para estimar todas as componentes do *tax gap*, pelo que são utilizados vários métodos.

135. Mesmo quando realiza auditorias operacionais o GAO apresenta ressalvas semelhantes:

O IRS utiliza diversas abordagens para estimar os diferentes componentes do *tax gap*, mas estas abordagens têm limitações. As estimativas podem ter erros de medição e amostragem e podem variar na qualidade da informação disponível. Além disso, as estimativas não refletem totalmente todas as áreas do sistema fiscal. Por exemplo, atividades estrangeiras ou ilegais, ativos digitais e alguns impostos sobre o rendimento das sociedades não estão totalmente incluídos porque os dados não são confiáveis ou não estão disponíveis. Apesar dessas limitações, a estimativa do IRS fornece informações úteis sobre as fontes do *tax gap*...

136. Outra boa fonte de informação sobre erros de estimativa no cálculo do *tax gap* é a página da His Majesty's Revenue and Customs (HMRC), equivalente a Receita Federal no Reino Unido, que apresenta informações extremamente bem detalhadas sobre a metodologia do *tax gap* e de como as informações devem ser avaliadas:

Os números apresentados na «Medição dos *tax gaps*, edição de 2023» são as nossas melhores estimativas com base nas informações disponíveis, mas existem fontes de incerteza e de erros poten-

ciais. Isto significa que a estimativa pode diferir do “valor real”, por isso é melhor concentrar-se na tendência dos resultados em vez dos números absolutos ao interpretar os resultados.

137. Devido aos pontos discutidos acima, verificou-se que, mesmo quando realizam trabalhos de auditoria, os órgãos de controle externo não emitem opinião acerca do valor exato do *tax gap*, embora considerem esta informação fundamental para acompanhar o desempenho das administrações tributárias.

4.4 Visão geral do modelo de estimativa de alíquota-padrão IBS/CBS

138. O IBS e a CBS serão cobrados por uma alíquota-padrão aplicável a todos os bens e serviços, à exceção de hipóteses expressamente previstas no texto constitucional, divididas em duas naturezas: i) regimes específicos de tributação, os quais, em sua maior parte, fogem do regime normal de incidência e são de natureza técnica; e ii) tratamentos favorecidos, por meio da adoção de alíquota reduzida de 40% da alíquota padrão ou até mesmo de alíquota zero.
139. Para simulação do potencial arrecadatório em cenários hipotéticos de IVA, a abordagem convencional do *Tax Gap* para Pis/Cofins, foi adaptada pela Sert e pela RFB para utilizar uma lógica invertida.
140. No modelo convencional, são dadas as alíquotas e regras tributárias (variáveis exógenas) e o modelo calcula o hiato de conformidade (variável endógena). No modelo adaptado, a alíquota neutra do IVA (variável endógena) é calculada pelo modelo utilizando duas importantes premissas (variáveis exógenas): de arrecadação efetiva desejada; e de hiato de conformidade.
141. Com relação à primeira premissa, de arrecadação efetiva, foi utilizada a média arrecadada pelos tributos atuais (ISS, ICMS, Pis/Cofins e IPI) nos últimos

dez anos (2013 a 2022), de 12,45% do PIB, segundo informações da STN.

142. Para a premissa acerca do hiato de conformidade tributária, foi utilizado como referência o hiato de conformidade da Hungria, que alcançou o valor médio de 10% no biênio pré-pandemia (2018-2019). Esse valor foi adotado como referência para o hiato tributário em 2033 no cenário denominado “factível” pela Nota Técnica Sert/MF. Além disso, a NT projeta um cenário denominado “conservador”, que utilizou como premissa hiato 50% maior que o cenário “factível”, isto é, de 15%.
143. Entretanto, conforme Nota Executiva da RFB, espera-se uma redução do hiato de conformidade a partir, principalmente, de duas iniciativas que ainda serão desenvolvidas. A primeira se refere à implementação de declaração pré-preenchida para as empresas, com o objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, reduzir o tempo gasto pelos contribuintes com a apuração e declaração do tributo e atingir um incremento na conformidade desses segmentos. Conforme o órgão, estudos realizados nos Estados Unidos e Alemanha apontaram um incremento da conformidade entre 15,5% e 36% com a adoção de declarações pré-preenchidas, em substituição a declarações em branco.
144. A outra iniciativa proposta é o *split payment*, a qual baseia-se no Modelo Miguel Abuhab de cobrança automática do IVA, consistindo na implementação do sistema de retenção na fonte (*split payment*) para a CBS, o que permitirá o recolhimento do tributo concomitantemente à emissão da nota fiscal eletrônica.
145. O modelo mapeou oito cenários hipotéticos para a PEC 45/2019, partindo de um cenário base e adicionando os tratamentos favorecidos de forma incremental. De forma resumida:
 - A) cenário base, que considera alíquota uniforme e a manutenção do Simples Nacional e do trata-

mento favorecido à Zona Franca de Manaus, além dos regimes específicos de tributação de caráter técnico, quais sejam: combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, operações de sociedades cooperativas e compras governamentais;

B) alíquota de 50% da alíquota-padrão para produtos da agropecuária e da cesta básica adicionado ao cenário anterior;

C) alíquota de 50% da alíquota-padrão para serviços de educação privada adicionado ao cenário anterior;

D) alíquota de 50% da alíquota-padrão para serviços de saúde privada adicionado ao cenário anterior;

E) alíquota de 50% da alíquota-padrão para demais bens e serviços adicionado ao cenário anterior;

F) alíquota de 40% da alíquota-padrão para todos os serviços excepcionados até o cenário E;

G) adiciona o efeito da criação de uma cesta básica nacional de alimentos tributada à alíquota zero, supondo que esta corresponderia à metade da cesta básica atual do Pis/Cofins, que é bastante abrangente; e

H) adiciona outros tratamentos diferenciados incorporados no texto pela Câmara dos Deputados, quais sejam: serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, restaurantes, bares e aviação regional, bem como a adoção da alíquota reduzida de 40% da alíquota-padrão para dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, produtos de cuidado básico à saúde menstrual, serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário e produções jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas, além de bens e serviços relacionados

à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

146. A Tabela 1 apresenta os resultados da simulação das alíquotas de referência para IBS/CBS realizada pela Sert e pela SRFB.

Tabela 1: Resultado da simulação das alíquotas de referência de IBS/CBS

CENÁRIO	DESCRIÇÃO	FACTÍVEL	CONSERVADOR
A	Alíquota uniforme + Regimes pré-existentes + Regimes específicos + Imposto Seletivo	20,73	22,02
B	Cenário A + Alíquota reduzida de 50% para produtos agropecuários e da cesta básica	22,39	23,81
C	Cenário B + Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	22,71	24,14
D	Cenário C + Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	23,33	24,77
E	Cenário D + Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços	23,70	25,15
F	Cenário E + Alíquota reduzida de 40%	24,43	25,92
G	Cenário F + Alíquota zero para metade da cesta básica	25,10	26,62
H	Cenário G + Demais favorecimentos	25,45	27,00

Fonte: Nota Técnica Sert/MF, de 8/8/2023.

4.5 Limitações do modelo adaptado para o IBS/CBS

147. O modelo utilizado pela RFB/MF para o cálculo da alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária tem como base o estudo prévio realizado para avaliar o Tax Gap dos tributos PIS/Cofins e foi baseado no modelo do Fundo Monetário Internacional (FMI), modelo este amparado por metodologia conhecida internacionalmente.
148. O estudo do PIS/Cofins mostra, no entanto, que o modelo do FMI não estava preparado para lidar com a complexidade da tributação de bens e serviços no Brasil. O sistema brasileiro possui muitas especificidades, como a presença de diferentes regimes de tributação e regimes especiais, que não são abarcadas pelo modelo do FMI. Nesse contexto, com o intuito de utilizar o modelo no Brasil, foram necessárias diversas adaptações. É possível citar, entre outras adaptações e ajustes realizadas no modelo (Metodologia de Cálculo 1/2020):
- i) Produtos e setores, bem como importações e exportações, foram divididos para assimilar diferentes tratamentos tributários da estrutura política corrente. O modelo do FMI contempla um único vetor de alíquotas de imposto para os produtos, que é o mesmo usado para calcular os débitos da importação e dos produtos domésticos, bem como para calcular os créditos.
 - ii) Divisão de produtos em regimes de tributação (Não cumulativo, Cumulativo, Simples, Importação, Alíquota zero ou isento e Monofásico).
 - iii) Cálculo de alíquota média efetiva para produtos em que, no nível máximo de desagregação das Contas Nacionais, o produto contém especificações que estão sujeitas a diferentes alíquotas.
149. No mesmo sentido, na obtenção dos dados da base tributária do referido estudo foram realizados vários ajustes para se adequarem ao modelo proposto pelo FMI como a extrapolação de dados de anos anteriores, definições de fatores de ponderação, fusões e desdobramentos de códigos, entre outros.

150. Além das adaptações e ajustes realizados, os Relatórios Preliminares de Resultados 1/2021 e 1/2022 da RFB citam uma série de limitações sobre o modelo e metodologia de estimativa de gaps tributários do FMI para tributos sobre o valor agregado (VAT TAX GAP) aplicado às contribuições federais PIS/Cofins. É possível destacar:

i) pode haver diferenças relevantes de classificação da atividade econômica que podem gerar desvios significativos nas estimativas dos gaps tributários;

ii) diferentes níveis de desagregação de dados dos produtos e serviços levaram a SRFB a estimar valores a partir dos valores das vendas disponíveis nas declarações fiscais da SRFB, que não cobrem todo o universo econômico dos produtos e serviços;

iii) indisponibilidade de dados em granularidade necessária obrigaram a SRFB a estimar valores desagregados de produção, consumo intermediário, exportação, importação e FBCF de produtos e serviços, embutindo, portanto, um eventual erro de estimativa;

iv) dados de nível de desagregação das Contas Nacionais em termos de produtos e setores de 2018, a última disponibilizada pelo IBGE. As estimativas de bases tributáveis em 2019 e 2020 são baseadas em extrapolações de estatísticas das contas nacionais que as tornam mais imprecisas; e

v) ausência de dados regionalizados das estimativas de gap tributário.

151. Outro ponto relevante citado nos relatórios trata das principais limitações intrínsecas às Contas Nacionais. Os documentos apontam algumas diferenças conceituais, metodológicas e de classificação entre as CN e as declarações fiscais da RFB, que podem gerar desvios nas estimativas dos gaps tributários. Algumas das limitações mencionadas são:

i) a contabilização do valor da produção e não das vendas;

ii) o nível de desagregação de produtos insuficien-

te para abarcar todas as alíquotas e hipóteses tributárias especiais;

iii) a falta de medidas desagregadas das receitas financeiras por atividade econômica;

iv) a não disponibilidade da composição da carga tributária por impostos dentro do agregado “Outros impostos menos subsídios”;

v) a não equivalência dos conceitos de importação e exportação utilizados nas CN e nas incidências do IVA; e

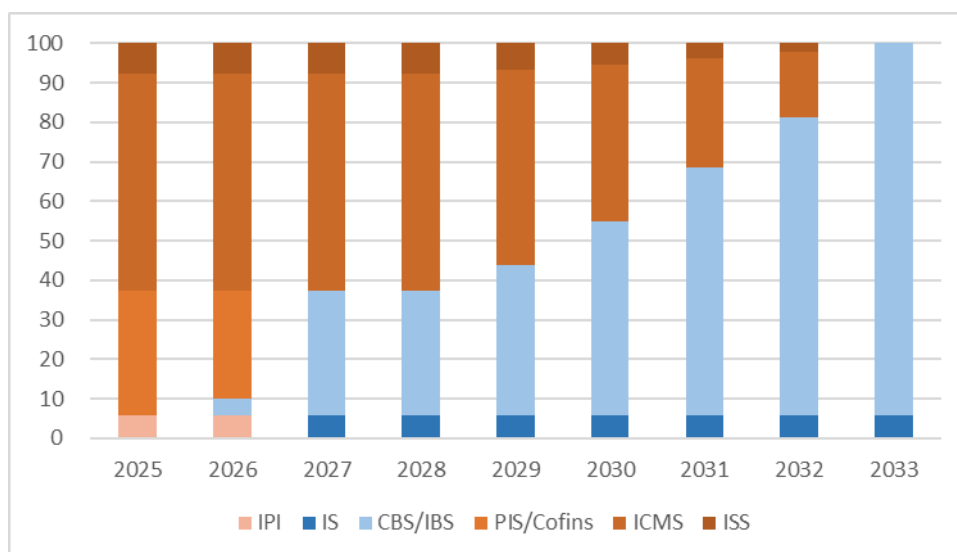
vi) a metodologia de contabilização do produto das atividades financeiras.

152. Modelos são abstrações da realidade e, para que sirvam como um guia útil para políticas públicas, é importante que as hipóteses subjacentes sejam minimamente realistas. Uma das maiores dificuldades na estimação da alíquota neutra do novo IBS/CBS é definir uma hipótese realista para o hiato de conformidade. O candidato natural é tomar como referência a estimativa de hiato de conformidade do modelo Tax Gap. No entanto, há três razões que fazem com que esta hipótese tenha muitas limitações.
153. Primeiramente, a estimativa de hiato de conformidade se refere apenas ao PIS/Cofins. Não há informações disponíveis para o hiato de conformidade dos demais tributos a serem substituídos (ISS, ICMS e IPI) e que representam mais de 2/3 do total da arrecadação.
154. Além disto, o PIS/Cofins possui características próprias que o tornam muito distinto do IBS/CBS. Mais precisamente, o PIS/Cofins possui uma fragmentação entre um regime não cumulativo que é aplicado para alguns setores econômicos (principalmente industriais) e os demais setores são enquadrados no regime cumulativo. Sendo que no caso do regime não cumulativo a apuração se dá pelo método de base contra base com inúmeras restrições à apropriação de créditos e dezenas de regimes especiais. Ao contrário do IBS/CBS que se aproxima muito mais de um IVA moderno caracterizado pela base ampla de incidência, apuração

via cadeia de créditos-débitos, pleno aproveitamento dos créditos e um escopo muito menor de exceções à regra geral.

155. Em terceiro lugar, uma hipótese mais realista deveria refletir o hiato de conformidade que estará em vigor no ano de 2033 e não no período presente. Antes deste ano, os tributos atuais continuarão arrecadando uma parcela da carga tributária, decrescente ao longo do tempo, conforme mostrado na figura a seguir. De modo que as alíquotas de referência do IBS/CBS deverão ser calibradas para repor apenas a parcela restante e não a totalidade da carga tributária. É somente a partir de 2033, após o término da transição para o novo modelo tributário, que as alíquotas de referência do IBS/CBS deverão ser calibradas para repor integralmente a carga dos tributos atuais (ISS, ICMS, IPI e PIS/Cofins), após deduzir as receitas do Imposto Seletivo.
156. Em resumo, a estimativa do atual hiato de conformidade se refere a um único tributo com características muito particulares (PIS/Cofins) e parece ser pouco razoável para refletir as condições que estarão em vigor no ano de 2033, que é o momento a partir do qual o IBS e a CBS alcançarão o nível da carga tributária atual, como demonstra a figura a seguir:

Composição dos Tributos sobre o Consumo durante a transição (2025-2033)



157. Considerando as limitações mencionadas anteriormente e o fato de que o modelo para calcular a alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços na Reforma Tributária é baseado em um estudo prévio feito apenas para os tributos de PIS/Cofins, pode-se afirmar que essas limitações também se aplicam ao cálculo da alíquota-padrão da reforma tributária.
158. É importante mencionar que, diferentemente do cálculo do hiato de conformidade, para o cálculo da alíquota foi realizada a inclusão de todos os tributos que compõem o IVA, incluindo IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins, no modelo do FMI, o que exigiu um processo adicional de ajustes e adaptações. Além disso, o modelo precisou ser suficientemente flexível para aplicar as regras tributárias apropriadas para cada cenário hipotético de IVA, incluindo o Imposto Seletivo e os regimes diferenciados.
159. É razoável afirmar que a introdução de adaptações ao modelo pode afetar negativamente os resultados obtidos, tornando as estimativas do gap tributário menos consistentes. Adicionalmente, dependendo da magnitude das mudanças, pode aumentar a complexidade e o custo operacional do modelo, reduzir a comparabilidade com outros países e gerar incertezas ao depender de simplificações ou estimativas.
160. Por fim, é importante ressaltar que, diferentemente do estudo do Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS que possui o documento “Metodologia de Cálculo 1/2020” disponível, o anexo “Detalhamento Metodológico” da NT Sert/MF mostra somente os diferentes cenários de bens e serviços sujeitos a regimes específicos ou favorecidos, carecendo de um detalhamento adicional contendo premissas, cálculos e ajustes realizados para melhor avaliação do modelo utilizado para cálculo da alíquota-padrão do IVA.

4.6 Procedimento de reexecução pelo TCU

161. A fim de se avaliar a aderência dos resultados apresentados na NT Sert/MF com as planilhas e

códigos-fonte encaminhados, realizou-se o procedimento de reexecução, previsto na norma de auditoria de conformidade ISSAI 4000, da Organização Internacional de Instituições Superiores de Controle (Intosai). A reexecução consiste na realização independente dos procedimentos originalmente realizados pela entidade auditada, para obtenção de evidência de auditoria.

162. Os arquivos encaminhados pela RFB foram verificados e colocados em ambiente próprio para execução de cadernos python, sendo necessárias mudanças pontuais no código pela equipe do TCU para ajustar os caminhos de pastas e arquivos de trabalho, a fim de refletir cada cenário.
163. Foram considerados não escopo para este trabalho o entendimento pormenorizado e a validação de cada hipótese utilizada na modelagem das regras tributárias nas planilhas de entrada do modelo, bem como a confirmação de valores oriundos de extrações de bases de dados realizadas pela equipe da RFB (ex.: notas fiscais eletrônicas e escriturações contábeis), tendo em vista limitações temporais.
164. Os cenários A-H foram mapeados agrupados de três em três, por meio da definição de valores nas planilhas de entrada. Verificou-se que os dois códigos python encaminhados se diferenciam apenas pela imputação de valor para a variável “Reducao_gap” e são responsáveis por distinguir as projeções factível e conservadora. O confronto das saídas geradas pela reexecução dos scripts permitiu confirmar os valores simulados para as alíquotas-padrão divulgadas pela NT Sert/MF nos cenários A-H.

4.7 Utilização de redutor para ajuste do hiato de conformidade

165. De acordo com a NT Sert/MF (pp. 5-6):
Por fim, **a alíquota-padrão dependerá da evolução do hiato de conformidade**. O hiato de conformidade é uma variável que busca refletir a diferença entre o potencial de arrecadação de tri-

butos sobre o consumo com base na legislação de cada país (já considerando todos os regimes diferenciados e favorecidos) e a arrecadação efetivamente obtida. Há uma metodologia internacionalmente aceita para a apuração do hiato de conformidade.

Simplificadamente, o hiato de conformidade resulta de quatro fatores: a) o grau de sonegação; b) o grau de elisão fiscal (perda de receita por conta de interpretações divergentes sobre a legislação entre os contribuintes e o fisco); c) o grau de inadimplência (diferença entre o imposto declarado e o imposto recolhido); e d) a perda de receita em decorrência de judicialização.

Há motivos sólidos para esperar que o hiato de conformidade relativo aos novos tributos criados pela PEC 45 seja significativamente menor que o hiato de conformidade atual. Um desses motivos é a grande simplificação da legislação, que terá uma quantidade muito menor de alíquotas e de regimes especiais relativamente ao sistema atual. Essa simplificação reduz muito o espaço para a elisão e para a judicialização.

Outro motivo é o próprio sistema de arrecadação e gestão dos novos tributos, que já está sendo desenvolvido por técnicos da Receita Federal e dos entes subnacionais. Embora esse trabalho ainda esteja em uma fase inicial, a estrutura está sendo montada para reduzir de forma significativa a sonegação e a inadimplência. Dois instrumentos que estão em fase de concepção são importantes para alcançar esse objetivo. Um é a possibilidade de cobrança do imposto no momento do pagamento ou liquidação financeira da operação, com compensação em tempo real de créditos. O outro é o envio da escrituração fiscal pré-preenchida para os contribuintes, que reduz muito o risco de equívocos e fraudes.

