



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina:** TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0530)

# **REFORMA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS**

# CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

**Série Histórica - Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2008 a 2017**

Ente Federativo	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
União	69,37%	68,80%	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,37%	68,02%	
Estados	25,47%	25,73%	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,45%	25,72%	
Municípios	5,16%	5,48%	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,18%	6,26%	
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	

- Forte concentração da arrecadação nas mãos da União Federal
- Baixa arrecadação pelo ente municipal

# CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

## Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2017 x 2016

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2016	2017	Variação	2016	2017	Var (p.p. do PIB)	2016	2017	Var (p.p. da)
0000	Total:	2.021.164,68	2.127.369,88	106.205,21	32,29%	32,43%	0,14	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	404.390,60	408.941,58	4.550,98	6,46%	6,23%	-0,23	20,01%	19,22%	-0,78
2000	Folha de Salários	530.191,99	555.582,33	25.390,33	8,47%	8,47%	-0,00	26,23%	26,12%	-0,12
3000	Propriedade	91.379,43	97.512,32	6.132,90	1,46%	1,49%	0,03	4,52%	4,58%	0,06
4000	Bens e Serviços	961.400,45	1.030.411,76	69.011,31	15,36%	15,71%	0,35	47,57%	48,44%	0,87
5000	Trans. Financeiras	33.644,91	34.683,11	1.038,20	0,54%	0,53%	-0,01	1,66%	1,63%	-0,03
9000	Outros	157,30	238,79	81,49	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

- Quase metade da arrecadação do Brasil provém da tributação sobre bens e serviços. É interessante manter essa lógica?
- Por que não tributar menos o consumo e mais a renda ou a propriedade?

# RELEVÂNCIA DO SETOR DE SERVIÇOS NO BRASIL

## PIB por setor - produção

Variação acumulada em 2018 frente ao ano anterior

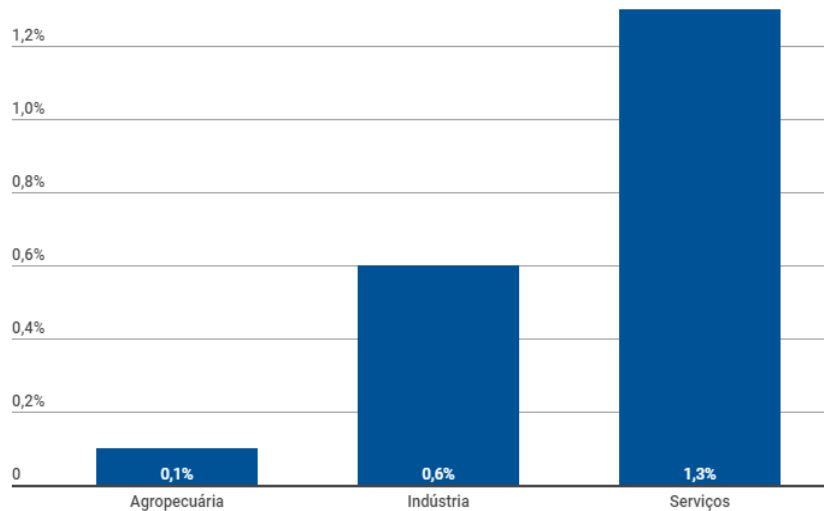
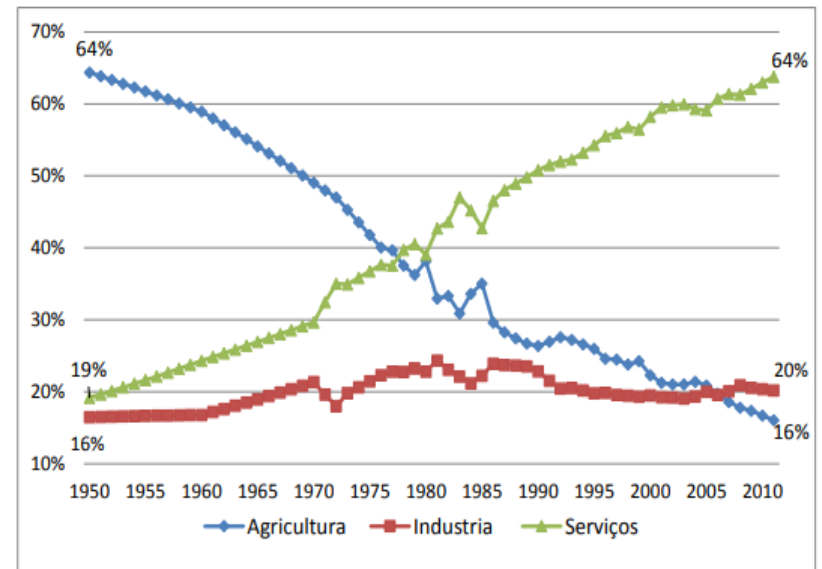