166. Verificou-se que a expectativa de redução do hiato de conformidade tributária externada na Nota Técnica da Sert/MF foi operacionalizada no modelo *python* por meio da aplicação de redutor de

36,39% (cenário conservador) e de 57,59% (cenário factível) a um gap tributário de 23,5806%, da seguinte forma:

$$23,58\% * (1 - 0,3639) = 15\% \quad (\text{conservador})$$

$$23,58\% * (1 - 0,5759) = 10\% \quad (\text{factível})$$

167. Segundo informações da Nota Cetad/SRFB 132/2023, de 5/9/23, o valor de 23,5806% refere-se ao “Gap estimado médio ponderado anual de Pis/Cofins de 2017 a 2019”. A Nota ainda esclarece que essa redução é aplicada sobre o gap de cada um dos setores. Entretanto, no procedimento de reexecução do código foi constatado que os redutores foram aplicados ao modelo para que o Gap total final chegasse nos percentuais de 10 e 15%, que são justamente as duas hipóteses de hiatos de conformidade adotados pelo MF para se calcular as alíquotas dos cenários de A-H. Tendo em vista que o MF já havia definido que iria adotar como premissa tais percentuais de hiatos, não resta esclarecido o motivo do emprego do gap tributário do PIS/COFINS de 23,58%.

5. CUSTOS DE OPORTUNIDADE DE REGIMES ESPECÍFICOS E FAVORECIDOS

168. O objetivo do presente capítulo é fazer um exercício para demonstrar o custo-benefício de algumas possibilidades de desenho da reforma tributária. Nesse sentido, a fim de contribuir com o debate, optou-se por adotar uma avaliação simplificada de custos, nos moldes da já citada avaliação produzida pela Comissão de Orçamento do Congresso dos Estados Unidos (Congressional Budget Office) para subsidiar a discussão no Congresso para a possível implementação do IVA nos Estados Unidos, que acabou não ocorrendo. Em relação aos benefícios, encontramos alguns estudos nacionais e internacionais que podem ser úteis ao debate.

5.1 IVA e custo-benefício das exceções

169. De acordo com o último estudo abrangente publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca dos impostos sobre consumo (*Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*), atualmente 174 países adotam o IVA ao redor do mundo, incluindo 37 dos 38 países da OCDE, tendo como única exceção os Estados Unidos.
170. Devido a sua ampla utilização ao redor do mundo, nos mais diferentes países, e ao longo de muitos anos, existe consenso entre os especialistas internacionais sobre os principais aspectos de um imposto sobre valor agregado ideal.
171. Segundo Ruud de Mooij e Artur Swistak, economistas do Fundo Monetário Internacional (FMI), de maneira resumida, o sistema ideal de IVA tem uma base ampla que abrange todo o consumo final e uma taxa única de imposto, normalmente entre 15 e 20 por cento. Isto significa que os consumidores não têm incentivos para transferir o consumo para bens e serviços com impostos mais leves que lhes seriam menos agradáveis. A única distorção ocorre entre bens e serviços adquiridos no mercado formal e bens e serviços informais produzidos no país. No entanto, há pouco que a reformulação do IVA possa fazer para mitigar esta situação.
172. Também existe consenso sobre o tratamento de exceções ao IVA. Outros objetivos, que não o aumento de receitas, são mal servidos pelas exceções do IVA. Por exemplo, tentar apoiar as famílias pobres isentando os alimentos do IVA pode custar receitas significativas. Afinal de contas, os ricos também compram alimentos – e muitas vezes muito mais. Os pobres poderiam ser apoiados de forma mais eficiente por uma combinação de impostos progressivos sobre o rendimento e transferências monetárias. Da mesma forma, a regulação de comportamentos como beber, fumar e poluir não é bem conseguida através da diferen-

ciação das taxas de IVA; é melhor usar impostos especiais de consumo aplicados ao álcool, tabaco e emissões (imposto seletivo).

173. Ainda segundo os economistas, a maioria dos IVA está longe da concepção dos livros didáticos. Os países empregam frequentemente uma variedade de taxas reduzidas, isenções e programas especiais. Alguns têm como objetivo simplificar a administração do imposto, outras isenções e taxas reduzidas são adotadas para melhorar o impacto distributivo do IVA, mas acabam aumentando a complexidade, o custo de cobrança e muitas vezes facilitando a fraude.
174. Embora as consequências negativas sejam de domínio público, os economistas destacam que as reformas para eliminar estas concessões do IVA encontraram, frequentemente, resistência feroz por parte de poderosos grupos de pressão com interesses instalados.
175. Levantamento da OCDE já citado anteriormente (*Consumption Tax Trends 2022*) também caminha na mesma linha, ao afirmar que os dados empíricos sugerem que as isenções e as taxas reduzidas de IVA não são a forma mais eficaz de alcançar esses objetivos políticos [redução das desigualdades] e podem até ser regressivas em alguns casos.
176. Outras medidas, como a prestação de apoio específico através do imposto sobre o rendimento e/ou do sistema de transferências e benefícios sociais, tendem a ser mais eficazes na resposta a preocupações de equidade e na prossecução de objetivos políticos que não sejam o aumento das receitas fiscais (Thomas, 2020).
177. As taxas reduzidas de IVA destinadas a apoiar as famílias com rendimentos mais baixos (ou seja, para abordar objetivos de distribuição) normalmente têm o efeito progressivo desejado. As taxas especialmente reduzidas para a alimentação básica proporcionam geralmente maior apoio aos pobres do que aos ricos, em proporção do rendimento familiar e em proporção das despesas.

178. No entanto, apesar do seu efeito progressivo, a investigação liderada pela OCDE demonstrou que estas taxas reduzidas de IVA continuam a ser um instrumento de distribuição ineficiente. Isto acontece porque as famílias em melhor situação tendem a se beneficiar mais, em termos absolutos, das taxas reduzidas de IVA do que as famílias com baixos rendimentos. Como as famílias mais ricas tendem a consumir mais produtos e produtos mais caros do que as famílias mais pobres, o seu consumo de bens e serviços favorecidos em termos fiscais é geralmente maior do que o das famílias mais pobres.
179. A investigação demonstrou também que taxas preferenciais de IVA introduzidas para estimular o emprego (por exemplo, nos setores do turismo ou de hotelaria), ou para apoiar atividades culturais (por exemplo, teatro) ou para prosseguir outros objetivos não distributivos (por exemplo, templos de qualquer natureza), beneficiam claramente mais as famílias mais ricas do que as categorias de rendimentos mais baixas da população, e muitas vezes de forma considerável.
180. Por fim, a OCDE destaca que os regimes preferenciais de IVA, como taxas reduzidas e isenções, também tendem a aumentar consideravelmente a complexidade do sistema de IVA, aumentando os encargos de conformidade para as empresas e impactando negativamente os níveis de conformidade (Highfield, Evans, Tran-Nam e Walpole, 2019).
181. Outra justificativa normalmente utilizada para a defesa de alíquotas reduzidas é que bens meritórios (educação, saúde e transporte público, por exemplo) devem ser subsidiados para reduzir os preços aos consumidores finais, notadamente os mais pobres. Além disso, também gerariam grandes efeitos no emprego dos setores beneficiados. Ocorre que essa afirmação não encontra evidência nos dados empíricos.

182. Youssef Benzarti e Dorian Carloni (2019) avaliaram a incidência de um grande corte nos impostos sobre o valor agregado (IVA) para os restaurantes franceses com serviço de mesa ocorrido em 2009. Em contraste com estudos anteriores, que se concentram apenas nos efeitos das reformas do IVA sobre os preços, os autores estimaram os efeitos da reforma do IVA em quatro grupos: trabalhadores, proprietários de empresas, consumidores e fornecedores de bens materiais.
183. Utilizando uma estratégia de diferença em diferenças com base em dados ao nível da empresa, eles concluíram que os proprietários das empresas embolsaram mais de 55% do corte do IVA; consumidores, vendedores de bens materiais e funcionários compartilharam os lucros inesperados restantes, sendo que os consumidores foram o grupo menos beneficiado pela redução de alíquota. Além disso, os pesquisadores encontraram que os efeitos sobre o emprego foram muito limitados.
184. Com base em sua vasta experiência internacional na avaliação e na implementação do IVA em vários países, Rita de La Feria, professora de Direito Tributário na Universidade de Leeds, apontou que no passado havia discussão a respeito do custo e benefício da existência de alíquotas diversas e de incentivos para regimes diferenciados, mas que hoje o consenso é que não existem motivos técnicos para a manutenção desses dispositivos, que ainda existem pela dificuldade política de se corrigir erros de desenho na implementação de IVA mais antigos (como ocorrem na maioria dos países europeus).
185. Pesquisadores brasileiros também compartilham desta visão. Um projeto de pesquisa com diversos autores (Pessôa et al., 2023), publicado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) demonstrou que (i) as alíquotas menores não são o melhor instrumento para proteger os mais pobres, porque beneficiam tanto os mais pobres e quanto os mais ricos, que

normalmente consomem, em termos absolutos, mais que os mais pobres dos bens com alíquota reduzida ou isentos; (ii) alíquotas reduzidas trazem complexidade, o que gera custos e cria um contencioso que prejudica o funcionamento do sistema como um todo, (iii) elas também favorecem a atuação dos grupos de pressão; (iv) e, por último, as reduções de alíquota não são normalmente ou integralmente repassadas aos preços dos produtos.

186. Esse estudo resume, de maneira elucidativa, as principais conclusões de uma série de estudos internacionais. Essas discussões adquirem ainda maior relevância, tendo em vista que novos estudos indicam que o desenho do IVA possui importância fundamental para o crescimento econômico.

5.2 Custos das exceções

187. Conforme visto anteriormente, o Ministério da Fazenda apresentou estudos sobre o impacto das exceções e regimes especiais na alíquota de referência, mas não apresentou os custos de oportunidades da escolha pública. Conforme já discutido anteriormente, os benefícios concedidos para alguns setores impactam a economia como um todo, pois introduzem efeitos distorcivos sobre a economia, reduzindo o crescimento econômico.
188. Os estudos de equilíbrio geral, embora apresentem diferença nos resultados, demonstram que as exceções introduzidas na economia não são um “jogo de soma zero”, onde alguns pagam pelos benefícios alheios, com o mesmo resultado global. De fato, o que ocorre é a redução da capacidade de crescimento da economia, diminuindo a qualidade de vida da população, principalmente dos mais pobres.
189. Para uma avaliação dos custos das escolhas por exceções, pode-se verificar o crescimento adicional do PIB para cada cenário de alíquotas e ex-

ceções estabelecido na nota técnica do Ministério da Fazenda. Essa diferença pode servir como uma proxy dos impactos gerados na economia com um todo. Outra possibilidade é aplicar a carga tributária em relação ao PIB por esfera, como proxy da perda de receitas tributárias dos entes da federação, tendo em vista que a proposta da reforma tributária é de não aumentar a tributação sobre a economia.

190. A receita tributária por nível federativo como porcentagem média do PIB, no período de 2010-2021, foi de 22,2% para a União, 8,3% para estados e 2,2% para municípios. Temos que o PIB no ano de 2022 totalizou R\$ 9.915,3 bilhões e sabemos que o PIB cresceu, em média, 2,3% nos últimos 40 anos.
191. Com base nesses dados, podemos fazer uma avaliação ex ante da política pública, com base nos cenários descritos por João Maria, no já comentado estudo sobre impactos econômicos, regionais e setoriais de mudanças na estrutura de cobrança dos impostos sobre consumo no Brasil. De maneira resumida, o cenário PEC 45/2019 original e PEC 110/2019 são de alíquota única, sem qualquer exceção, com única diferença em termos de alíquota, 25% e 26,9% respectivamente.
192. O cenário “Proposição GT” da tabela abaixo é próximo ao do relatório final aprovado na Câmara dos Deputados para a PEC 45/2019, porém com menos exceções. Desta forma, espera-se ganhos de produtividades ainda menores com a versão final enviada para o Senado em relação ao cenário sem reforma.

CENÁRIOS	PIB 2036	DIFERENÇA PIB	RT TOTAL	RT FEDERAL	RT ESTADUAL	RT MUNICIPAL
Sem reforma	R\$ 13.632,16	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Proposição GT	R\$ 13.957,97	R\$ 325,81	R\$ 106,54	R\$ 72,33	R\$ 27,04	R\$ 7,17
PEC N° 110/2019	R\$ 14.242,88	R\$ 610,72	R\$ 199,71	R\$ 135,58	R\$ 50,69	R\$ 13,44
PEC N° 45/2019	R\$ 14.416,01	R\$ 783,85	R\$ 256,32	R\$ 174,01	R\$ 65,06	R\$ 17,24

Fonte: Grupo de Trabalho do TCU.
RT representa o diferencial de arrecadação para cada cenário.

- 193. Com base nos dados disponíveis, vemos que a diferença em termos de PIB, de um cenário de IVA ideal, com alíquota de 25%, para o cenário melhor ao da versão atual da reforma é da ordem de R\$ 783,85 bilhões. Em termos de receita tributária (RT) federal, o diferencial de arrecadação em dez anos corresponderia a R\$ 174,01 bilhões, valor equivalente ao orçamento federal da saúde para o ano de 2023.
- 194. Outro ponto de observação é que esses valores não incluem nenhum ganho adicional de produtividade em função da reforma tributária, que não seja proveniente da melhor alocação dos recursos da economia. Imputando valores exógenos de crescimento, teríamos perdas ainda maiores entre os cenários descritos.

5.3 Benefícios

- 195. Existem estudos que buscam avaliar os benefícios de algumas políticas públicas que possuem trata-

mento diferenciado na proposta da PEC 45. Cita-se os seguintes trabalhos produzidos pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP):

i) desoneração de PIS/COFINS e IPI sobre os produtos da Cesta Básica (gêneros alimentícios e produtos de higiene pessoal);

ii) desoneração de PIS/COFINS sobre medicamentos; e

iii) Simples Nacional.

196. Aliás, o tópico seguinte tratará das propostas de Cesta Básica Nacional de Alimentos (art. 8º da PEC 45), que terá alíquota zero de IBS e de CBS, bem como do *cashback* (hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda), previsto no § 5º, VIII, do art. 156-A da CF/1988.

197. Também existem estudos independentes sobre algumas políticas de desoneração de tributos sobre consumo. Eduardo Fleury, Gabriel Ibarra e Rafael Rubião fizeram um estudo sobre a cesta básica para o FMI. O CCiF também realizou estudo comparando a desoneração da cesta básica com benefícios individualizados.

198. De maneira geral, os estudos demonstram que, apesar de produzirem certo benefício, os custos para a economia são maiores que os benefícios, pela forma que são feitos. Os estudos indicam, há muito tempo, que essas transferências por meio da tributação causam grande “peso morto” na economia e beneficiam principalmente os mais ricos.

199. De fato, a política de incentivos por meio de alíquotas diferenciadas e isenções causam externalidades negativas muito ruins para a economia, prejudicando, principalmente, os mais pobres.

200. Isso não significa, em hipótese nenhuma, que não devam existir políticas públicas que bus-

quem reduzir as desigualdades sociais, ainda mais em um país extremamente desigual como o Brasil. Apenas indica que existem políticas muito mais efetivas para perseguir o mesmo objetivo.

201. Um caso que demonstra bem essa diferença é a Dinamarca. Embora seja o único país da OCDE que adota integralmente um IVA único, sem qualquer exceção, está entre o grupo de países que mais gasta com transferências sociais em termos relativos ao PIB e que mais conseguem reduzir a desigualdade depois da tributação.
202. Em termos de experiência internacional, um dos estudos mais abrangentes sobre custo-benefício das formas de implementação do IVA na Europa é o *Value added tax – VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers*, produzido pela European Parliamentary Research Service (EPRS).
203. O objetivo do estudo é fornecer uma visão geral dos sistemas de IVA e dos seus efeitos nos Estados-Membros da União Europeia e apresenta as principais conclusões sobre a variação das taxas, das bases tributáveis e das disparidades do IVA, o impacto da diversificação das taxas reduzidas nas empresas e o impacto das taxas reduzidas nos consumidores na União Europeia. Dentre as conclusões, destacam-se as seguintes:
 - i) a uniformização da alíquota, com o fim das exceções, poderia reduzir a alíquota média em 7 p.p., variando entre 2 p.p. até 13 p.p.. Outro potencial da uniformização é a redução dos custos de *compliance* das empresas;
 - ii) a literatura sugere que taxas diferenciadas de IVA, isenções e limites financeiros de registo diferenciados conduzem a custos de conformidade mais elevados;
 - iii) as taxas reduzidas de IVA não são totalmente repassadas aos consumidores, sendo frequentemente observadas taxas de repercussão de 50% ou menos da redução original do IVA;

iv) vários estudos mostram que os efeitos distributivos das taxas reduzidas de IVA são relativamente pequenos;

v) estudos mostram que a perda de receitas de um sistema de IVA com taxas múltiplas, em comparação com um sistema de taxa normal única, pode, por si só, comprometer 22% do total das receitas do IVA, indicando que taxas reduzidas de IVA estão associadas a custos significativos para o governo;

vi) os custos da redução das taxas de IVA incluem perdas de receitas, custos administrativos e de aplicação mais elevados, aumento da pressão dos grupos de lobby, custos de conformidade mais elevados para as empresas e perdas de eficiência e de bem-estar; e

vii) embora as taxas de IVA não convencionais sejam incentivos fiscais indiretos, existem vários instrumentos alternativos que proporcionam incentivos fiscais diretos, incluindo subsídios diretos aos consumidores e créditos fiscais aos consumidores e produtores. Em termos de objetivos distributivos, a maioria dos estudos conclui que um sistema uniforme de IVA, combinado com instrumentos diretos, seria mais eficiente.

204. Desta forma, os melhores estudos disponíveis demonstram que as alíquotas reduzidas e regimes diferenciados, embora produzam alguns benefícios, não são a melhor maneira de atingir os objetivos, principalmente quando o país dispõe de sistemas de transferências diretas.

205. No caso do Brasil, um sistema uniforme, associado ao aumento das transferências diretas (como bolsa-família e *cashback*) e o fortalecimento de políticas públicas como (SUS e farmácia popular, por exemplo) poderiam atingir maiores efeitos redistributivos a um custo muito menor, ou atingir mais pessoas ao mesmo custo de hoje, com o benefício adicional de produzir mais crescimento, emprego e menores preços aos consumidores e menores custos às empresas.

206. Tendo em vista as consequências negativas para o crescimento econômico que as exceções à alíquota padrão acarretam, conforme demonstrado pelos diversos estudos analisados, seria importante que seu custo/benefício seja aferido, a fim de que avaliar o que deve ser mantido e o que deve ser removido.
207. Isto porque os efeitos colaterais negativos na economia advindos de cada exceção, tais como perda de arrecadação, de eficiência, contribuição negativa para o PIB, podem ter custo superior aos benefícios decorrentes do incentivo tributário fornecido, não justificando sua permanência no texto constitucional.
208. Um momento recomendado para se fazer uma primeira avaliação seria justamente no ano seguinte ao início da cobrança da CBS, em 2026. Tal providência alinha-se, inclusive, com o disposto no art. 4º da Emenda Constitucional 109, que estabelece a necessidade de envio, pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, de um plano de redução gradual de incentivos e benefícios fiscais de natureza tributária, providência cumprida pelo envio do PL 3203/2021.
209. Tal emenda ainda prevê que lei complementar tratará de regras para avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados. Esse comando está perfeitamente alinhado ao que o Plenário do TCU já recomendou ao então Ministério da Economia no item 9.3 do Acórdão 1112/2020:
- 9.3. com fundamento nos arts. 70 e 71, incisos IV, da Constituição Federal, assim como nos arts. 1º, incisos II e IV, e 41, caput, e 43, inciso I da Lei 8.443/1992, combinado com o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, recomendar ao Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, que adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo:

- 9.3.3. definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação;
- 9.3.4. estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas;

210. A própria Lei de Diretrizes Orçamentárias referente a 2023 (Lei 14.436/22) dispõe já nesse sentido:

Art. 165. O Poder Executivo federal adotará medidas com vistas a:

I - elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, além de cronograma e periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade;

II - designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios;

211. É fato que o PLP 41/2019 já estabelece critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão, alteração e avaliação periódica dos impactos econômico-sociais de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa, e dá outras providências. O referido PLP foi aprovado pelo Senado Federal e encontra-se atualmente em análise na Câmara dos Deputados.

212. Assim, seria oportuno sugerir ao relator da reforma tributária que seja incluído na PEC 45/19 dispositivo prevendo que as exceções à alíquota padrão serão submetidas a avaliações anuais de custo-benefício entre 2026 e 2033. Esse é o período de transição entre os atuais tributos sobre consumo até a implementação integral apenas em 2033 no

novo sistema de tributação sobre consumo. Em 2034 o Congresso Nacional teria à disposição informações sobre a necessidade ou não de manter as exceções à alíquota padrão do IVA dual.

213. Em complemento às avaliações periódicas, seria fundamental já prever na PEC 45 a oportunidade de o Congresso Nacional avaliar, já em 2034, se vale a pena ou não manter as exceções à alíquota padrão da tributação sobre o consumo, seja via Decreto Legislativo ou outro instrumento normativo adequado. Eventualmente, os próximos dez anos podem ser suficientes para garantir a adaptação econômico-financeira das empresas dos diferentes setores econômicos favorecidos.
214. Esse marco decisório é fundamental. A experiência de décadas em avaliações de políticas demonstra que muitas vezes boas avaliações, repletas de evidências científicas, não alcançam o processo decisório. Esse arranjo busca qualificar o processo decisório político com as melhores informações disponíveis, inclusive com a transparência necessária para que a sociedade possa conhecer custos e benefícios e se organizar politicamente para garantir sua representação no Congresso Nacional.
215. Conforme observado na análise prévia, não há evidências de que a diferenciação de alíquotas na tributação sobre consumo seja uma boa política pública. Portanto, as atuais exceções da alíquota padrão se caracterizariam como um regime de transição para setores que historicamente pagam menos tributos do que outros, e não como financiamento de políticas públicas de educação, saúde e várias outras referidas no extenso rol previsto no art. 9º da PEC 45/2019.

6. DESONERAÇÃO DA CESTA BÁSICA E CASHBACK

216. Tendo em vista que não haveria tempo disponível para se examinar o custo/benefício de cada uma das exceções à alíquota padrão previstas

na PEC 45/2019, optou-se por analisar a desoneração de impostos sobre os itens da cesta básica vis a vis a possibilidade de realizar a devolução do imposto desses itens apenas às famílias em situação de pobreza.

217. Considerando a complexidade do tema, a realização de um estudo de qualidade sobre o assunto demandaria alguns meses de trabalho percorrendo etapas de coleta das bases de dados pertinentes, planejamento de modelos para simular os cenários que se deseja estudar, produção dos resultados dos modelos e análise desses resultados. No entanto, a celeridade necessária para a resposta não permitiria a realização desse estudo com a qualidade necessária para embasar as discussões dos parlamentares e da sociedade.
218. Contudo verificou-se já existirem estudos realizados por outros órgãos do governo, acadêmicos e associações civis que tratam sobre o tema. Portanto, optou-se por realizar uma avaliação desses estudos e seus resultados, apontando, quando pertinente, forças e fragilidades desses estudos. A partir dessa revisão é apresentada a conclusão da equipe sobre o tema.
219. Dentre os estudos realizados sobre o tema, um dos mais detalhados é o Relatório de Avaliação Ciclo 2021: Desoneração de PIS/Cofins sobre os produtos da Cesta Básica realizado pelo Centro de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP).
220. O estudo utiliza dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018, que apesar de defasada alguns anos, são os dados oficiais mais atuais sobre o consumo das famílias no Brasil. Também são utilizados dados da composição da carga tributária federal de 2019, divulgados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Considerando a publicação do estudo em 2021, possivelmente estes eram os dados mais recentes à época.
221. O próprio estudo, apesar de recente, não tem como objeto a reforma tributária em discussão,

se atendo à reoneração do PIS/Cofins e ignorando tanto o ICMS quanto o possível modelo de IVA. A partir dos dados tributários, o estudo estima a taxa média de PIS/Cofins de 5,6%, o que corresponderia a apenas uma parcela da taxa prevista do IVA entre 20% e 27%. Espera-se que, ao se considerar a reoneração (ou não desoneração) do IVA sobre os produtos da cesta básica, obtenham-se efeitos maiores do que aqueles apresentados no estudo. No entanto, também se espera que os movimentos de aumentos de preços, variação na renda comprometida e necessidades de mitigação tenham comportamento parecido, ainda que mais forte.

222. Os modelos econômicos utilizados são avançados e robustos, de ampla utilização na literatura acadêmica e por outros organismos internacionais. A equipe responsável pelo estudo conta com três doutores em economia e dois analistas do IBGE com larga experiência na produção e análise de dados da POF, trazendo mais segurança tanto no uso dos dados como na aplicação dos modelos econômicos.
223. Os cenários de desoneração e transferência de renda simulados são pertinentes, mas restritos. Não foi simulado um cenário de desoneração apenas para as menores classes de renda, como se propõe no modelo de *cashback*. A própria transferência de renda utilizada no estudo considera o benefício médio do antigo Bolsa Família, de R\$ 182,00, bem abaixo do atual benefício que tem valor mínimo de R\$ 600,00.
224. Apesar de algumas considerações e ressalvas apresentadas, o estudo apresenta resultados úteis para a situação atual e bastante esclarecedores. Primeiramente, há informações importantes acerca do peso das despesas com alimentos sobre a despesa total das famílias por decil de renda, evidenciando, como esperado, que as famílias de baixa renda comprometem percentualmente mais das suas despesas com alimentos do que as famílias de alta renda. Dados da POF 2017-2018 in-

dicam que as famílias mais pobres comprometem 27,3% das despesas de consumo com alimentos, enquanto as famílias mais ricas comprometem apenas 13,3%.

225. Tal resultado indica que a desoneração dos alimentos beneficia principalmente as camadas mais pobres em relação a sua renda. Ainda que seja verdade, a situação se inverte quando se observam os números absolutos da política de desoneração. Enquanto as famílias na parcela 10% mais pobre da população gastam apenas R\$ 347,75 por mês com alimentos, as famílias na parcela 10% mais rica gastam 2,28 vezes esse valor: R\$ 792,09 por mês. A implicação é simples. De todo o recurso gasto (ou não arrecadado) pelo governo, apenas 6,43% beneficiam os 10% mais pobres, enquanto 19,13% beneficiam os 10% mais ricos. Considerando toda a população, 38,5% dos recursos beneficiam a metade mais pobre da população enquanto 61,5% dos recursos beneficiam a metade mais rica.
226. Como forma de corrigir essa distorção o estudo propõe a reoneração da cesta de alimentos com uma correspondente compensação pelo aumento da transferência de renda para as famílias mais pobres. As propostas variam entre R\$ 20,00 e 30,00 de compensação para a parcela 20% ou 50% mais pobre da população e mitigam ou compensam completamente indicadores de desigualdade que poderiam piorar pela alta do preço dos alimentos. Mesmo no cenário de maior transferência de renda, o gasto adicional ainda seria menor do que a arrecadação retomada pela União, gerando recursos adicionais para uso em outras políticas públicas. Estimou-se a União arrecadaria R\$ 15,9 bilhões com a reoneração de PIS/Cofins dos alimentos e despenderia R\$ 9,15 bilhões para a transferência de renda mais custosa, tendo ainda R\$ 6,75 bilhões disponíveis para outros programas.

227. As simulações realizadas no estudo são valiosas para elucidar prós e contras, porém apresentam soluções parciais e, portanto, não ótimas, ao discretizar os parâmetros do modelo adotado. Citam-se a adoção de dois valores discretos de aumento dos preços da cesta básica com a reoneração (5 ou 10%), utilização de dois valores discretos de *cashback* à população (R\$ 20,00 ou 30,00) e dois recortes discretos de faixas de renda para aplicação do *cashback* (10 ou 50% mais pobres). Um possível avanço nesses estudos seria buscar parâmetros que fossem otimizados internamente ao modelo adotado.
228. Como comentado, um cenário não simulado neste estudo seria a devolução personalizada dos gastos adicionais de cada família. Ainda que, em um primeiro momento, tal possibilidade pareça impossível, a experiência mostra que ela é plenamente aplicável, conforme apresentado pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Sefaz/RS).
229. O modelo apresentado pela Sefaz/RS permite uma maior discriminação dos valores recuperados por cada família e, a partir da transferência antecipada de uma parcela fixa da desoneração, contorna a falta de capital de giro das famílias pobres, que não precisariam gastar primeiro para recuperar o crédito posteriormente.
230. Outra vantagem do modelo de devolução por meio de nota fiscal é o incentivo à formalização do comércio. Tanto no modelo de devolução instantânea, em que o valor do imposto já é abatido no momento da compra, quanto na devolução posterior, com transferência do montante para o beneficiário, há necessidade de que a comercialização seja realizada com nota fiscal.
231. Por fim, há uma última consideração importante sobre os possíveis destinos da arrecadação adicional pela reoneração (ou não desoneração). Como já comentado, no estudo do CMAP estima-se que a reoneração do PIS/Cofins, mesmo com

o aumento da transferência de renda que eliminasse seus efeitos negativos na população pobre, ainda traria valor líquido de R\$ 6,75 bilhões aos cofres públicos.

232. Se há preocupação com a alimentação da população mais pobre, já existem programas do governo federal que têm essa população como foco, conforme é apresentado na Tabela 1. Considerando os valores planejados para 2024, os recursos adicionais obtidos na desoneração do PIS/Cofins seriam suficientes para duplicar todos eles: o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), o Programa de Aquisição de Alimentos (PAA) e o Programa de Segurança Alimentar e Nutricional e Combate à Fome do Ministério da Saúde.

Tabela 1: Programas do Governo Federal com subfunção 306 - Alimentação e Nutrição

Ano	Orçamento	Função	Programa	Ação	Plano Orçamentário	Projeto de Lei	
Total						6.125.918.931	
2024	26000 - Ministério da Educação	12 - Educação	5111 - Educação Básica Democrática, com qualidade e equidade	00PI - Apoio à Alimentação Escolar na Educação Básica (PNAE)	0000 - Apoio à Alimentação Escolar na Educação Básica (PNAE) - Despesas Diversas	3.962.591.347	
					0001 - PNAE – Primeira Infância	1.499.315.945	
	36000 - Ministério da Saúde	10 - Saúde	5133 - Segurança Alimentar e Nutricional e Combate à Fome	20QH - Alimentação e Nutrição para a Saúde	0000 - Alimentação e Nutrição para a Saúde	170.000.000	
					215I - Consolidação da Implantação do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - SISAN	0000 - Consolidação da Implantação do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - SISAN - Despesas Diversas	2.190.000
	55000 - Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome	08 - Assistência Social	5133 - Segurança Alimentar e Nutricional e Combate à Fome	2784 - Promoção do Consumo e de Ações de Alimentação Adequada e Saudável	0000 - Promoção do Consumo e de Ações de Alimentação Adequada e Saudável	15.000.000	
					2798 - Aquisição e Distribuição de Alimentos da Agricultura Familiar para Promoção da Segurança Alimentar e Nutricional	0000 - Aquisição e Distribuição de Alimentos da Agricultura Familiar para Promoção da Segurança Alimentar e Nutricional	401.821.639
					8458 - Apoio à Agricultura Urbana e Periurbana	0000 - Apoio à Agricultura Urbana e Periurbana	25.000.000
					8929 - Apoio aos Equipamentos de Segurança Alimentar e	0000 - Apoio aos Equipamentos de Segurança Alimentar e	50.000.000

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop)

233. Refletindo a partir dos dados apresentados, a seguinte situação se apresenta possível. Uma desoneração completa do IVA de 25% para os alimentos (4,5 vezes o valor do PIS/Cofins do estudo) pode resultar em não arrecadação de aproximadamente R\$ 70 bilhões entre todos os entes federados. Além disso, a complexidade adicional de fiscalização dos itens isentos, além das disputas judiciais junto ao fisco para inclusão de itens, traria maiores custos administrativos para todo o Estado. Apesar do elevado custo para o Brasil, apenas R\$ 4,5 bilhões desse gasto (6,43%) seriam apropriados pelos 10% mais pobres da população, enquanto os 10% mais ricos se apropriariam de R\$ 13,4 bilhões (19,13%).
234. Caso se mantivesse o IVA regular para os alimentos, os efeitos negativos para a população mais pobre poderiam ser eliminados a partir de um reforço de aproximadamente R\$ 40 bilhões no Programa Bolsa Família ou um programa de transferência de renda específico para esse fim. No caso do Bolsa Família, esse incremento corresponderia a um aumento de 24% na dotação planejada do programa para o próximo ano. Em qualquer cenário, o custo operacional seria mínimo uma vez que a transferência de renda já é operacionalizada e possui toda a estrutura necessária para sua execução.
235. Uma solução de devolução do imposto pago, seja de forma instantânea no pagamento ou mensalmente acumulada, deve ter custo (ou renúncia de receita) semelhante, de aproximadamente R\$ 40 bilhões. Não há estudos que estimam o custo operacional dessa solução, mas haveria a contrapartida do fomento à formalização de toda a cadeia de comercialização dos produtos para que fosse possível a devolução do imposto cobrado ao consumidor final. Além disso, essa solução permite maior focalização tanto pelos dados cadastrais do Cadastro Único como por avaliação dos padrões de gasto no consumo de produtos da cesta básica.

236. Por fim, os aproximadamente R\$ 30 bilhões restantes de receita que não seriam despendidos para eliminar os efeitos dos impostos sobre a população mais pobre poderiam ser utilizados em outros programas que têm por objetivo acabar com a insegurança alimentar e são focados nas famílias mais pobres. Cita-se, especialmente, o PNAE, que garante a alimentação escolar para crianças e adolescentes de escolas públicas de todo o Brasil. As famílias com crianças e adolescentes são, em geral, as que têm menores rendas e são as mais vulneráveis à situação de pobreza. Um incremento do PNAE, por exemplo, seria bem focalizado nas famílias com maior insegurança alimentar e teria custos operacionais marginais.
237. Cabe mencionar, finalmente, que o Plenário do TCU já se desdobrou sobre a questão algumas vezes. No Acórdão 2.956/2020-TCU-Plenário (min. rel. Raimundo Carreiro), realizado a partir de Solicitação do Congresso Nacional, foi informado à Presidência do Senado Federal que uma análise comparativa entre os graus de eficiência e efetividade das políticas de desoneração da cesta básica e de transferência direta de renda às famílias em situação de pobreza (Programa Bolsa Família - PBF) revela que o PBF é mais efetivo e eficiente que a política de desoneração tributária da cesta básica.
238. O conjunto de subsídios à cesta básica representou o segundo maior gasto tributário do Governo Federal em 2019, com custo estimado de aproximadamente R\$ 32,3 bilhões, equivalente a 10,46% do gasto tributário total. Ao passo que, para o Programa Bolsa Família (PBF), foram destinados R\$ 30,1 bilhões (LOA 2019).
239. De acordo com a análise do TCU, a realocação dos recursos da desoneração da cesta básica para a transferência direta de renda pode gerar reduções nos índices de pobreza absoluta e de desigualdade de renda 5,4 vezes e 2,4 vezes maiores que os efeitos da desoneração da cesta básica, respectivamente.

240. O Tribunal apurou que a política de renúncia fiscal relacionada ao PIS e à Cofins nos setores de proteína animal, massas e derivados do leite não atende aos objetivos de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades regionais, pois concentra os benefícios tributários nas duas regiões mais desenvolvidas do País, o Sul e o Sudeste.
241. Já no Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário (min. rel. Bruno Dantas), que emitiu o parecer prévio acerca das Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2019, foi recomendado ao Poder Executivo que avaliasse a conveniência e a oportunidade de propor ao Congresso Nacional a revisão da política de desoneração da cesta básica (Lei 10.925/2004), tendo em vista a possibilidade de se adotar alternativas mais eficientes para os mesmos propósitos, ponderando, necessariamente, as circunstâncias de enfrentamento da crise decorrente da pandemia da Covid-19.

7. GASTOS TRIBUTÁRIOS AVALIADOS PELO TCU

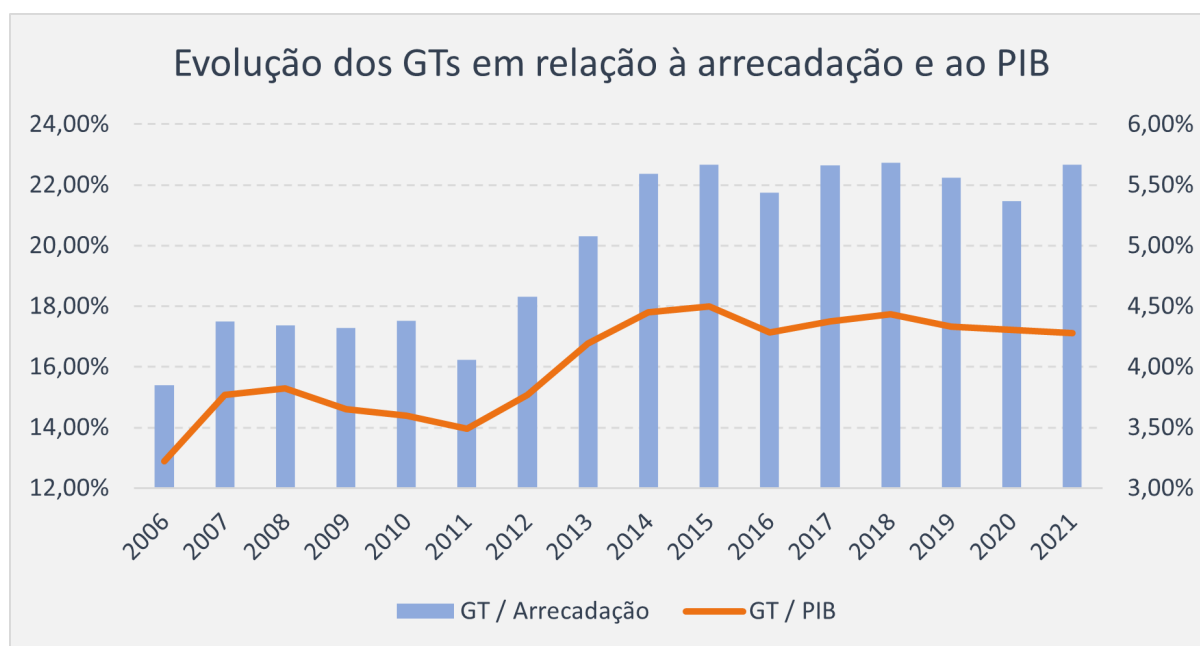
242. Este capítulo apresenta análises de parte dos demais benefícios tributários previstos na PEC 45/2019 e outros para os quais existam menções a sua possível inclusão entre as exceções da reforma tributária. Isso é feito a partir de trabalhos anteriores realizados pelo TCU, que demonstram, em alguma medida, aspectos de regularidade e efetividade destas políticas públicas.
243. Em 2022, o TCU publicou a primeira edição da Lista de Alto Risco (LAR) da Administração Pública Federal (BRASIL, 2022). Entre os altos riscos levantados está a transparência e a efetividade das renúncias tributárias. Segundo a LAR (BRASIL, 2022), de forma geral, os benefícios tributários:
- i) são instituídos ou ampliados sem objetivos e metas a serem alcançados, indicadores que permitam medir os resultados apontados e prazos de vigência definidos;

ii) são aprovados sem estimativas de impacto orçamentário e financeiro, apesar de essas estimativas serem exigidas pela Constituição federal, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e

iii) não são monitorados e avaliados quanto aos resultados efetivamente gerados para a economia e sociedade.

244. Os incentivos fiscais ganharam significativa relevância no Brasil a partir dos anos 2000 como instrumentos de implementação de objetivos de políticas públicas, incentivando comportamentos dos cidadãos e empresas ou fomentando setores econômicos específicos.

245. Entre 2003 e 2018, os chamados “gastos tributários” mais do que dobraram sua proporção em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), aumentando de 2% para 4,19%.



246. Utiliza-se a expressão “gastos tributários” para ressaltar o fato de o sistema tributário ser usado como alternativa aos gastos orçamentários tradicionais, de forma a perseguir objetivos alheios à arrecadação de recursos.