Figura 1 - Participação dos Setores no Emprego



Fonte: GGDC. Elaboração própria.

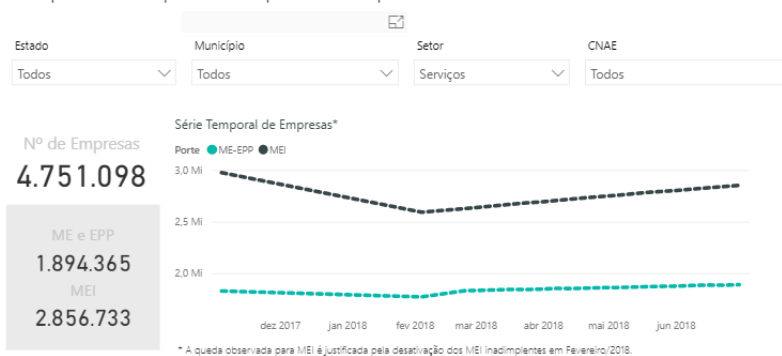
- A questão do emprego

<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2018/09/Abordagem-sobre-Sector-Servicos-Economia-Brasileira.pdf>

# TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL – O SIMPLES E A PEC

## 45/2019

### Empresas Optantes pelo Simples Nacional



<https://datasebrae.com.br/empresas-optantes-pelo-simples-nacional/>

### Pequenos negócios na economia brasileira:

27% do PIB

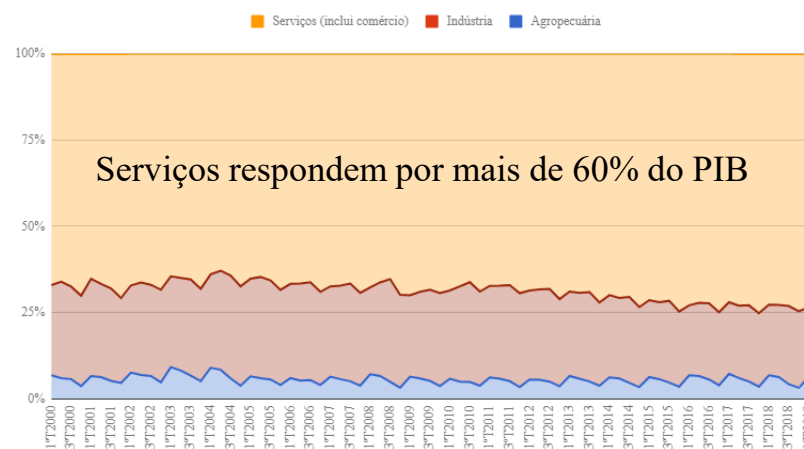
52% dos empregos com carteira assinada

40% dos salários pagos

8,9 milhões de micro e pequenas empresas

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>

### Participação de setores da economia no PIB (%)



Nota: A participação de setor é calculada com base na representatividade de cada atividade. Fonte: SP/IBGE

<https://datasebrae.com.br/pib/#setores>

- As PECs 45/2019 e 110/2019 não revogam o Simples Nacional;
- Indução negativa?