247. Segundo a Receita Federal (BRASIL, 2020a), gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

7.1 Exceções previstas no substitutivo da PEC 45/2019

248. No substitutivo da EC 45/2019 aprovada na Câmara dos Deputados, estão previstas algumas exceções ao regime geral de apuração do IBS/CBS, a saber:

- i) Simples Nacional.
- ii) Zona Franca de Manaus (ZFM).
- iii) Redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS para bens e serviços definidos em lei complementar relacionados a:
 - 1) serviços de educação;
 - 2) serviços de saúde;
 - 3) dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência;
 - 4) medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
 - 5) serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual;
 - 6) produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal;
 - 7) produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas; e
 - 8) bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

iv) Lei complementar pode ainda:

1) isentar serviços de serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual;

reduzir em 100% as alíquotas da CBS e do IBS incidente sobre dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, e produtos hortícolas, frutas e ovos;

2) reduzir em 100% a alíquota da CBS incidente sobre serviços de educação de ensino superior (PROUNI), e, até 28/12/2027, sobre serviços beneficiados pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse); e

3) isentar ou reduzir em até 100% as alíquotas da CBS e do IBS para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e de reconversão urbanística.

v) Criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal, tributada com alíquota zero da CBS e do IBS, cuja composição será definida por lei complementar.

vi) Possibilidade de opção ao produtor rural pessoa física ou jurídica que fature menos de R\$ 3.600.000,00 em não ser contribuinte de IBS e CBS, mantendo possibilidade de repassar crédito presumido aos adquirentes de seus produtos;

vii) Autorização para concessão de crédito presumido ao contribuinte adquirente de:

1) serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto,

2) resíduos e demais materiais destinados a reciclagem, a reutilização ou a logística reversa, de pessoa física, de cooperativa ou de outra forma de organização popular; e

3) bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem.

249. A seguir são apresentados trabalhos de fiscalização do TCU em benefícios tributários, sejam exceções aprovadas pela Câmara do Deputados, sejam desonerações não incluídas, mas que podem vir a fazer parte do rol de exceções no texto ainda em discussão no Senado Federal.

7.2 Zona Franca de Manaus (ZFM)

250. A Zona Franca de Manaus e demais áreas incentivadas foram criadas com a finalidade de promover desenvolvimento econômico no interior da Amazônia Ocidental, em razão de fatores locais e da grande distância dos centros mais dinâmicos da economia nacional.
251. A promulgação da Emenda Constitucional 83/2014 aumentou em cinquenta anos a vigência do regime fiscal empregado na região da ZFM. Ao mesmo tempo, dilatou-se a vigência dos incentivos fiscais das Áreas de Livre Comércio (ALCs) até 2050, por meio das Leis 13.023/2014 e 12.859/2013, modificando a vigência aplicada à área da Amazônia Ocidental (Amoc).
252. O Acórdão 1.107/2018-TCU-Plenário (rel. min. José Múcio Monteiro) apreciou auditoria na Zona Franca de Manaus, que teve por objetivo verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas social e de desenvolvimento, bem como verificar as providências adotadas pelo Poder Executivo para o aperfeiçoamento dos processos de planejamento, instituição, controle e avaliação das políticas públicas financiadas com base nesses recursos.
253. Nesse sentido, a auditoria teve por objetivo verificar a ocorrência de possíveis irregularidades e avaliar a atuação da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) na detecção de fraudes fiscais decorrentes da simulação de

vendas para empresas fantasmas e/ou montadas na Região Norte, visando à obtenção ilegal dos incentivos tributários da Zona Franca de Manaus (ZFM), das áreas de livre comércio (ALC) e da Amazônia Ocidental.

254. O trabalho identificou o internamento de mercadorias (ingresso de produtos na ZFM, com o objetivo de obter os benefícios fiscais destinados à região) em volume incompatível com a capacidade operacional da empresa remetente ou destinatária, seja porque apresentava enquadramento como empresa de pequeno porte ou microempresa e os valores internados seriam muito acima da capacidade, seja por não possuir empregados registrados, ou alguns dos sócios serem beneficiários do Bolsa Família.
255. Foram observados problemas também no controle, uma vez que algumas empresas sempre eram direcionadas para o canal verde, em que somente a documentação é analisada. Além disso, verificou-se um estoque considerável de protocolos de internamento pendentes de análise com prazo vencido, ausência de critérios ou de controles que definissem o uso de vistoria técnica, conhecimento prévio do canal de vistoria pelo transportador, alteração rotineira do canal de vistoria de mercadoria de forma injustificada, realização de vistoria física meramente formal, entre outras impropriedades.
256. O Acórdão 2.872/2021-TCU-Plenário (rel. min-substituto Weder de Oliveira) apreciou levantamento sobre as políticas públicas de desenvolvimento atuantes no território da Zona Franca de Manaus. Foram identificados treze riscos que poderiam dificultar ou impedir o enfrentamento dos problemas existentes pela política de desenvolvimento administrada pela Suframa, com destaque para:
 - i) estruturação deficiente das responsabilidades e atividades de direção, coordenação e avaliação da política pública de incentivos administrados pela Suframa, comprometendo o acompanhamento

da execução da política pública, o que pode prejudicar o alcance de resultados almejados;

ii) integração insuficiente entre a política de incentivos fiscais da ZFM e as demais políticas de desenvolvimento regional – Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) e Plano Regional de Desenvolvimento da Amazônia (PRDA), o que pode acarretar sobreposição de ações governamentais para fins semelhantes;

iii) ausência de avaliações e monitoramentos sistemáticos dos resultados obtidos a partir da política de concessão de benefícios fiscais, em virtude da deficiência na atribuição de responsabilidades e da inexistência de indicadores e metas para a política pública;

iv) concorrência entre as intervenções públicas de desenvolvimento – Lei de Informática Geral e Lei de Informática da ZFM –, podendo comprometer a atração de investimentos do setor nas diferentes regiões do Brasil e a redução das desigualdades regionais;

v) lentidão na fixação/alteração do Processo Produtivo Básico (PPB), o que pode ocasionar a desistência de empresas interessadas em se instalar na região, impactando o alcance dos resultados esperados; e

vi) disponibilidade insuficiente de dados para quantificar os valores de renúncias tributárias que financiam a política pública em cada estado da região e por regime de incentivo, dificultando a realização de avaliações dos resultados da política.

7.3 Defensivos agrícolas

257. O Acórdão 1.968/2017-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes) apreciou auditoria operacional com o objetivo de avaliar a preparação do governo federal brasileiro para implementar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

258. Na fiscalização, foi verificada a contradição entre, de um lado, benefícios tributários concedidos

para a importação, produção e comercialização de defensivos agrícolas, que recebem isenções e reduções de alíquotas, e, de outro, as políticas governamentais brasileiras que buscam fomentar a sustentabilidade ambiental dos sistemas de produção de alimentos, como a Política Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica e o Plano Agricultura de Baixa Emissão de Carbono.

259. Segundo a auditoria, um dos grandes e atuais desafios para o desenvolvimento brasileiro e mundial é manter o crescimento da produção agropecuária e, ao mesmo tempo, reduzir os impactos dessa produção sobre os recursos naturais e a sociedade.
260. Busca-se globalmente um novo modelo de desenvolvimento, que seja capaz de conciliar o crescimento econômico com a conservação do meio ambiente e a sustentabilidade social. Nesse sentido, vários estudos indicam a necessidade da transição de uma produção agropecuária agressiva ao ambiente, com predominância da monocultura e do uso maciço de agrotóxicos, para um modelo de sistemas sustentáveis de produção de alimentos.
261. Recentemente, as políticas governamentais brasileiras começaram a atentar para as questões relativas à sustentabilidade ambiental dos sistemas de produção de alimentos, como a Política Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica (PNAPO) e o Plano Agricultura de Baixa Emissão de Carbono (ABC).
262. No entanto, ainda predominam diretrizes políticas que induzem práticas pouco sustentáveis de produção de alimentos. Como resultado dessa dicotomia entre políticas, ocorre desalinhamento entre as ações empreendidas pelo Governo Federal no que diz respeito ao uso de defensivos no setor agrícola.
263. Se, por um lado, existem políticas públicas no Governo Federal que buscam incentivar e fo-

mentar a adoção de práticas sustentáveis de produção de alimentos, por outro lado, o Brasil continua sendo um dos maiores consumidores de agrotóxicos no mundo.

264. Apesar de o objetivo do uso de defensivos ser centrado em ganhos de produtividade, o uso intensivo desses produtos está associado à degradação do meio ambiente (solo, água e ar) e a agravos à saúde da população, tanto dos consumidores dos alimentos contaminados quanto dos trabalhadores que lidam diretamente com essas substâncias.
265. Segundo a fiscalização, ao reduzir o preço dos agrotóxicos por meio de renúncia tributária para a importação, a produção e a comercialização interestadual de defensivos químicos, o governo brasileiro incentiva o uso de agrotóxicos e atua de forma contraditória e contraproducente aos objetivos das políticas que buscam garantir sistemas sustentáveis de produção de alimentos.

7.4 Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)

266. Em 2018 o TCU realizou uma fiscalização com o objetivo verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas social e de desenvolvimento, bem como verificar as providências adotadas pelo Poder Executivo para o aperfeiçoamento dos processos de planejamento, instituição, controle e avaliação das políticas públicas financiadas com base nesses recursos.
267. Na área social, foram analisados os procedimentos para concessão, renovação e supervisão da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) a entidades que possuem atuação preponderante na área de assistência social, visto que a Cebas é um dos principais requisitos para que essas entidades usufruam do benefício tributário disposto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 (isenção da contribuição para a Seguridade Social).

268. O Acórdão 822/2018-TCU-Plenário (rel. min. José Múcio Monteiro) verificou que os mecanismos e ferramentas de controle utilizados durante as análises dos processos de concessão e renovação da Cebas são insuficientes para garantir a veracidade das informações e o cumprimento dos requisitos dispostos na Lei 12.101/2009 e no Decreto 8.242/2014. Também se identificou atraso na análise dos requerimentos de concessão e renovação da Cebas, com potencial prejuízo à arrecadação tributária.
269. Outras irregularidades verificadas foram a ausência de prestação de contas anual por grande parte das entidades detentoras da certificação Cebas na área da educação, inexistência de monitoramento referente às entidades que possuem Cebas, indícios de oferta de bolsas em desacordo com as condições exigidas pela Lei 12.101/2009, já que diversos bolsistas foram identificados como sócios de empresas, proprietários de embarcações como lanchas e veleiros, proprietários de aeronaves, e possuidores de renda superior a dez salários mínimos.
270. No Acórdão 823/2018-TCU-Plenário (rel. min. José Múcio Monteiro), foram identificadas entidade com indícios de não prestarem serviço gratuito; entidade com fortes indícios de realizarem preponderantemente atividades distintas de assistência social, como, por exemplo, cessão de mão-de-obra; entidades com número de funcionários incompatível com os serviços prestados; entidades com indício de faturamento incompatível com os serviços prestados.
271. Além disso, identificou-se casos que podem requerer supervisão sistemática, a exemplo entidades cujos sócios-diretores foram condenados pelo TCU ao pagamento de débito e multa por irregularidades na execução de convênios e entidades cujos sócios-diretores estão envolvidos em processos de desvio de recursos de convênios.

272. Outra impropriedade verificada foi que mais de 50% dos Conselhos Municipais de Assistência Social (CMAS) não possuem capacidade operacional para fiscalizar as entidades que recebem os benefícios fiscais. Ademais, o mecanismo de concessão e renovação da Cebas não impede que entidades que não cumprem os requisitos legais recebam os benefícios fiscais.
273. Por fim, entidades que não cumprem os requisitos legais continuam a receber os benefícios fiscais, em virtude do atraso na análise dos processos para renovação da Cebas, descumprindo os prazos legais.

7.5 Setor automotivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

274. Na Auditoria nas Políticas Automotivas de Desenvolvimento Regional (PADR), apreciada pelo Acórdão 600/2023-TCU-Plenário (rel. min. Antônio Anastasia), foi verificado que os incentivos fiscais para a instalação de fábricas de automóveis nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste não foram estabelecidos para a resolução de um problema público previamente diagnosticado e não são operadas para esse fim.
275. As leis instituidoras dos benefícios afirmam em suas ementas que são “incentivos fiscais ao desenvolvimento regional”, mas não foi identificada nenhuma demonstração de como os benefícios atuarão na busca desse objetivo, quais problemas enfrentados, causas ou efeitos.
276. Como decorrência desse primeiro achado, constatou-se também que a União não sabe que resultados quer atingir com as PADR, pois essas políticas não dispõem de objetivos, metas, indicadores e prazos concretos, cujos atingimentos sinalizem com segurança que as causas de um problema público são tratadas.
277. Sem dispor de tais elementos, torna-se inviável a direção, monitoramento e avaliação efetivos, im-

possibilitando a União de conhecer quais resultados que se deseja atingir com essas políticas. Verificou-se então que as PADR não estão alicerçadas em teoria clara, nem em modelo lógico que explique como as políticas tratarão um problema público, ao menor custo possível.

278. Nessa auditoria, o TCU realizou avaliação de impacto dos benefícios tributários. Verificou-se que o impacto da instalação das fábricas automotivas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste foi reduzido e localizado.
279. A avaliação realizada mediante a metodologia de controle sintético indicou que houve um impacto significativo da instalação da fábrica da Fiat Chrysler Automobiles (FCA) na região imediata de Goiana-Timbaúba, mais especificamente na própria cidade de Goiana, mas não na Região Intermediária de Recife.
280. O impacto foi medido em termos de Produto Interno Bruto (PIB) per capita, proporção de pessoal ocupado total e de pessoal técnico-científico, e remuneração total, esses três últimos em relação à população. Calculou-se que foram gerados 11.258 empregos até 2019 pela instalação da fábrica da FCA ocorrida em 2015, com uma massa salarial adicional de R\$ 316 milhões. Frente uma renúncia fiscal de R\$ 4,6 bilhões em 2019, a política representou um custo de R\$ 34,4 mil para cada emprego gerado.

7.6 Lei de Informática e Lei do Bem

281. Como tratado no Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RCBT), os incentivos fiscais são apropriados quando voltados para um público-alvo amplo, enquanto o gasto direto teria maior capacidade de atingir públicos específicos. Segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI, 2017), os instrumentos de suporte direto seriam mais adequados especificamente para o setor de tecnologia da informação.

282. Sobre o tema, o Acórdão 3.141/2020-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes) apreciou auditoria com o objetivo de analisar critérios e métodos de avaliação que fundamentam a escolha de incentivos tributários, em face de despesas orçamentárias, para financiar políticas públicas, a partir do caso das políticas de inovação, com os benefícios tributários instituídos pela Lei de Informática (Lei 8.248/1991) e pela Lei do Bem (Lei 11.196/2005), que instituem benefícios tributários para fomentar a realização de investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) pelas empresas.
283. Verificou-se que a Lei de Informática e a Lei do Bem não constituem instrumentos para promoção dos objetivos declarados pelo governo em CT&I, mas fins em si mesmas. Os benefícios tributários não foram pensados como instrumentos integrantes de uma estratégia maior de fomento à inovação no país.
284. Além disso, a Lei de Informática possui diferentes objetivos além do fomento a P&D, tratado como colateral, o que prejudica o alcance desse objetivo. A norma ainda buscava a proteção comercial da indústria nacional, o estímulo à demanda por produtos de tecnologia da informação e comunicação, o desenvolvimento de um processo produtivo no Brasil e a equalização entre o regime fiscal da Zona Franca de Manaus (ZFM) e o restante do país de modo a evitar transferência sistemática para a região norte das empresas localizadas em outras regiões. Outrossim, o incentivo surge visando reduzir os impactos de um outro benefício fiscal.
285. Também foi apontado que o benefício tributário, no caso da Lei de Informática, não seria o instrumento mais adequado para o fomento a P&D para um setor específico. Por fim, constatou-se que os instrumentos de suporte direto e indireto à inovação careciam de mecanismos de coerência e coordenação entre si e padeciam de fundamentos a amparar a alocação orçamentária na composição do respectivo *policy mix*.

286. A propósito, entre 2014 e 2019, os incentivos fiscais à inovação aumentaram de 55% para 77% a participação na alocação de recursos, enquanto os gastos diretos reduziram de 45% para 23%, sem que o Estado indicasse as razões dessa preferência pelos incentivos fiscais.
287. Algo que se mostra como um aspecto negativo dos benefícios tributários nas avaliações, sejam do TCU, sejam de órgãos do Executivo, é a regressividade e a falta de equidade nos beneficiários dos incentivos. Na auditoria apreciada pelo Acórdão 3.141/2020-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes), foi verificado que a Lei de Informática e a Lei do Bem privilegiam de forma desproporcional as empresas de grande porte, em detrimento das pequenas e médias empresas (PMEs), que teriam inclusive a capacidade de proporcionar maior adicionalidade para os incentivos.
288. O Acórdão 458/2014-TCU-Plenário (rel. min-substituto André de Carvalho) apreciou auditoria que teve por objetivo avaliar os instrumentos postos à disposição dos gestores públicos para o monitoramento e a avaliação da política pública da Lei de Informática.
289. Foi constatado que a etapa inicial (planejamento e formulação) não conta com suporte metodológico para a confecção de artefatos mínimos que auxiliem a compreensão da política, especialmente a sistematização dos objetivos pretendidos e sua correlação com indicadores. Também não são estabelecidas metas.
290. A mesma auditoria apontou como achados quanto ao monitoramento e avaliação da política:
- i) Ineficiências no processo estabelecido de concessão de benefícios.
 - ii) Ineficiências no processo de análise dos Relatórios Demonstrativos Anuais elaborados pelas empresas beneficiárias.
 - iii) Deficiências no suporte tecnológico de gestão da Lei de Informática.

iv) Ausência de suporte metodológico para a gestão de políticas públicas.

v) Falhas no processo de monitoramento e avaliação dos dispositivos de P&D, como a inexistência de indicadores finalísticos industriais para avaliar o retorno de investimentos em P&D incentivados pela política.

vi) Falhas no processo de avaliação dos dispositivos do PPB – conjunto mínimo de operações fabris que caracterizam a industrialização de um produto que as empresas devem seguir para fazer jus à renúncia fiscal –, essencial para o entendimento dos diversos setores envolvidos e portes de empresas incentivadas.

vii) Manutenção do benefício fiscal a empresas inadimplentes em relação às obrigações estabelecidas pela Lei.

291. O Acórdão 3.695/2013-TCU-Plenário (rel. min-substituto Augusto Sherman), apreciou relatório com o objetivo de produzir e estruturar conhecimento sobre governança, gestão de riscos e desempenho dos mecanismos de renúncia condicionada de receitas tributárias do MCTI e do MDIC.
292. O trabalho evidenciou a necessidade de aprimoramento dos controles internos dos órgãos auditados, a fim de mitigar a probabilidade e o impacto dos riscos associados aos mecanismos de concessão e usufruto dos incentivos fiscais pelas empresas beneficiárias.
293. Foram identificados os seguintes eventos de risco ao longo das etapas de concessão, acompanhamento e fiscalização dos mecanismos de renúncia tributária:
- i) Informalidades na concessão, avaliação e aprovação dos incentivos fiscais (ausências de normatização de procedimentos).
 - ii) Falhas na fiscalização da movimentação financeira do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

- iii) Deficiências nas fiscalizações dos projetos executados pelas empresas.
- iv) Comprovação das obrigações empresariais baseadas apenas em autodeclarações.
- v) Dificuldades em estruturar sistemas informatizados de suporte às atividades de controle.
- vi) Intempestividade na análise dos Relatórios Demonstrativos (RDs) de cumprimento das obrigações empresariais.
- vii) Insegurança jurídica para as empresas beneficiárias por intempestividade das análises dos RDs.
- viii) Ausência de mecanismos de avaliação de resultados e/ou de impactos da política nacional.

294. O Acórdão 1.905/2014-TCU-Plenário (rel. min-substituto Augusto Sherman), apreciou relatório de levantamento realizado com o objetivo de verificar a qualidade da gestão do MCTI e do MDIC exercida sobre as políticas públicas industriais e setoriais baseadas em mecanismos de renúncias tributárias federais. Foram identificados alguns riscos estruturais na gestão e governança dos benefícios fiscais:

- i) Ausência de planejamento estratégico das políticas de incentivo fiscal ou ausência de consideração dessas no escopo do planejamento estratégico do Ministério ou de outra política mais abrangente (omissão na fixação de objetivos, indicadores, resultados e metas).
- ii) Ausência de processo de monitoramento e avaliação de resultados e impactos das políticas públicas no mercado, notadamente dos investimentos em P&D.
- iii) Vácuo normativo em relação ao estabelecimento formal de competências e responsabilidades pela gestão dos mecanismos de renúncia nas leis que a instituem e nos regimentos internos dos Ministérios.
- iv) Vácuo normativo em relação à divisão formal de competências e responsabilidades pela gestão

entre os ministérios e autarquias gestoras das renúncias tributárias e a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

7.8 Conclusão

295. As fiscalizações do TCU analisaram aspectos bastante específicos da conformidade às leis instituidoras dos benefícios tributários e identificaram falhas no processo de concessão, no cumprimento de contrapartidas e na prestação de contas dessas políticas públicas.
296. Em 2019, o Tribunal instituiu o acompanhamento sistemático de renúncias tributárias, permitindo que atuasse de forma tempestiva em relação a incentivos instituídos, Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas), que apontou o descumprimento reiterado de requisitos constitucionais e legais na concessão ou ampliação de benefícios tributários.
297. Além dos trabalhos de fiscalização, a Corte de Contas também tem elaborado documentos referenciais com o objetivo de orientar a atuação do controle em diversos temas relevantes. Foram publicados referenciais de governança, tanto em nível organizacional quanto de políticas públicas e centro de governo.
298. Em 2022, o TCU publicou o Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RCBT, BRASIL, 2022), documento que tem como objetivo estabelecer uma estrutura de critérios comuns que possam compor um modelo para avaliar a maturidade das políticas públicas implementadas por meio de incentivos fiscais, orientando e sistematizando ações de controle, de modo a contribuir para a melhoria do desempenho e dos resultados das políticas públicas.
299. A partir dos diversos trabalhos de fiscalização do TCU tendo como objeto renúncias de receitas, é possível verificar que já foi promovido um conjunto de aperfeiçoamentos na legislação e

na atuação dos órgãos que tratam essas políticas públicas.

300. Exemplo disso é o Decreto 9.588/2018, que instituiu o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS), depois ampliado para o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP) pelo Decreto 9.834/2019.
301. Ambos os normativos também definiram os órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, em decorrência dos trabalhos do TCU que haviam apontado a existência de incentivos fiscais sem órgão responsável pela sua gestão.
302. Outra melhora significativa está relacionada à transparência dos valores renunciados, com a Receita Federal divulgando a metodologia de cálculo dos gastos tributários, além de incluir demonstrativos relativos às demais desonerações, em complemento ao Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT).
303. Entretanto, ainda existem aspectos que carecem de aprimoramentos, tanto na legislação acerca das renúncias de receitas, quanto na estruturação da governança e gestão dos incentivos fiscais.
304. Desde 2005 o TCU entende como necessária a regulamentação da avaliação dos benefícios tributários, recomendação reiterada em 2014. Em 2010 o Tribunal também apontou a necessidade de sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo.
305. Tais regulamentações também passaram a ser uma demanda legal com a Emenda Constitucional 109/2021, que no § 4º do art. 4º estabeleceu que lei complementar disporá sobre critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefí-

cio de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas; e regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos e sociais dos incentivos ou benefícios, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados.

306. Importante mencionar novamente o Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário (min. rel. Raimundo Carreiro), que monitorou o cumprimento de diversos julgados do Tribunal acerca das renúncias de receitas, e recomendou ao então Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, que adotassem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo:

i) competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias;

ii) aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação;

iii) definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação;

iv) estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas; e

v) mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias.

307. Tais pontos são centrais para a instituição de um modelo de governança capaz de traçar diretrizes que levem a um aperfeiçoamento dos incentivos fiscais no país. Além dessas questões, também se mostra necessário um aperfeiçoamento do processo de formulação dos benefícios tributários, partindo da clara identificação do problema público que a política deve resolver.

308. Além disso, como constituem instrumentos de implementação de políticas públicas em alternativa aos gastos diretos, devem ser sopesados em comparação a estes. Nesse sentido, quando o Estado optar pela instituição de uma renúncia de receita com o objetivo de incentivar comportamentos dos contribuintes ou beneficiar determinados setores econômicos, deve demonstrar que a desoneração constitui uma opção com melhor custo-benefício do que uma despesa orçamentária ou regulação.
309. Também devem ser ampliados os mecanismos de transparência e controle social. Os benefícios tributários constituem alvo de intenso lobby por parte de setores da economia. Com vistas a resguardar a decisão de interesses particulares e garantir que o fim último seja o interesse coletivo, o processo decisório deve ser o mais transparente possível e permeado pela participação da sociedade como um todo.
310. A transparência também é importante para o exercício do controle, tanto interno quanto externo. Assim, assegurar a auditabilidade das renúncias fiscais é um passo relevante, principalmente quanto aos aspectos de sigilo fiscal. Recentemente, a Lei Complementar 187/2021 alterou o Código Tributário Nacional (CTN – Lei 5.172/1966) para permitir a divulgação de informações de benefícios tributários a pessoas jurídicas, retirando seu sigilo.
311. Por fim, os benefícios tributários existentes precisam passar por um amplo processo de revisão, com avaliação de seus resultados, principalmente aqueles sem prazo de vigência definido, de forma a subsidiar a decisão pela sua continuidade, de forma a atender a Emenda Constitucional 109/2021 que estabeleceu a necessidade de uma redução gradual dos incentivos e benefícios federais de natureza tributária.

CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

312. A PEC 45/2019 propõe a criação de entidade pública chamada Conselho Federativo, que teria a função de gerenciar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de forma compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal. Essa entidade operaria sob regime especial e teria independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º, CF/1988).
313. O Conselho Federativo será composto por representantes desses entes federados e será responsável pela arrecadação do IBS e pela distribuição das receitas devidas a cada um. Também lhe competirá a administração compartilhada e integrada do IBS no que se refere à edição de normas infralegais, bem como à uniformização e à interpretação da legislação do novo imposto e a resolução do contencioso administrativo tributário entre a administração tributária e o sujeito passivo do IBS (art. 156-B da CF/1988).
314. No que se refere à fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial do IBS, as administrações tributárias e procuradorias desses entes federados atuarão de forma integrada, que as exercerão de forma exclusiva, sob a coordenação do Conselho Federativo, na forma da lei complementar (art. 156-B, § 2º, incisos V e VI, da CF/1988).
315. Além disso, o Conselho Federativo do IBS, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos (art. 156-B, § 5º, CF/1988).
316. Quanto ao controle externo do Conselho Federativo, será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de

Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e dos Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada, na forma da lei complementar (art. 156-B, § 2º, IV, CF/1988).

8. CONSELHO FEDERATIVO DO IBS E EQUILÍBRIO FEDERATIVO

317. Preliminarmente, é importante diferenciar os conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa. A competência tributária consiste no poder conferido pela Carta Maior aos entes federativos para instituírem seus tributos. Já a capacidade tributária ativa é o conjunto de prerrogativas inerentes ao poder de tributar para fazer cumprir a legislação tributária, notadamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos ou a execução das leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Enquanto a competência tributária é irrenunciável e indelegável (art. 7º do CTN), a capacidade tributária ativa é delegável a outra pessoa jurídica de direito público.
318. Feita essa diferenciação, cabe também lembrar que o modelo federativo brasileiro é singular, pois constituído de três entes federativos. Além da União, Estados e Distrito Federal, os Municípios foram alçados de mera repartição administrativa para entes da federação (art. 1º e 18 da Constituição de 1988).
319. Observa-se que, no atual modelo de tributação sobre o consumo, a competência tributária foi distribuída nos seguintes termos:

a) à União compete a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e de Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos termos do art. 153, inciso IV, 195, inciso I, alínea “b” e 239 da Constituição de 1988;

b) compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS), conforme art. 155, inciso II, da Constituição de 1988; e

c) compete aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), consoante art. 156, inciso III, da Constituição de 1988.

320. Assim, o constituinte originário estabeleceu um modelo fragmentado de distribuição da competência para instituir os tributos sobre o consumo, dando autonomia não somente à União, mas também aos entes subnacionais para instituir, alterar e administrar os tributos sobre consumo, conforme a base tributária de sua competência (ICMS e ISS). Tal desenho normativo constitucional proporcionou o famigerado “manicômio tributário”, caracterizado pela sua disfuncionalidade, notadamente a complexidade, a não-neutralidade e a guerra fiscal, conforme evidenciado em auditoria recente deste TCU (TC 017.542/2021-9 e TC 006.253/2022-9).
321. Neste contexto, a PEC 45/2019, no que se refere especificamente aos entes subnacionais, propõe a extinção do ICMS e do ISS (art. 129 do ADCT), que serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com legislação única nacional, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, cada qual podendo fixar sua alíquota, que será única no território de cada ente federativo, ressalvadas as exceções constitucionais, sendo sua cobrança realizada com base na somatória das alíquotas do Estado e do Município do destino (art. 155-A da CRFB/1988).
322. No caso da União, a PEC 45/2019 propõe a extinção das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade

Social (COFINS) (art. 126 do ADCT), bem como do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 129 do ADCT), sendo estes substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (art. 195, inciso V, da CRFB/1988) e pelo imposto sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Imposto Seletivo) (arts. 153, inciso VIII, da CRFB/1988), respectivamente.

323. Para o exercício da capacidade tributária ativa por Estados, Municípios e Distrito Federal em relação ao IBS, a PEC 45/2019 cria o Conselho Federativo do IBS (CFIBS), entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º, CRFB/1988), cujas competências são: (a) editar as normas infralegais necessárias à regulamentação do IBS; (b) uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS, em caráter vinculante; (c) arrecadar, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, Municípios e o Distrito Federal; e (d) resolver o contencioso administrativo tributário entre a administração tributária e o sujeito passivo do IBS (art. 156-B da CRFB/1988).
324. Conforme fica evidenciado, a PEC 45/2019 cria a competência compartilhada de Estados, Municípios e Distrito Federal instituir o IBS e fixar suas alíquotas, e a capacidade tributária ativa também será exercida pelos entes subnacionais de forma coordenada por meio do Conselho Federativo.
325. Feita esta breve contextualização, passa-se à análise dos riscos de governança contidos no novo desenho do sistema de tributação sobre o consumo, no que se refere ao equilíbrio federativo.

a) Inexistência de elementos que indiquem ofensa ao pacto federativo quanto à competência compartilhada do IBS

326. O art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição de 1988,

prescreve que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

327. Com a criação do CFIBS, poderia haver o risco de que a instituição compartilhada do IBS por Estados, Municípios e o Distrito Federal, assim como o exercício da capacidade ativa acerca do referido tributo por meio do Conselho Federativo do IBS, seria uma alteração que tenderia a abolição do pacto federativo, pois retiraria as competências de gestão tributária dos entes subnacionais.
328. Ocorre que a Constituição Federal de 1988 prevê como objetivos fundamentais da República a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais (art. 3º, incisos II e III). Também estabelece como princípio da administração pública sua atuação eficiente (art. 37, *caput*).
329. O atual modelo de tributação sobre o consumo revela um estado de coisas inconstitucionais, pois é incontroverso que o sistema tributário nacional atual proporciona a ocorrência de guerra fiscal entre os entes federados, não é neutro, além de ser altamente complexo, gerando elevados custos de conformidade para as empresas e de fiscalização para os governos (Acórdãos 1408/2023-TCU-Plenário e 1409/2023-TCU-Plenário, ambos da Relatoria do Ministro Aroldo Cedraz), revelando a ineficiência do Estado e impactando na alocação eficiente dos recursos econômicos em prejuízo do desenvolvimento nacional e da redução de desigualdades regionais.
330. Diferentemente do que é propalado, o art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição de 1988, não tem o condão de vedar emenda à Constituição para reorganizar o compartilhamento de competências dos entes federados sobre a tributação sobre o consumo, especialmente quando esta pretende aperfeiçoar o sistema tributário em prol do fortalecimento da federação.

331. No caso da PEC 45/2019, a competência tributária dos entes federativos, ao invés de ser restringida, será ampliada, pois todos os três níveis de governo exercerão sua competência sobre uma base unificada e ampla de “bens e serviços” (art. 156-A, § 1º, incisos I e II, e art. 195, V, da CRFB/1988), diferentemente do modelo atual de fragmentação da base tributária sobre o consumo (serviços para Municípios, mercadorias para Estados e faturamento para União).
332. Com relação ao IBS, cada ente federativo (Estados e Municípios) poderá definir a alíquota a ser aplicada no seu território, o que traz maior relevância política, pois o imposto será tributado no destino da operação com bens ou serviços – atualmente o ICMS é tributado na origem – (art. 156-A, § 1º, incisos V e VII, da CRFB/1988). Além disso, o IBS não poderá ser objeto de concessão de incentivos e de benefícios financeiros ou fiscais (art. 156-A, § 1º, inciso X, da CRFB/1988). Com estas diretrizes, o novo desenho normativo de tributação sobre o consumo tende a mitigar ou mesmo extinguir a guerra fiscal entre os entes federativos, bem como traz transparência acerca da destinação da arrecadação, haja vista que o cidadão-contribuinte pagará o tributo ao ente onde consumido o bem ou serviço.
333. Cabe observar que a PEC 45/2019 prevê a aplicação da não-cumulatividade plena (art. 156-A, § 1º, inciso VIII, da CRFB/1988), ou seja, o aproveitamento de todos os créditos recolhidos nas operações antecedentes, e não somente os “créditos físicos” incidentes sobre os insumos que foram incorporados à mercadoria durante o seu processo industrial e de comercialização, contribuindo para um sistema neutro de tributação.
334. A PEC 45/2019 prevê também uma legislação única de IBS e CBS, cujas normas, interpretações e procedimentos serão harmonizados pelo Conselho Federativo do IBS e pela União (arts. 149-B e 195, § 15, da CRFB/1988), importante medida para ga-

rantir a simplicidade do novo sistema tributário. O sistema tributário vigente se mostra altamente complexo, especialmente pelo fato de que cada ente federativo pode legislar com independência. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2020), entre 1988 e 2020 foram editadas 419.387 normas tributárias no Brasil, sendo: 32.104 normas federais, 138.042 normas estaduais e 249.241 normas municipais.

335. Algumas emendas alteraram o texto original da Constituição Federal sem que isso fosse considerado invasão da autonomia dos entes subnacionais, como a Emenda Constitucional 42, de 2003, que alterou a alínea “a” e incluiu a alínea “d” no inciso X do § 2º do art. 155 da CF/1988 para dispor da não incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias e serviços prestados ao exterior; ou a Emenda Constitucional 39, de 2002, que criou a Contribuição sobre o Custeio da Iluminação Pública, que permitiu aos municípios a cobrança para o custeio da iluminação pública, antes cobrada mediante taxa, declarada inconstitucional mediante a Súmula Vinculante 41 do Supremo Tribunal Federal.
336. A criação do IBS tem como uma de suas premissas a manutenção da arrecadação dos entes federativos. Uma das regras previstas é a compensação da arrecadação com a alteração da alíquota de referência, caso haja alteração da legislação federal que reduza ou eleve o IBS (§ 8º do art. 156-A, com redação proposta pela PEC 45). Dessa forma, a perda de arrecadação pela extinção do ICMS/ISS será compensada integralmente pela criação do IBS, preservando a autonomia financeira de todos os entes.
337. Esse mecanismo de compensação de perda de arrecadação de tributo foi adotado na Lei Kandir (Lei Complementar 87, de 13/9/1996), devido às hipóteses previstas na lei de não incidência do ICMS, posteriormente constitucionalizado pela EC 42. Na Ação Cível Originária 1044/MT, o STF decidiu que

não há espaço para atuação do Poder Judiciário, superando a deferência legislativa autêntica, alterando a disposição constitucional já existente sobre o tema, já que o art. 91 do ADCT dispõe sobre a compensação de perda de arrecadação sobre exportações. Na ocasião da discussão da ACO 1044, os ministros do STF levaram em consideração a seguinte manifestação do Procurador-Geral da República:

Inexiste ofensa à regra constitucional pela União, uma vez que o conjunto normativo disciplinar dessa matéria foi submetido a discussões políticas e técnicas no âmbito do Congresso Nacional, o que significa dizer que os Estados tiveram, por meio de seus representantes, pleno espaço de participação e influência no resultado final de cada uma das inúmeras alterações da Lei Kandir, inclusive na própria Lei Complementar 115/2002, que vinculou os montantes globais ao estipulado nas leis orçamentárias anuais da União, e da Emenda Constitucional 42/2003, que alçou à órbita constitucional a atual redação do anexo da Lei Complementar 87/1996.

Consigne-se ainda que o acordo estabelecido entre a União e os Estados com vistas à desoneração das exportações, além de não conter qualquer inconstitucionalidade, não pode ser imputado integralmente aos cofres federais. O arranjo de um novo perfil de tributação pelo consumo foi alterado não só em benefício da União, mas em favor de toda a cadeia produtiva do país, sabidamente fonte primária de receitas tributárias para todos os entes da federação.

A perda expressiva por parte dos Estados nos primeiros momentos da redução tributária foi sanada com um alto custo para a União, como entidade coordenadora da federação e a mais próspera. Entretanto, o subsídio deveria ser provisório e, intuitivamente, decrescente, dada a viabilidade do prazo de novas receitas

que o estímulo tributário acabou por gerar nas economias locais.

338. Conforme observado, na PEC 45/2019 não há elementos que tendam a abolir a forma federativa do Estado Brasileiro com a criação de competência compartilhada entre Estados e Municípios para a criação do IBS. Pelo contrário, seu conteúdo tende a fortalecer a federação, pois rompe com a competitividade interfederativa e sana disfuncionalidades do sistema de tributação sobre o consumo vigente que têm afetado os objetivos republicanos de desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais, vetores do federalismo cooperativo previsto no art. 23, parágrafo único, da CRFB/1988.

b) Inexistência de elementos que atentem contra o pacto federativo quanto ao exercício da capacidade tributária ativa do IBS por meio do Conselho Federativo

339. Com a criação do CFIBS, poderia haver o risco de que atentaria contra o pacto federativo sob a alegação de que a referida entidade estaria usurpando as competências tributárias de Estados e Municípios para gerir e alterar seus impostos.
340. Primeiramente, não existe modelo internacional que se enquadre à realidade do modelo federativo brasileiro, notadamente a inclusão de municípios no rol dos entes federativos (arts. 1º e 18 da CRFB). O que mais se aproximaria é o modelo da Índia que conta com um Conselho composto por ministros da União e de finanças dos Estados. No caso, o Conselho Federativo não tem representantes da União – haja visto histórico de relações conflituosas entre esta e os entes subnacionais –, sendo composto por 27 representantes eleitos por Municípios e o Distrito Federal e 27 representantes indicados pelos Estados e o Distrito Federal (art. 156-B, §§ 2º e 3º, da CRFB/1988).
341. Também não há nenhum paradigma nacional. É questionado se o Conselho Federativo do IBS seria

um novo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). No entanto, a estrutura e as competências do Conselho Federativo do IBS divergem desses colegiados.

342. Em relação ao Confaz, a principal diferença está no fato de que o Conselho Federativo exercerá apenas a capacidade tributária ativa, ou seja, terá competência apenas para executar a lei complementar do IBS e as leis instituidoras e definidoras de alíquotas dos entes subnacionais. Já o Confaz tem como prerrogativa principal promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CRFB/1988 e Lei Complementar 24/1975), normas primárias que inovam na ordem jurídica, principal centro da guerra fiscal (Acórdãos 1408/2023-TCU-Plenário, Relatoria do Ministro Aroldo Cedraz).
343. Quanto ao CGSN, este não tem papel operacional, mas somente a função normatizadora do Simples Nacional, onde emite resoluções para disciplinar as matérias contidas na Lei Complementar 123/2006, orientando a atuação das administrações tributárias que, por outro lado, atuam de forma autônoma e independente na fiscalização, lançamento e julgamento contencioso no Simples Nacional (art. 33, Lei Complementar 123/2006). Já o Conselho Federativo terá a função normatizadora e operacional do IBS (art. 156-B da CRFB/1988).
344. O Conselho Federativo tem sua gênese em debates do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV) e do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) que verificaram riscos e dificuldades para operacionalizar a reforma de forma descentralizada pelos Estados e Municípios, razão pela qual entendeu-se que um modelo compartilhado e centralizado seria o ideal.
345. O modelo de compartilhamento de competências entre entes federativos via entidade autônoma representativa não é uma novidade, cite-se como

exemplo a prestação compartilhada dos serviços de saneamento básico por Estados e Municípios via consórcios públicos, conforme delineado no Novo Marco Legal do Saneamento Básico (Lei 14.026/2020), considerado constitucional e válido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento das ADI 6492, 6356, 6583 e 6882.