# REFORMA TRIBUTÁRIA

- Premissas:
  - Manutenção da arrecadação tributária;
  - Foco na tributação sobre o consumo;
  - Quantidade de tributos x carga tributária;
  - Sistema não propenso ao litígio x sistema justo.

## PREOCUPAÇÕES

- Lógica da correção de distorções pelo governo (desenvolvimento regional e retorno aos menos favorecidos);
- Lógica de restituição imediata e integral. Ocorrerá? Empresa com crédito bom...
- Concentração de poder no Comitê Gestor;
- Desafios da economia digital.

## FOR VAT PURPOSES

- A branch or a head office (or a branch and another branch) are treated as single VAT taxpayer (*FCE Bank Plc*)
  - Except when they're not
- Supplies between two companies within a VAT group should be disregarded
  - Except when they're not
- The EU has a common VAT system
  - Except when it doesn't



# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Fato Gerador

## PEC 45/2019

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

## PEC 110/2019

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

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

Qual é o critério material da Regra-Matriz do IBS? Incide sobre todas as operações envolvendo bens e direitos? O que são “*bens*” e o que são “*direitos*”?

O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária é composto por um verbo seguido de um complemento específico. Exemplo: Imposto de Renda → Auferir (verbo) renda (complemento).

E o IBS? O critério material é alienar, adquirir, alugar, comercialização, industrializar, ceder... Qualquer coisa? Qual o complemento específico?

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Alíquota única + fato gerador amplo:

## PEC 45/2019

Art. 152-A. I – incidirá também sobre:

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

(...)

IV – **não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros**, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

(...)

VI – terá **alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos**, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

- Europa x Nova Zelândia;
- Isonomia;
- Seletividade.

O princípio da igualdade ou outra norma constitucional pode justificar alíquotas diferenciadas?

Alíquota uniforme para todos as hipóteses de incidência ou uma para todos os bens e serviços?

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO- DESAFIOS

- Alíquota única + fato gerador amplo:

## PEC 110/2019

Art. 155, § 7º, III - incidirá também:

- a) nas importações, a qualquer título;
- b) nas locações e cessões de bens e direitos;
- c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

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

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

O princípio da igualdade ou outra norma constitucional pode justificar alíquotas diferenciadas além das referidas?

Alíquota padrão para todos as hipóteses de incidência ou uma para todos os bens e serviços?

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Impostos Seletivos (excises taxes)

## Premissas

- Financiamento de serviços públicos relacionados;
- Correção de Externalidades;
- Desestímulo ao consumo de certos produtos;

### PEC 45/2019

Art. 154.

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.’

### PEC 110/2019

Art. 153

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

Atende-se o princípio da igualdade mediante a instituição de impostos seletivos?

O imposto seletivo sobre o cigarro, por exemplo, tem o condão de desestimular o consumo desse produto?

Trata-se de um instrumento muito mais de fiscalidade, do que de extrafiscalidade?

*“O prazer do indivíduo leva ao vício do fisco” (Böckli, Peter.)*

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Não cumulatividade:

Atual previsão relativa ao IPI:

Art. 153, § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) II - **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;**

## PEC 45/2019

Art. 152-A. III – **será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;**

## PEC 110/2019

Art. 155, § 7º, II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

- a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, **ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;**
- b) o **crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;**
- c) o **aproveitamento de saldos credores acumulados;**

O IPI tem a não-cumulatividade mais restrita do STN

Quem garante que a não-cumulatividade do IBS será ampla?

O que dará créditos ao setor de serviços?

Há incentivo à pejetização?

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Não cumulatividade - Exportação:

Atual previsão relativa ao ICMS:

Art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da CF/88

Não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores

## PEC 45/2019

Art. 152-A. V – não incidirá sobre as exportações, **assegurada a manutenção dos créditos**;

## PEC 110/2019

Art. 155, § 7º, II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

- a) o **aproveitamento de saldos credores acumulados**;

VI - não incidirá:

- a) nas exportações, garantidos a manutenção e o **aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores**;

O atual acúmulo de crédito do setor exportador será corrigido?