346. Em decisão majoritária, a Suprema Corte entendeu que a previsão legal para que os Estados instituam normas para a integração compulsória de regiões metropolitanas não viola a autonomia municipal, haja vista o interesse comum justifica a formação de microrregiões e regiões metropolitanas para a transferência de competências para estado. Pelo contrário, tal previsão visa aumentar a eficácia na prestação dos serviços. Também considerou não ter ocorrido ofensa ao princípio federativo na atribuição de competência à Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA) para criar normas sobre regulamentação tarifária e padronização dos instrumentos negociais.
347. Da mesma forma, o compartilhamento de competência tributária não é algo inovador na Constituição Federal de 1988: o constituinte originário estabeleceu no art. 146 que lei complementar federal deve dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, além de regular limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. E o constituinte derivado incluiu, mediante a Emenda Constitucional 42, o tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte, dispondo que o recolhimento da União, Estados e Municípios será unificado e centralizado, sendo que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderiam ser compartilhadas pelos entes federados (vide Lei Complementar 123/2006).
348. Neste sentido, dada a justa causa para a reforma do sistema tributário com a fusão do ICMS e ISS no IBS, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, confor-

me já narrado acima, é razoável que o exercício da capacidade tributária ativa seja compartilhado, para fins de uniformização das normas regulamentares, da interpretação e aplicação da legislação e do julgamento das controvérsias suscitadas pelo sujeito passivo em face das administrações tributárias, o que dará maior eficácia à atuação da administração do IBS, rompendo com o modelo atualmente vigente.

349. Quanto ao receio de que o Conselho Federativo do IBS usurparia a autonomia dos entes arrecadarem suas receitas, as transferências tributárias constitucionais, como o Fundo de Participação de Estados (FPE) e o Fundo de Participação de Municípios (FPM) (art. 159 da CRFB/1988), são receitas correntes dos entes subnacionais, as quais não são fiscalizadas e arrecadadas por esses entes, mas pela União. Os tributos federais objeto do FPE e do FPM são administrados pela Receita Federal e parte da arrecadação é repassada aos entes subnacionais, consoante dispõe a Lei Complementar 62, de 28/12/1989. O IBS será administrado pelos entes subnacionais de forma coordenada no Conselho Federativo e a CBS será administrada pela Receita Federal.
350. Estudo da Confederação Nacional dos Municípios informa que sete em cada dez municípios tem no FPM sua principal fonte de receita (2023); apesar disso, não é questionada a atuação da União como ente arrecadador dos recursos que compõe o FPM como ofensa a autonomia federativa municipal. Pelo contrário, as transferências têm garantido a subsistência de 70% dos municípios brasileiros que gerem seus recursos com plena autonomia.
351. Em relação aos contribuintes, o Conselho Federativo é importante para que haja a compensação plena de crédito e débito, e ressarcimento efetivo de créditos acumulados, garantindo que um exportador, por exemplo, que acumulou saldo credor vai ser ressarcido. Na ausência do Conselho Federativo, a empresa ficará na dependência

da devolução por cada um dos Estados em que é credora, com grande risco de não recebimento, uma vez que há o histórico de que, quando há limitação de recursos em caixa, o saldo credor não é devolvido pelos entes federativos (gestão de política fiscal) ou estes impõem barreiras normativas e burocráticas ao resgate ou mesmo à alienação/transferência do crédito acumulado (LOZEKAM, 2022)^{lxv}.

352. Em relação à questão federativa, o Conselho Federativo permite arrecadação centralizada, o que é indispensável para instituir o IVA municipal com a dinâmica da tributação no destino. Além disso, o Conselho Federativo permite que a transição de cinquenta anos na distribuição da receita, migrando da participação atual de cada ente na arrecadação para aquela decorrente da aplicação do princípio sobre o destino e das mudanças dos critérios repartição do ICMS para a quota-parte do IBS, impedindo que Estados Consumidores fiquem reféns das transferências de créditos arrecadados pelos Estados Produtores.
353. O art. 156-B, caput, é expresso em afirmar que “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços (...) as competências administrativas relativas ao [IBS]”, o que denota que os entes subnacionais exercerão a capacidade tributária ativa do IBS, não de forma independente e descoordenada, mas de forma integrada e harmônica, por meio do Conselho Federativo.
354. Mesmo que a PEC 45/2019 não trouxesse tal previsão, cabe lembrar que a capacidade ativa tributária, diferentemente da competência tributária, é delegável, nos termos do art. 7º do CTN. Não somente o CTN tem previsão de delegação da capacidade tributária ativa, o art. 153, § 4º, III, da CRFB/1988, traz delegação expressa da fiscalização e cobrança pelos municípios do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), cuja competência tributária é da União.

355. Corroborando a previsão do caput do art. 156-B, o § 2º, incisos V e VI, do mesmo dispositivo, preveem a função coordenadora do Conselho Federativo sobre a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do IBS, cujas as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras.
356. Portanto, a criação do Conselho Federativo para coordenação e harmonização do exercício da capacidade tributária ativa do IBS por Estados, Municípios e o Distrito Federal, conforme preconizado na PEC 45/2019, não ofende a autonomia federativa dos entes subnacionais de gerir suas receitas.

9. REGULAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO DO IBS

357. A PEC 45/2019 segue as diretrizes dos Impostos sobre Valor Agregado (IVA) modernos, entre estas o princípio do destino que preconiza que o imposto será cobrado e recolhido ao ente federativo de destino da operação. Tal diretriz foi consubstanciada na PEC 45/2019 com o art. 156-A, § 1º, inciso VII.
358. No entanto, a implementação do citado mecanismo não será imediata, mas seguirá um prazo de transição de dez anos para os contribuintes (2023-2033) e de cinquenta anos para efeitos de distribuição da arrecadação aos entes federativos (2029-2078).
359. A transição de dez anos para os contribuintes muito se deve à convalidação dos incentivos fiscais de ICMS sob condição e prazo certo, cujo termo final será 31/12/2032, conforme Lei Complementar 160/2017, data que se extinguirá o referido tributo (art. 20, inciso II, alínea “a” da PEC 45/2019). Conforme entendimento pacificado pelo Supremo Tri-

bunal Federal na Súmula 544, isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas, conforme se depreende dos art. 176 e 178 do Código Tributário Nacional, o que deve ser respeitado na substituição gradual do ICMS pelo IBS.

360. Entendeu-se necessária a transição para os entes subnacionais, para que cada ente não sofresse o impacto fiscal imediato e abrupto em seus orçamentos, franqueando tempo razoável para o adequado rearranjo econômico e os ajustes orçamentário-fiscais necessários para a saúde financeira de cada ente federativo.
361. Para operacionalizar o IBS, o novo art. 156-B, que será incluído no texto constitucional, dispõe, entre outras, as seguintes atribuições do Conselho Federativo:
- i) propor a lei complementar para tratar do referido imposto (artigo 61, § 3º);
 - ii) editar normas infralegais sobre os temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória para os entes (art. 156-B, inciso I);
 - iii) uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto (art. 156-B, inciso II); e
 - iv) arrecadar o imposto e efetuar compensações e a distribuição da receita (art. 156-B, inciso III).
362. De acordo com a proposta, o Conselho Federativo será uma entidade pública, sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º). A previsão constitucional aproxima o Conselho Federativo de uma autarquia sob regime especial, mas a sua operacionalização depende da lei complementar.
363. Além das referidas funções, o Conselho Federativo deverá coordenar a atuação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na fiscalização, no lança-

mento, na cobrança e na representação administrativa e judicial do imposto, definindo delegação e compartilhamento de competências (art. 156-B, § 2º, inciso V).

364. Essa entidade será fiscalizada pelo Poder Legislativo dos Estados, Distrito Federal e Municípios e seus Tribunais e Conselhos de Contas (art. 156-B, § 2º, inciso IV).

a) Baixo risco de dependência dos entes subnacionais do Conselho Federativo na distribuição da receita do IBS

365. A competência do Conselho Federativo do IBS para arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação poderia impor a dependência dos entes subnacionais ao Conselho Federativo.
366. Primeiramente é importante lembrar que atualmente cada ente subnacional (Estado/Município/DF) regula e arrecada o respectivo ICMS e ISS que lhe é devido de forma autônoma e independente dos demais, o que tem contribuído para caracterizar a complexidade do atual modelo (“manicômio tributário”) e suas disfuncionalidades (Acórdãos 1408/2023-TCU-Plenário e 1409/2023-TCU-Plenário, ambos da Relatoria do Ministro Aroldo Cedraz).
367. O ISS é integralmente cumulativo, ou seja, não gera crédito as operações ao longo da cadeia econômica, e é tributado, em regra, no local do estabelecimento do prestador do serviço (art. 3º da Lei Complementar 116/2003). O ICMS é não-cumulativo – com grandes ressalvas, como se verá a seguir – e tributado, em regra, na origem da operação (art. 155, § 2º, inciso I, da CRFB/1988 e art. 11 da Lei Complementar 87/1996 – Lei Kandir).
368. Em relação ao ICMS, em operações interestaduais para consumidor final, o fornecedor (ou destinatário, se contribuinte do ICMS) deve recolher o referido tributo pela alíquota interestadual (7% ou 12% - Resolução do Senado 22/1989) ao Estado de

origem da operação e a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ao Estado do Consumidor Final (Difal) (art.155, § 2º, VII e VIII, CF/1988; Lei Complementar 190/2022). Nas operações entre empresas contribuintes do ICMS, utiliza-se somente a alíquota interestadual recolhida ao Estado de origem pelo fornecedor, gerando crédito ao adquirente (Resolução do Senado 22/1989).

369. O eventual saldo credor do ICMS (exportação ou isenção com manutenção do crédito), em regra, não é devolvido financeiramente, pois os Estados impõem barreiras normativas e burocráticas ao resgate ou mesmo à alienação/transferência do crédito acumulado (LOZEKAM, 2022).
370. A PEC 45/2019 rompe com o modelo de fragmentação da base de tributação, fundindo ICMS e ISS no IBS, cuja cobrança considerará a não-cumulatividade plena (todas as operações antecedentes geram crédito para compensar com o débito da operação final) e a distribuição da arrecadação será para o ente federativo do destino da operação (art. 156-A, incisos I, II, III e VII), respeitadas as regras de transição prevista na PEC 45/2019.
371. Nesse redesenho da tributação sobre o consumo subnacional, segundo especialistas, como a professora Melina Rocha (2023), haveria três alternativas para operacionalização da arrecadação, compensação e distribuição do IBS:

a) câmara de compensação, onde o Estado de origem da operação seria o responsável por arrecadar o IBS, fazer os ajustes de compensação, requeridos pela não-cumulatividade, e enviar o saldo devido aos entes federativos de destino;

b) arrecadação direta pelo ente federativo de destino da operação; e

c) arrecadação centralizada por um órgão

de natureza técnica, com representação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, onde se processaria as compensações de débito e crédito devidos ao contribuinte e se distribuiria o saldo não compensado aos entes federativos de destino da operação.

372. No primeiro caso, haveria riscos tanto para os contribuintes com saldo credor de IBS quanto para os entes federativos de destino, pois há histórico de entes subnacionais restringirem o creditamento do ICMS como política fiscal (LOZEKAM, 2022) e de relações conflituosas entre os entes subnacionais, como a guerra fiscal. Haveria, também, uma alta dependência dos entes federativos “consumidores” dos entes federativos “produtores” no repasse da arrecadação do IBS para o destino, o que não seria saudável para a federação, especialmente considerando o histórico de uso dos créditos do ICMS para política fiscal.
373. Por outro lado, a arrecadação direta pelo ente federativo de destino da operação traria como principal adversidade a necessidade de o sujeito passivo ter que se cadastrar em todas as administrações tributárias dos entes nos quais transaciona, podendo chegar ao absurdo de ter a obrigação de cadastro nos 26 Estados, nos 5.568 Municípios e no Distrito Federal, o que acarretaria um indesejável elevado custo de conformidade para o contribuinte do IBS.
374. Para não incidir nos riscos das opções precedentes, optou-se pelo terceiro modelo de integral arrecadação, compensação e distribuição do produto da arrecadação, centralizada no Conselho Federativo, onde os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada a capacidade tributária ativa do IBS (art. 156-B, inciso III).
375. Em reuniões com áreas técnicas do Governo Federal, foi obtida a informação de que se pretende operacionalizar a arrecadação, a compensação e a distribuição do produto da arrecadação do IBS por meio de sistema informatizado próprio, a ser

construído mediante esforços conjuntos das administrações tributárias das três esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), cujas tratativas já estariam em curso, cabendo ao Conselho Federativo, neste aspecto, somente a gestão do algoritmo que opera no referido sistema, algo semelhante ao que ocorre no Simples Nacional, onde a arrecadação é feita em documento único, processada em sistema informatizado que destina de forma automática a arrecadação devida a cada ente federativo.

376. A principal obrigação acessória será a Nota Fiscal Eletrônica (NFe), de utilização obrigatória, na qual serão incluídos campos necessários para gestão do IVA dual (CBS e IBS, discriminando suas alíquotas estadual e municipal).
377. Portanto, ressalvada as retenções autorizadas pelo texto constitucional, o risco de retenção de saldo de IBS pelo Conselho Federativo que é devido aos entes subnacionais seria mitigado pelo poder estritamente administrativo do Conselho para aplicar as regras definidas na Lei Complementar.
378. Importante lembrar que a distribuição da arrecadação da origem para o destino passará por um processo de transição de cinquenta anos (art. 131 do ADCT) situação que deve ser assegurada por meio de um sistema centralizado de arrecadação, compensação e distribuição, sob pena de não se efetivar na forma preconizada na PEC 45/2019.

b) Baixo Risco de desincentivo à fiscalização do IBS

379. O atual modelo de fiscalização das administrações tributárias e respectivas estruturas instaladas consideram a ocorrência do fato gerador das operações sobre o consumo na sua origem, ou seja, o contribuinte do ISS e do ICMS estão dentro do espaço territorial do ente da administração tributária e procuradoria competente para sua fiscalização e cobrança. Porém, haveria o risco de que a

alteração prevista do deslocamento da tributação para o ente federativo de destino da operação seria um desincentivo a fiscalização tributária (por que fiscalizar uma empresa que irá recolher tributos para outro estado/município?).

380. Outra questão posta é que a garantia de arrecadação mínima geraria o efeito *free-rider*, desincentivando o esforço fiscalizatório e arrecadatário do ente federativo. Se é certo que as transferências obrigatórias do produto da arrecadação do IBS e do imposto seletivo podem gerar esse efeito, a verdade é que atualmente tanto a cota-parte de ICMS quanto a receita proveniente do Fundo de Participação dos Municípios já geram ilusão fiscal nos entes locais, tendo em vista que o esforço mínimo do município é compensando com a distribuição obrigatória de recursos federais e estaduais. Quase metade dos municípios brasileiros contam com, no mínimo, 90% de receita proveniente desses repasses.
381. Um ponto importante que não corrobora a tese de desincentivo à fiscalização local é a alteração da tributação da origem para o destino, implicando a necessidade de maior integração dos fiscos para controle e fiscalização das operações, com ganhos de sinergia e redução dos gastos com a administração tributária isolada.
382. A fiscalização de contribuintes cuja sede se encontra em ente federativo diverso do ente competente para a fiscalização e cobrança do tributo não é uma novidade no sistema tributário brasileiro, cite-se como exemplo a substituição tributária de ICMS (art. 150, § 7º, da CRFB/1988).
383. No modelo de substituição tributária, o fornecedor do bem (contribuinte substituto – art. 6º da Lei Kandir) retém o valor estimado do ICMS de forma antecipada, que seria devido nas operações subsequentes. No caso do fato gerador subsequente não se consumir ou a base de cálculo for menor que a estimada na retenção, surge o direito do contribuinte substituído ser ressarcido.

do ou se creditar do imposto recolhido por força da substituição tributária (art. 10 da Lei Kandir e Tema 201 do STF).

384. No caso de operações interestaduais, a administração tributária que arrecadou o ICMS em substituição tributária necessariamente terá que fiscalizar o contribuinte substituído com domicílio em outro ente da federação para aferição do eventual pedido de creditamento/ressarcimento.
385. De qualquer forma, em reunião com a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT), foi informado que já estão sendo pensados incentivos à fiscalização do IBS, como a apropriação da receita de multas ao ente federativo que efetivar o lançamento. No entanto, tal matéria deverá ser tratada na lei complementar reguladora do IBS (Reunião SERT 23/8/2023).
386. Registre-se que o Conselho Federativo terá como uma de suas funções a coordenação da atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos, o que mitiga sensivelmente o risco de omissão fiscalizadora.
387. No modelo do Simples Nacional, a União, os Estados e os Municípios têm competência para proceder à fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias, dentro de certos parâmetros definidos no art. 85 e seguintes da Resolução CGSN 140, de 22/5/2018. As ações fiscais são registradas no Sistema Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (Sefisc), disponibilizado no Portal do Simples Nacional, com acesso pelos entes federados. Nada impede que o modelo de fiscalização integrada do IBS seja similar ao modelo do Simples Nacional.

388. Portanto, considerando que há modelo vigente de fiscalização de contribuintes domiciliados em entes federativos diversos da administração tributária competente para o lançamento e cobrança de imposto, que os mecanismos de incentivo à fiscalização e cobrança é matéria a ser tratada na lei complementar reguladora do IBS e que o Conselho Federativo exercerá a função coordenadora da atuação integrada dos fiscos e procuradorias, entende-se que o risco de omissão no exercício da fiscalização, do lançamento, da cobrança e da representação administrativa ou judicial do IBS está sendo mitigado.

c) Alto risco de desalinhamento entre a CBS e o IBS nos aspectos de regulação e de procedimentos

389. O art. 149-B traz as balizas de alinhamento pleno do IBS e da CBS:

Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão:

I – os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – as mesmas imunidades;

III – os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV – as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

390. Ocorre que, da leitura dos arts. 156-A e 195, inciso V e § 15, não é possível concluir que IBS e CBS serão regulados na mesma lei complementar. Para garantir a simplicidade à tributação sobre o consumo e conferir maior segurança jurídica, seria recomendável a edição de uma única lei complementar que regulamentasse todos os aspectos do IBS e da CBS. Por essa razão, sugere-se que o texto

da PEC 45/2019 traga disposição expressa no sentido de que o IBS e CBS serão instituídos na mesma lei complementar.

391. O art. 156-B, § 5º, prescreve que o Conselho Federativo, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos relativos ao IBS e à CBS.
392. No entanto, considerando a autonomia e independência da União, representada pela RFB e PGFN, em relação ao Conselho Federativo, existe o risco de emissão de normas e interpretações pela União à revelia das emanadas pelo Conselho Federativo e vice-versa. De igual forma, a União poderá realizar procedimentos fiscalizatórios, de cobrança e de execução à margem da coordenação concebida ao Conselho Federativo (art. 156-B, § 2º, inciso V), impondo ao contribuinte uma dupla sujeição acerca do mesmo fato gerador (art. 149-B, inciso I).
393. Em reunião com servidores da RFB e do CGSN, foi levantada a possibilidade de a lei complementar determinar um ato interpretativo conjunto RFB, PGFN e Conselho Federativo para harmonizar a regulação do IBS e CBS. Também está sendo estudada a unificação dos procedimentos fiscalizatórios, sistemas, obrigações acessórias etc., relativos ao IBS e à CBS, para evitar sobreposições e burocracias para o sujeito passivo (Reunião Simples Nacional 25/8/2023).
394. Considerando que um dos fundamentos da Reforma Tributária é a simplicidade do sistema de tributação (art. 145, § 3º), é recomendável que o texto constitucional defina expressamente que tanto o IBS como a CBS sejam instituídos conjuntamente mediante lei complementar, com incentivos regulatórios que incentivem a plena harmonização da normatização, interpretação e procedimentos referentes aos dois tributos.

395. Além disso, sugere-se que a PEC 45/2019 preveja a necessidade de avaliação anual para identificar as diferenças existentes, com proposta de solução. Também se sugere que o texto constitucional determine que os procedimentos relativos à CBS e ao IBS sejam majoritariamente de atuação conjunta da União e dos entes subnacionais.

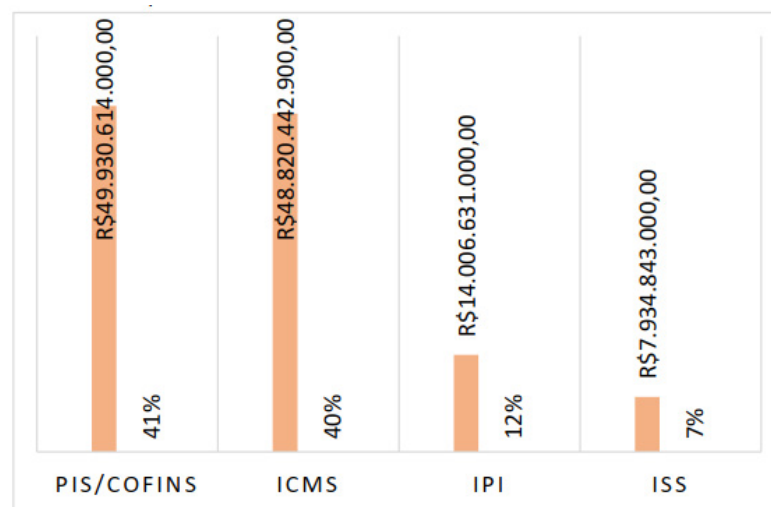
10. CONSELHO FEDERATIVO E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

396. O contencioso tributário administrativo e judicial consiste em uma situação de conflito, disputa, contestação ou litígio em que o Estado é uma das partes, seja no nível federal, estadual ou municipal. Pode ser uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país e seus efeitos sobre a economia, os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva em relação ao resto do mundo.
397. O contencioso brasileiro em relação ao PIB é um dos maiores do mundo (75% em 2019), conforme diagnóstico realizado pelo Insper, que analisou o impacto da reforma tributária no contencioso tributário, utilizando as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) das empresas brasileiras.
398. A partir dessas DFPs analisadas, foi possível mapear um volume de contencioso tributário envolvendo ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS, cujos processos reportados pelas companhias abertas totalizavam R\$ 120,7 bilhões em 2021, sendo a maior parcela correspondente ao PIS/COFINS (41% do valor total) e ao ICMS (40% do valor total). Coincidentemente, a reforma tributária propõe dois novos tributos (CBS e IBS) que consolidarão exatamente os tributos com maior parcela.
399. O estudo concluiu que cerca de **95%** do contencioso identificado seria impactado pela reforma dos tributos sobre o consumo, considerando as características gerais da CBS e do IBS: base ampla de incidência, não-cumulatividade plena, alíquota

que não distinga setores ou tipos de bens e serviços, restrição à concessão de incentivos fiscais, cobrança unificada e informatizada, aplicação do princípio do destino, tratamento diferenciado para alguns setores, incentivos fiscais de ICMS, manutenção da Zona Franca de Manaus, saldos credores dos tributos atuais e regras de transição para empresas.

400. Além disso, outro estudo do Insper aponta que a reforma tributária resolve divergências que representam pelo menos 95% do contencioso, envolvendo os 5 principais impostos e contribuições sobre o consumo, conforme os montantes apresentados na figura a seguir:

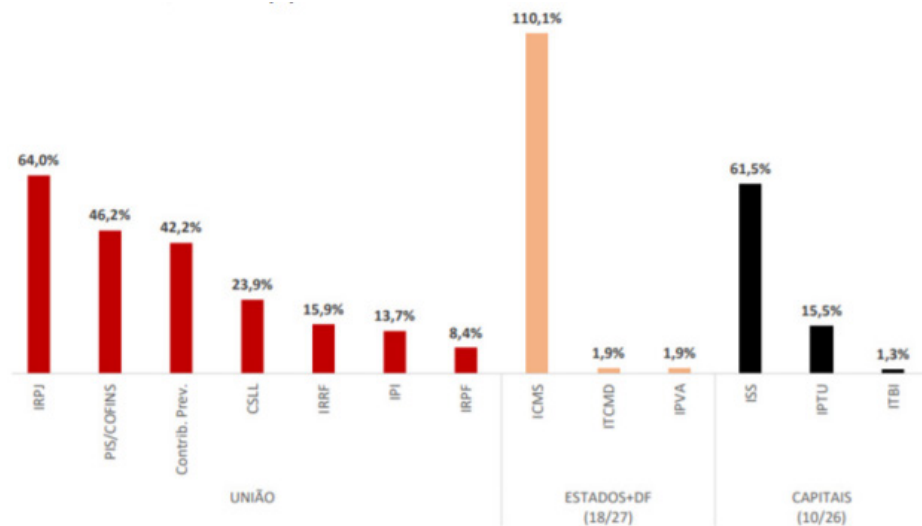
Figura 1: Valores do contencioso tributário sobre o consumo divulgados por companhias abertas brasileiras para o exercício findo em 31/12/2021



Fonte: Insper.

401. Em trabalho realizado pelo TCU (Acórdão 336/2021 – TCU – Plenário, relator min. Bruno Dantas), identificou-se que o tempo médio de duração do contencioso tributário era, em 2018, muito superior ao prazo legal de 360 dias estabelecido pela Lei 11.457/2007. Em síntese, o tempo era de 2,6 anos nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs); de 4 anos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); e de 9 anos na execução fiscal, a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

402. Estudo do CNJ reforça que os temas com maior materialidade são os temas em debate na reforma tributária e traz a relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo, em 2019 (%):



Fonte: Observatório do Contencioso Tributário. Núcleo de Tributação, Insper, 2020.

403. Os estudos mencionados não concluem que os processos deixariam de existir após a aprovação de uma das propostas de reforma tributária, mas sim que, na sistemática da CBS e do IBS, a quase totalidade do contencioso envolvendo os atuais tributos sobre o consumo deixariam de existir ou seriam reduzidas.
404. Atualmente, o modelo de tributação sobre o consumo tem sua base de incidência repartida entre União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, com competência autônoma e independente para instituir e normatizar seus tributos, cada ente federativo operacionaliza seu contencioso administrativo tributário, com estruturas próprias e com interpretações e julgados sem uma diretriz uniformizadora de âmbito nacional.
405. Assim, no plano federal, os tributos sobre o consumo são julgados em primeira instância pelas Delegacias de Julgamento da RFB (DRJ). Caso a atuação seja mantida pela DRJ, o contribuinte pode

interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), nos termos do Decreto 70.235/1972. Ainda cabível recurso especial pelo contribuinte ou pelo procurador da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instância especial (Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, Relator Ministro Bruno Dantas).

406. Em regra, nos Estados e no Distrito Federal segue-se o modelo da União, com tramitação inicial no próprio órgão de administração tributária e com instância recursal exercida por órgão apartado, a exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) e Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais no Distrito Federal (TARF).
407. No âmbito municipal, os grandes e médios municípios seguem uma estrutura semelhante de contencioso administrativo tributário, como o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e o Tribunal Administrativo Tributário de Florianópolis (TAT). Importante registrar que 83,5% dos municípios têm desempenho muito fraco, praticamente residual, da arrecadação tributária, sendo que muitos nem mesmo cobram seus tributos (TRIS-TÃO, 2017), o que leva a conclusão de que também não teriam uma estrutura de contencioso administrativo tributário.
408. Observa-se que essa profusão de contenciosos administrativos tributários é mais um elemento que têm contribuído para a complexidade do sistema de tributação sobre o consumo atual.
409. Destaca-se que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar 381/2014, proposto pelo então senador, atual Ministro desta Corte, Vital do Rêgo, cujo texto unifica as regras para os processos administrativos abertos quando o contribuinte contesta cobrança de imposto pelos órgãos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Câmara dos Deputados, 2023).

410. Além disso, no que se refere ao contencioso judicial, haja vista a fragmentariedade da competência tributária em relação aos tributos sobre o consumo, a competência para resolução das controvérsias entre administração tributária e sujeitos passivos é repartida pela Justiça Estadual (no caso do ISS e ICMS) e Justiça Federal (referente ao IPI, PIS e Cofins).
411. A PEC 45/2019 estabelece a competência do Conselho Federativo do IBS, nos termos e nos limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar, resolver as questões suscitadas em sede de contencioso administrativo entre sujeito passivo e a administração tributária (inc. IV, do artigo 156-B). O processo administrativo fiscal do IBS será regulado em lei complementar (art. 156-A, § 5º, VII).
412. Feitas essas considerações, passa-se a tratar dos riscos tanto do contencioso tributário administrativo, quanto do contencioso judicial.

a) Baixo risco de supressão de competência dos contenciosos dos entes subnacionais

413. Tem-se alegado que o exercício do contencioso administrativo tributário no âmbito do Conselho Federativo estaria suprimindo a competência dos órgãos julgadores locais dos entes subnacionais.
414. Primeiramente é importante lembrar que um dos pilares da Reforma Tributária é a simplicidade do sistema (art. 145, § 3º), que necessariamente perpassa por um contencioso uniforme. Assim, a conservação da competência descentralizada e descoordenada de julgar as controvérsias entre sujeito passivo e administração tributária poderá manter o status quo da ocorrência de uma pluralidade de interpretações e julgamentos, o que leva, além da complexidade, à insegurança jurídica de administrado (sujeito passivo) e administração tributária e ao aumento do contencioso judicial.
415. Depois, o texto do art. 156-B, caput, é expresse em estabelecer que os próprios entes subnacionais

exercerão suas competências administrativas (capacidade tributária ativa) relativas ao IBS – não mais de forma segregada, autônoma e independente dos demais, como é atualmente no ICMS e ISS – mas exclusivamente e de forma integrada por meio do Conselho Federativo, inclusive no que se refere ao contencioso administrativo (IV).

416. Destaca-se também que a PEC 45/2019 garante que as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras (art. 156-B, § 2º, VI), o que por si só já levaria ao entendimento de que as autoridades nas instâncias dos contenciosos locais dos entes subnacionais serão adequadamente inseridas na estrutura do contencioso administrativo do IBS, nos termos regulados pela lei complementar do IBS.
417. De todo modo, conforme esclarecido pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT), o contencioso do IBS aproveitará as estruturas das instâncias de contencioso dos entes federativos e será operacionalizado integralmente de forma eletrônica, inclusive por meio de videoconferências, conforme será regulado em lei complementar (art. 156-A, § 5º, inciso VII, da CRFB/1988) (Reunião SERT 23/8/2023). Para confirmar a uniformidade de interpretações de IBS e CBS, está sendo estudada a possibilidade de unificação dos contenciosos destas espécies tributárias.

b) Alto Risco de decisões divergentes na Justiça Federal e na Justiça Estadual em face da mesma matéria relativa às controvérsias sobre IBS e CBS entre o sujeito passivo e a administração tributária

418. Consoante já declinado, a CBS e o IBS são tributos com desenho normativo espelhado (art. 149-B) e que deverão ter suas normas, interpretações e

procedimentos harmonizados (art. 156-B, § 5º). Tal diretriz não se insere somente no contencioso administrativo, mas deve ser um vetor hermenêutico da atuação do Poder Judiciário.

419. Embora se tenha proposto uma nova competência para o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (art. 105, inciso I, alínea “j”), o desenho normativo da PEC 45/2019 não indica um tribunal específico para julgamento conjunto das controvérsias acerca do IBS e CBS entre sujeito passivo e administração tributária. Assim, a CBS será de competência da Justiça Federal e o IBS será da competência da justiça estadual.
420. Verifica-se um risco da Justiça Federal e da Justiça Estadual emitirem decisões diferentes acerca da mesma matéria, haja vista que IBS e CBS obrigatoriamente terão: (a) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos; (b) as mesmas imunidades; (c) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e (d) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento (art. 149-B).
421. Dessa forma, entende-se que um caminho que mitigaria o risco de desalinhamento do contencioso judicial do IBS e CBS, prestigiando a distribuição de competência para os Poderes Judiciários da União e dos Estados, é estabelecer, na lei complementar reguladora dos referidos tributos, a competência concorrente da Justiça Federal e da Justiça Estadual para julgar as controvérsias entre o sujeito passivo e a respectiva administração tributária da CBS ou do IBS, com a regra de prevenção por contingência ao juízo que primeiro tomar conhecimento dos fatos relativos a estes tributos.

11. CONTROLE EXTERNO DO CONSELHO FEDERATIVO

422. Na concepção originária do Conselho Federativo, o CCiF desenhou sua estrutura de governança com base no modelo corporativo das sociedades

anônimas, cuja competência para julgar as contas dos administradores do conselho seria da sua assembleia geral, formada pelo conjunto de todos os Estados, Municípios e Distrito Federal (Nota Técnica CF-IBS, p. 3 e 10).

423. No entanto, o modelo concebido pelo CCiF foi modificado na Câmara dos Deputados, suprimindo a Assembleia Geral de Estados e Municípios e estabelecendo um modelo representativo bicameral dos entes subnacionais. Com a supressão da Assembleia Geral, a PEC 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados definiu que o controle externo será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e dos Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada, a ser regulada em lei complementar (art. 156-B, § 2º, IV, da CRFB/1988).
424. Por outro lado, não é informado qual será o órgão responsável por julgar as contas dos administradores do Conselho Federativo, ou que órgão será competente para apreciar denúncias e representações, nem tampouco fica claro como se dará esse controle coordenado, especialmente diante da autonomia e independência dos órgãos legitimados ao controle previstos na PEC.
425. O art. 71 da Constituição de 1988 delinea o controle externo federal, definindo, entre outros temas, o órgão de julgamento das contas dos administradores públicos (inciso II), a iniciativa e legitimados para requerer a realização de auditorias (inciso IV) e o poder sancionatório (inciso VIII).
426. De forma reflexa e com supedâneo na coesão do texto constitucional, a PEC 45/2019 deveria definir minimamente o desenho do exercício do controle externo, notadamente o órgão responsável por exercer as competências previstas no art. 71 da CF/88.
427. De fato, o controle externo de receitas públicas e renúncia de receitas é de suma importância para

a eficiência da gestão fiscal, para a preservação da equidade, para a transparência das contas públicas e para a garantia de acesso a informações de melhor qualidade à sociedade. Desde a sua criação em 1891, o TCU possui competência para fiscalizar não só as despesas, mas também as receitas públicas, em especial as receitas tributárias, que são a principal fonte de financiamento das políticas públicas.

428. O TCU tem, portanto, mais de um século de experiência nesse mister. Porém, nem isso foi suficiente para prevenir mais de 20 anos de litígio com a administração tributária federal no âmbito do Supremo Tribunal Federal, com o intuito de obter pleno acesso a informações e sistemas que viabilizassem a realização de fiscalizações das receitas tributárias. É importante retratar aqui essa experiência para que se avalie o tamanho da responsabilidade que será o controle externo do Conselho Federativo.
429. Esse cenário litigioso só foi alterado após o TCU se recusar a emitir uma opinião sobre a confiabilidade das informações tributárias federais, em razão das limitações impostas à auditoria do Balanço Geral da União (Acórdão 977/2018-TCU-Plenário, Ministro-Relator Vital do Rego). A partir daí, foi instituído grupo de trabalho no Ministério da Fazenda em 2018 e foram iniciadas providências para superar barreiras jurídicas e institucionais que viabilizassem o compartilhamento seguro de informações protegidas por sigilo fiscal.
430. Em 2019, o TCU concluiu uma extensa avaliação do grau de auditabilidade da administração tributária federal (Acórdão 1174/2019-TCU-Plenário, Ministro-Relator Raimundo Carreiro). Esse estudo serviu de base para o parecer da AGU que consolidou a compreensão de que não caberia alegação de sigilo fiscal contra a instituição responsável por realizar auditorias externas da administração tributária (Parecer 53/2019/CONSUNIAO/CGU/AGU). Por sua vez, esse parecer serviu de base

para o Decreto nº 10.209/2020, que dispôs sobre o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal.

431. Ao longo de quase 300 páginas que fundamentam a absoluta obrigatoriedade constitucional da auditabilidade da administração tributária federal, demonstrou-se que, para além dos argumentos jurídicos, há também boas práticas nacionais e internacionais que comprovam que nenhuma instituição financiada com recursos públicos pode deixar de ser auditável e auditada. Constatou-se que as administrações tributárias dos países-membros da OCDE comparáveis ao Brasil são complementemente auditáveis. Além disso, foi realizada pesquisa junto aos Tribunais de Contas subnacionais e constatou-se que 82% dos respondentes informaram ter realizado auditoria de receitas nos cinco anos que antecederam a pesquisa, sendo que 17 Tribunais de Contas chegaram a solicitar informações protegidas por sigilo fiscal.
432. Na ótica nacional, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) aprovou diretrizes afetas à área tributária (Resolução 6/2016), com o objetivo de fortalecer a atuação dos Tribunais de Contas. No diagnóstico de maturidade dos Tribunais de Contas (MMD-TC 2022), a Atricon destaca a perspectiva de promover capacitações, especialmente em auditorias e avaliação de políticas públicas, sendo que a avaliação de Administrações Tributárias se insere nesse contexto.
433. No intuito de contribuir para uma governança efetiva e transparente do Conselho Federativo, verifica-se a necessidade de definir um arranjo institucional também de natureza interfederativa, de modo semelhante à inovação que o Conselho Federativo representa. Nesse sentido, para prevenir eventuais arguições de inconstitucionalidade que impeça o efetivo exercício do controle externo do Conselho, um desenho mínimo dessa instituição seria necessário no próprio texto constitucional.
434. Importante dizer ainda que, numa formatação assim, o órgão colegiado de controle externo in-

terfederativo não precisaria se reunir em bases semanais. Talvez a periodicidade trimestral seria suficiente para apreciar e julgar processos de controle externo relativos ao Conselho Federativo. Assim, não há que se falar em criação de novos cargos. Seria apenas uma atribuição adicional aos membros dos Tribunais de Contas integrantes do órgão. Nesse sentido, propõe-se a criação de órgão colegiado dos tribunais de contas para realizar o controle externo do Conselho Federativo do IBS.

CONCLUSÃO

435. Este relatório consolida as principais constatações e riscos de natureza econômica e jurídica na reforma tributária proposta na Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, no Senado Federal. O Grupo de Trabalho instituído pela Ordem de Serviço-Segecex nº 6, de 28 de julho de 2023 identificou onze constatações organizadas em três dimensões de análise: 1) impactos econômicos e fiscais da reforma, na economia como um todo, em seus diversos setores e nos entes federados; 2) estimativa da alíquota-padrão e custo das exceções; e, 3) governança da tributação sobre o consumo, envolvendo o Conselho Federativo do IBS, inclusive seu controle externo, bem como o contencioso tributário.
436. Quanto à primeira dimensão, foram avaliados os impactos na economia como um todo, nos diferentes setores econômicos e nos entes federados. A conclusão geral é de que, segundo os estudos de referência, a reforma gerará mais crescimento econômico e beneficiará todos os setores da economia.
437. No que tange aos impactos da reforma na economia como um todo, existe consenso entre os especialistas internacionais sobre os principais aspectos de um imposto sobre valor agregado

ideal e sobre o melhor modelo para promover o crescimento: é o que tem uma base ampla que abrange todo o consumo final e uma taxa única de imposto.

438. Além disso, estudos sobre o impacto da reforma no PIB indicam crescimento e ganhos de produtividade (heterogêneos) com a reforma, motivados pela melhor alocação dos recursos na economia, e explicitam que aumentos da alíquota e exceções geram custos de oportunidade em termos de crescimento econômico (com sensibilidades distintas).
439. Com relação aos impactos setoriais, os dois estudos brasileiros sobre o assunto demonstram, nos piores cenários simulados, que nenhum setor da economia seria prejudicado com a implementação do IVA com base ampla, alíquota única e sem isenções. Tal resultado provém do péssimo estado atual de ineficiência econômica gerado pelo atual sistema tributário no Brasil.
440. Já quanto ao impacto nos entes federados:
- i) conforme o último estudo disponível sobre o assunto, desconsiderando ganhos de crescimento, a reforma beneficiará 78% das 27 unidades federadas (incluindo todas as 12 de menor produto interno bruto per capita) e, individualmente, 60% dos estados e 82% dos municípios;
 - ii) a regra de transição de 50 anos aprovada, junto do seguro constituído com 3% da receita do novo imposto, ajuda a suavizar eventual perda de arrecadação em relação aos valores atuais. Dependendo das condições de crescimento da economia, é provável que nenhum estado tenha queda de arrecadação em relação aos valores atuais (nenhum estado apresentaria perda real com a reforma tributária, apenas alguns estados cresceriam abaixo da média);
 - iii) também é provável que nenhuma capital e no máximo 32 municípios muito ricos corram o risco

de ter queda de arrecadação em algum momento da transição, considerando um cenário mais pessimista no que diz respeito ao crescimento da economia;

iv) a redistribuição de receitas prevista na esfera municipal reduziria em 21% o grau de desigualdade entre os municípios, medido pelo Índice de Gini. O novo modelo traz, de maneira implícita, um efeito de equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos estados e municípios, alinhado com o comando constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais na ordem econômica; e

iv) tendo em vista que a União compensará eventual perda de arrecadação do IS em relação ao IPI, não se vislumbram riscos para a diminuição de arrecadação do FPM e do FPE devido à instituição do imposto seletivo. Entretanto, pode ocorrer aumento de rigidez fiscal para a União, uma vez que recursos de livre destinação passariam a ser direcionados para estados e municípios.

441. No que se refere à segunda dimensão estudada, que trata da estimativa de alíquota padrão e dos custos das exceções, auditores do TCU no GT refizeram os passos do Ministério da Fazenda e chegaram aos mesmos resultados. Além disso, os principais estudos mostram que redução de alíquota e isenções de tributos sobre consumo não são soluções efetivas como políticas públicas, seja sob o aspecto econômico, seja pela ótica social.

442. O procedimento de avaliação da estimativa da alíquota padrão permitiu concluir que:

i) o modelo utilizado pelo MF para cálculo da alíquota utiliza a medição do tax gap (hiato tributário), considerada boa prática internacional e difundida por organismos multilaterais como o FMI. Segundo essa metodologia, o tax gap é medido por meio das diferenças (hiatos) entre três estimativas de arrecadação: a normativa (cenário

ideal, com IVA de alíquota uniforme), a potencial (regras vigentes, com cumprimento perfeito de obrigações tributárias) e a efetiva (regras vigentes, sem a hipótese de cumprimento perfeito das obrigações).

ii) estimar o *tax gap* é inerentemente desafiador e requer a avaliação dos méritos de métodos, suposições e fontes de dados alternativos. O modelo usa várias abordagens para estimar os diferentes componentes da lacuna tributária, mas com limitações. As estimativas podem ter erro de medição e amostral e podem variar na qualidade das informações disponíveis. Além disso, não refletem totalmente todas as áreas do sistema tributário.

iii) o sistema brasileiro possui muitas especificidades, como a presença de diferentes regimes de tributação e regimes especiais, que não são abarcadas pelo modelo do FMI. Nesse contexto, com o intuito de utilizar o modelo no Brasil, foram necessárias diversas adaptações ao modelo do FMI, por parte da RFB, que podem afetar negativamente os resultados obtidos, tornando as estimativas do gap tributário menos consistentes.

iv) a equipe de TCU, de posse do código Python cedido pelo MF, realizou o procedimento de reexecução dos scripts e confirmou os valores das alíquotas padrão divulgadas para os diversos cenários. Verificou-se que a expectativa de redução do hiato de conformidade tributária externada na Nota Técnica da Sert/MF foi operacionalizada no modelo python por meio da aplicação de redutor de 36,39% (cenário conservador) e de 57,59% (cenário factível) a um gap tributário de 23,5806% (“gap estimado médio ponderado anual de Pis/Cofins, de 2017 a 2019”), valores empregados para se atingir os valores de hiatos de conformidade de 10% (como a Hungria) a 15% (50% maior que o da Hungria) no término do período da transição para o contribuinte, em 2033.

443. Quanto ao custo dos regimes favorecidos e específicos:

i) não existem motivos técnicos para a manutenção de alíquotas diversas e de incentivos para regimes diferenciados, que ainda existem pela dificuldade política de se corrigir erros de desenho na implementação de IVA mais antigos;

ii) as isenções e as taxas reduzidas de IVA não são a forma mais eficaz de alcançar a redução das desigualdades e beneficiam claramente mais as famílias mais ricas do que as categorias de rendimentos mais baixas da população;

iii) regimes preferenciais de IVA, como taxas reduzidas e isenções, também tendem a aumentar consideravelmente a complexidade do sistema de IVA, aumentando os encargos de conformidade para as empresas e cria um contencioso que prejudica o funcionamento do sistema como um todo;

iv) as exceções introduzidas na economia não são um simples “jogo de soma zero” onde alguns pagam pelos benefícios alheios, com o mesmo resultado global. De fato, o que ocorre é a redução da capacidade de crescimento da economia;

v) os estudos demonstram que, apesar de produzirem certo benefício, os custos das exceções ao IVA para a economia são maiores que os benefícios, pela forma que são feitos. Essas transferências por meio da tributação causam grande “peso morto” na economia e beneficiam principalmente os mais ricos;

vi) taxas reduzidas de IVA não são totalmente repassadas aos consumidores, sendo frequentemente observadas taxas de repercussão de 50% ou menos da redução original do IVA; além disso, vários estudos mostram que os efeitos distributivos das taxas reduzidas de IVA são relativamente pequenos.

444. Assim, seria oportuno sugerir ao relator da reforma tributária que seja incluído na PEC 45/19 dispositivo prevendo que as exceções à alíquota padrão serão submetidas a avaliações anuais de custo-benefício entre 2026 e 2033. Esse é o período de transição entre os atuais tributos sobre consumo até a implementação integral apenas em 2023 no novo sistema de tributação sobre consumo. Em 2034 o Congresso Nacional teria à disposição informações sobre a necessidade ou não de manter as exceções à alíquota padrão do IVA dual.
445. Em complemento às avaliações periódicas, seria importante prever na PEC 45 a oportunidade de o Congresso Nacional avaliar, já em 2034, se vale a pena ou não manter as exceções à alíquota padrão da tributação sobre o consumo.
446. Especificamente quanto à desoneração da cesta básica e a alternativa do cashback, verificou-se que:
- i) a desoneração completa do IVA para os alimentos favorece mais os ricos, traz complexidade adicional de fiscalização dos itens isentos e gera contencioso. A compensação para a população de baixa renda poderia ser realizada via reforço no Programa Bolsa Família ou em outro programa de transferência de renda específico para este fim. A solução de devolução do imposto pago (cashback) permite maior focalização e liberaria recursos para aplicação em outros programas de segurança alimentar; e
 - ii) no Acórdão 2.956/2020-TCU-Plenário (min. rel. Raimundo Carreiro), realizado a partir de Solicitação do Congresso Nacional, foi informado à Presidência do Senado Federal que uma análise comparativa entre os graus de eficiência e efetividade das políticas desoneração da cesta básica e de transferência direta de renda às famílias em situação de pobreza (Programa Bolsa Família - PBF) revela que o PBF é mais efetivo e

eficiente que a política de desoneração tributária da cesta básica.

447. Ainda quanto os aspectos econômicos, foram identificados riscos na distribuição de recursos durante a transição, e no Fundo de Desenvolvimento Regional.
448. Quanto ao equilíbrio federativo com a criação do IBS, verifica-se que um tributo de âmbito nacional não pode ser definido isoladamente por 5.568 Municípios, 26 Estados e o Distrito Federal. A PEC 45, de 2019, atribui a capacidade tributária para todos os entes subnacionais de forma centralizada e compartilhada no Conselho Federativo. Além disso, compartilha a competência tributária para uma legislação nacional com a participação de todos os entes, e a alíquota final do IBS podendo ser definida pelos entes mediante lei ordinária local, caso não adotem a alíquota de referência estabelecida pelo Senado Federal.
449. Entende-se que o Conselho Federativo irá fortalecer a federação, acabando com a competitividade interfederativa existente com a guerra fiscal, além de mitigar as disfuncionalidades do sistema de tributação sobre o consumo, fatores esses que têm afetado os objetivos republicanos de desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais, vetores do federalismo cooperativo.
450. Sobre os riscos da PEC 45/2019 relativos ao Conselho Federativo e equilíbrio da federação, observou-se:
 - i) que não foram encontrados elementos que atestem que a competência compartilhada do IBS fira o pacto federativo por meio do Conselho Federativo, uma vez que não se trata de proposta que tende a abolir a federação, mas que a fortalece, com a mitigação da competitividade interfederativa e o saneamento das disfunções do sistema de tributação sobre o consumo, notadamente pelo seu caráter de simplificação e harmonização;

ii) que não há elementos que indiquem que o exercício da capacidade tributária ativa do IBS por meio do Conselho Federativo ofenda o pacto federativo, uma vez que não ofende a autonomia dos entes subnacionais de gerir suas receitas, pois o exercício centralizado de tal prerrogativa dará maior eficácia à atuação das administrações tributárias dos entes subnacionais, garantirá a plena eficácia da aplicação do princípio da não-cumulatividade, unificará as normas, interpretações e procedimentos afetos ao imposto, bem como dará eficácia na adequada distribuição do produto da arrecadação do IBS; e

iii) risco alto de indefinição da operacionalização do controle externo do Conselho Federativo, tendo em vista que a PEC 45/2019 não define minimamente o desenho do exercício do controle externo, notadamente o órgão responsável pelo julgamento das contas dos administradores do Conselho Federativo e por apreciar denúncias e representações acerca da atuação do conselho, bem como o órgão que presidirá a coordenação das ações dos diversos órgãos de controle externo, o que traz o risco de cada órgão de controle agir de forma desconexa e apartada da coordenação prevista no dispositivo da PEC.

451. No que se refere aos riscos associados à regulação e pagamento centralizado do IBS no Conselho Federativo, verificou-se:

i) risco baixo de dependência dos entes subnacionais do Conselho Federativo na distribuição da receita do IBS, pois o referido órgão atuará essencialmente como gestor do algoritmo que será operacionalizado por sistema informatizado, a ser construído mediante esforços conjuntos das administrações tributárias das três esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), que processará a arrecadação, compensações devidas e a distribuição do produto da arrecadação do IBS de forma automática, semelhante ao que ocorre na arrecadação do Simples Nacional;

ii) risco baixo de desincentivo à fiscalização do IBS, pois já há modelo vigente de fiscalização de contribuintes domiciliados em entes federativos diversos da administração tributária competente para o lançamento e cobrança de imposto (substituição tributária), que os mecanismos de incentivo à fiscalização e cobrança é matéria a ser tratada na lei complementar reguladora do IBS e que o Conselho Federativo exercerá a função coordenadora da atuação integrada dos fiscos e procuradorias; e

iii) risco alto de desalinhamento na regulação e nos procedimentos afetos ao IBS e à CBS, pois não há previsão de que estes tributos serão regulados conjuntamente em lei complementar única, nem tampouco há previsão de como será operacionalizada a norma programática de harmonização de normas, interpretações e procedimentos afetos àquelas espécies tributárias.

452. Já em relação à avaliação de riscos relativos ao contencioso tributário administrativo e judicial do IBS, constatou-se:

i) risco baixo de supressão de competência dos contenciosos dos entes subnacionais, pois o art. 156-B é expresso em garantir o exercício das competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos entes subnacionais serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras, o que leva ao razoável entendimento de que os servidores/autoridades dos contenciosos locais dos entes subnacionais serão adequadamente inseridos na estrutura do contencioso administrativo do IBS, nos termos regulados pela lei complementar do IBS;

ii) risco alto de haver decisões divergentes na Justiça Federal e na Justiça Estadual em face da mesma matéria relativa às controvérsias sobre IBS e CBS entre o sujeito passivo e a administração tributária, tendo em vista que o

desenho normativo da PEC 45/2019 não indica um tribunal específico para julgamento conjunto das controvérsias acerca do IBS e CBS entre sujeito passivo e administração tributária, cindindo, por entendimento lógico, a competência jurisdicional para a Justiça Federal e Justiça Estadual, no caso da CBS e IBS, respectivamente; e

iii) estudos recentes indicam que, na sistemática do IBS e de seu tributo gêmeo, a CBS, a quase totalidade do contencioso envolvendo os atuais tributos sobre o consumo deixariam de existir ou seria muito reduzido.

453. Por fim, sobre o controle externo do Conselho Federativo, a PEC 45 não define o órgão responsável por julgar as contas dos seus administradores, ou que órgão será competente para apreciar denúncias e representações, nem tampouco fica claro como se dará esse controle coordenado, especialmente diante da autonomia e independência dos órgãos legitimados ao controle previstos na PEC.
454. No intuito de contribuir para uma governança efetiva e transparente do Conselho Federativo, verifica-se a necessidade de definir um arranjo institucional também de natureza interfederativa, espelhando a inovação que o Conselho Federativo representa. Nesse sentido, para prevenir eventuais arguições de inconstitucionalidade que impeça o efetivo exercício do controle externo do Conselho, um desenho mínimo dessa instituição seria necessário no próprio texto constitucional.
455. Importante dizer ainda que, numa formatação assim, o órgão colegiado de controle externo interfederativo não precisaria se reunir em bases semanais. Talvez a periodicidade trimestral seria suficiente para apreciar e julgar processos de controle externo relativos ao Conselho Federativo. Assim, não há que se falar em criação de novos cargos. Seria apenas uma atribuição adicional aos membros dos Tribunais de Contas integrantes do órgão. Nesse sentido, propõe-se a criação

de órgão colegiado dos tribunais de contas para realizar o controle externo do Conselho Federativo do IBS.

SUGESTÕES DE APERFEIÇOAMENTOS DO TEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

456. Diante das conclusões acima, este Grupo de Trabalho sugere ao Relator Senador Eduardo Braga (MDB/AM) os seguintes aperfeiçoamentos a serem implementados na PEC 45/2019:

a) incluir dispositivo prevendo que as exceções à alíquota padrão serão submetidas a avaliações anuais de custo-benefício entre 2026 e 2033, e que o Congresso Nacional terá a oportunidade de avaliar, já em 2034, se vale a pena ou não manter as exceções à alíquota padrão da tributação sobre o consumo, seja via Decreto Legislativo ou outro instrumento normativo adequado;

b) criação de órgão colegiado dos tribunais de contas para realizar o controle externo do Conselho Federativo do IBS;

c) incluir disposição expressa no sentido de que o IBS e CBS sejam instituídos conjuntamente na mesma lei complementar; e

d) que a lei complementar do IBS e CBS estabeleça a competência concorrente da Justiça Federal e da Justiça Estadual para julgar as controvérsias entre o sujeito passivo e a respectiva administração tributária da CBS ou do IBS, com a regra de prevenção por contingência ao juízo que primeiro tomar conhecimento dos fatos relativos a estes tributos.

REFERÊNCIAS

Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0186104217300438>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781498312233.001>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://www.cbo.gov/publication/20769>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/192325/1/dp343.pdf>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/24438297>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://hal.science/hal-00607159/>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: Ao vivo: CCJ inicia ciclo de audiências sobre reforma tributária – 22/8/23 - YouTube. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1lVTLiXA-w97W5yPYFK6fmuOJCt10yLys/view>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/criticas-unica-nota-sobre-impactos-da-pec-45>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/replica-nota-tecnica-de-pedro-valls-e-emerson-marcal-estudo-sobre-pec-452019>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/cc48_nt_tributacao_do_consumo.pdf. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/07/24/senadores-ja-discutem-mudancas-na-reforma-tributaria>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://exame.com/brasil/cae-discutira-aliquota-maxima-na-tributaria-e-reducao-no-tempo-de-transicao-diz-efraim-filho/>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/os-varios-aspectos-redistributivos-da-reforma-da-tributacao-indireta>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32766>. Acesso em 30/8/2023.

Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Karam-Narwal-2/publication/361763408_Application_of_CGE_Models_in_GST_A_Literature_Review/links/62c40978c6103366b4ef0656/Application-of-CGE-Models-in-GST-A-Literature-Review.pdf. Acesso em 30/8/2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/tributacao-indireta-aliquotas-efetivas-e-incidencia-sobre-as-familias>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/a-incidencia-final-dos-tributos-indiretos-no-brasil-estimativa-usando-a-matriz-de-insumo-produto-2015>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/brasil-nao-supera-media-de-crescimento-de-25-em-mais-de-40-anos-veja-historico/#:~:text=Mas%20o%20movimento%20tambem%20indica,de%20pesquisa%20The%20Conference%20Board>. Acesso em 1/9/2023

Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3782402. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2021.101740>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2021.03.002>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00036846.2021.1975029>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://sciencespo.hal.science/hal-04066831/document>. Acesso em 1/9/2023.

Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/publicacao-item?id=369bf3d6-803c-4cf6-b6f6-94a5bf42737c&highlight=WzI1MzBd>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/05/impactos-redistributivos-na-federacao-da-reforma-tributaria/>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/08/impactos-redistributivos-da-reforma-tributaria-estimativas-atualizadas/>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: [https://cnm.org.br/storage/noticias/2023/Links/15082023_Estudo_Crise_Municipios_Agosto2023%20\(1\).pdf](https://cnm.org.br/storage/noticias/2023/Links/15082023_Estudo_Crise_Municipios_Agosto2023%20(1).pdf). Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/nota-executiva/005-2023-Impactos-da-Reforma-Tributaria-nos-municipios.pdf>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br>. Acesso em 04/09/2023.

Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/reforma-da-tributacao-sobre-consumo-ganhos-economicos-e-o-fundo-de-desenvolvimento-regional>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.terra.com.br/economia/dinheiro-em-acao/fundo-bilionario-da-reforma-tributaria-ficara-fora-do-arcabouco-fiscal-propoe-relatorio-da-camara,57d5533251b5507fa70a4783442e034e1w4s23qz.html>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/emendas-sugeridas-pela-cnm-ao-texto-da-reforma-tributaria-sao-apresentadas-pela-senadora-eliziane-gama-saiba-mais>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-anexo-detalh-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf. Acesso em 04/09/2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins>. Acesso em 04/09/2023.

Disponível em: <https://www.tadat.org/home>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/identifying-and-reducing-the-tax-gap-individuals-not-business>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.nao.org.uk/reports/tackling-the-tax-gap/>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.gao.gov/tax-gap>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.gao.gov/products/gao-23-105837>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.gov.uk/government/statistics/quality-report-measuring-tax-gaps>. Acesso em 24/8/2023.

Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/2022/03/b2b-value-added-tax-continues-to-expand>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.1787/b76ced82-en>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3726376> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3726376>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20170504>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: The presentation template (camara.leg.br). Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/33599>. Acesso em 27/8/2023.

Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Contas_Nacionais_Trimestrais/Fasciculo_Indicadores_IBGE/2022/pib-vol-val_202204caderno.pdf. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: Guias, Manuais e Ferramentas CMAP – Ministério da Economia (www.gov.br). Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/09/05/informativo-das-consultorias-resume-proposta-de-orcamento-para-2024>. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/acao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/area/assistencia-e-previdencia-social/subsidios/desoneracao-cesta-basica>. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/acao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/area/saude/subsidios/medicamentos>. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-avaliacao-de-politicas-publicas/boletim-avaliacao-politicas-n14-simples-nacional_vfinal.pdf. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://doi.org/10.1596/1813-9450-9891>. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/public-finance/TacklingincomeinequalityTheoleoftaxesandtransfers.pdf>. Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: [https://one.oecd.org/document/ECO/WKP\(2017\)85/En/pdf](https://one.oecd.org/document/ECO/WKP(2017)85/En/pdf). Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694215/EPRS_STU\(2021\)694215_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694215/EPRS_STU(2021)694215_EN.pdf). Acesso em 6/9/2023.

Disponível em: <https://dpoffice.com.br/wp-content/uploads/2020/11/Estudo-Quantidade-de-Normas-32.pdf>. Acesso em 23/2/2022.

Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/369849/icms--o-problema-do-saldo-credor-acumulado>. Acesso em 29/8/2023.

Disponível em: <https://youtu.be/SKqEcZEECoE>. Acesso em 5/9/2023

Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/gestao-tributaria-federal.htm>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=611441>. Acesso em 4/9/2023.

Disponível em: <https://ccif.com.br/notas-tecnicas/>. Acesso em 4/9/2023.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Secretaria-geral de Controle Externo - Segecex

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Secretaria-Geral da Presidência (Segepres)

Secretaria de Comunicação (Secom)

Serviço de Criação e Editoração (Secrid)

PROJETO GRÁFICO, DIAGRAMAÇÃO E CAPA

Secretaria de Comunicação (Secom)

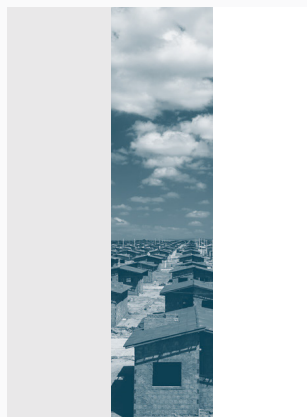
Serviço de Criação e Editoração (Secrid)

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

SAFS Qd 4 Lote 1 - Anexo III, Sala 450

70.042-900 Brasília - DF

Fone: 61- 35277322



MISSÃO

Aprimorar a
Administração Pública
em benefício da
sociedade por meio
do controle externo.

VISÃO

Ser referência na
promoção de uma
Administração
Pública efetiva, ética,
ágil e responsável.

TCU.GOV.BR