A PEC nº 45/2019 silencia acerca do aproveitamento dos créditos

A PEC nº 110/2019 assegura o aproveitamento sem estabelecer a forma

# IBS E A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - DESAFIOS

- Repetição de indébito:

## Código Tributário Nacional

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

- O IBS é um imposto iminentemente incidente sobre o consumo e, por isso, tem uma natureza “indireta”;
- A repercussão econômica do tributo;
- Contribuinte de fato x contribuinte de direito;
- Quem teria legitimidade para restituir o IBS pago indevidamente? A lógica do ICMS e do IPI se manterá?

# TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL – SETOR FINANCEIRO

## Atualmente

Conflitos IOF e ISS:  
Operações com o BNDES;  
Adiantamento a depositantes;  
Tarifas interbancárias;  
Fiança e aval

Alíquotas:  
Serviços: máx. 5% de ISS +  
9,25% de PIS e Cofins  
Op. Financeiras: IOF + 4,65%  
de PIS e Cofins (com  
exceções)

## PEC 45/2019

Não revoga o IOF;  
O IBS “*incidirá também  
sobre: a) os intangíveis; b) a  
cessão e o licenciamento de  
direitos (...)*” (art. 152-A, §  
1º, I)

**Conflitos IBS versus IOF?**

Alíquotas:  
Alíquota **uniforme** para  
todos os bens, serviços e  
direitos – 25%??  
Serviços bancários: 25%  
Op. Financeiras: apenas IOF  
ou IOF +25%?

Os Bancos serão  
desonerados da  
Contribuição ao  
PIS e da Cofins ou  
o Brasil será o  
primeiro país a  
tributar juros pelo  
IVA?

Aumento potencial  
de 75% sobre as  
tarifas bancárias;



# TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL – PROFISSÕES REGULAMENTADAS

## Atualmente

ISS com exclusão do próprio trabalho (art. 9, §§ 1º e 3º do DL 406/68)

PIS e Cofins: 9,25% no lucro real e 3,65% no lucro presumido

## PEC 45/2019

Alíquotas:

Alíquota **uniforme** para todos os bens, serviços e direitos – 25%?

- A posição do STF

# TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL – CONSTRUÇÃO CIVIL

## Atualmente

ISS à alíquota máxima de 5% com dedução de materiais

PIS e Cofins: 3,65% (regime cumulativo para todos)

## PEC 45/2019

Alíquota **uniforme** para todos os bens, serviços e direitos – 25%?

Aumento de cerca de 189% para serviços de construção

Haverá incidência de IBS sobre venda de imóveis?

É “apenas” sobre o imóvel novo? (primeira alienação)

O IBS incidirá sobre o aluguel de apartamentos por pessoa física?

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

- Pacto federativo;

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

- A criação de um imposto único sobre o consumo representa uma proposta de emenda *tendente* a abolir a forma federativa de Estado?
- A autonomia financeira dos entes federados necessariamente decorre da competência tributária?

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

- Igualdade e seletividade;
- Alíquota única e igualdade: no plano geral e abstrato ou no plano individual e concreto? Insumos no setor de serviços;
- A alíquota única tende a alterar fortemente os preços relativos;
- Origem ou destino.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

- Haverá aumento de carga tributária para todo o setor de serviços
  - Os contribuintes grandes demais para o Simples e pequenos demais para repassar os preços tendem a sofrer mais;
  - Inflação?
  - Desemprego?
  - Cenário econômico será mais promissor para a indústria e comércio?
  - Será mais desafiador para o setor de serviços? Negociar preço sem imposto

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há adequada transição?

## PEC 45/2019

Art. 5º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º e 2º, na data de sua publicação;

II – em relação aos arts. 3º e 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano de referência, assim entendido aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

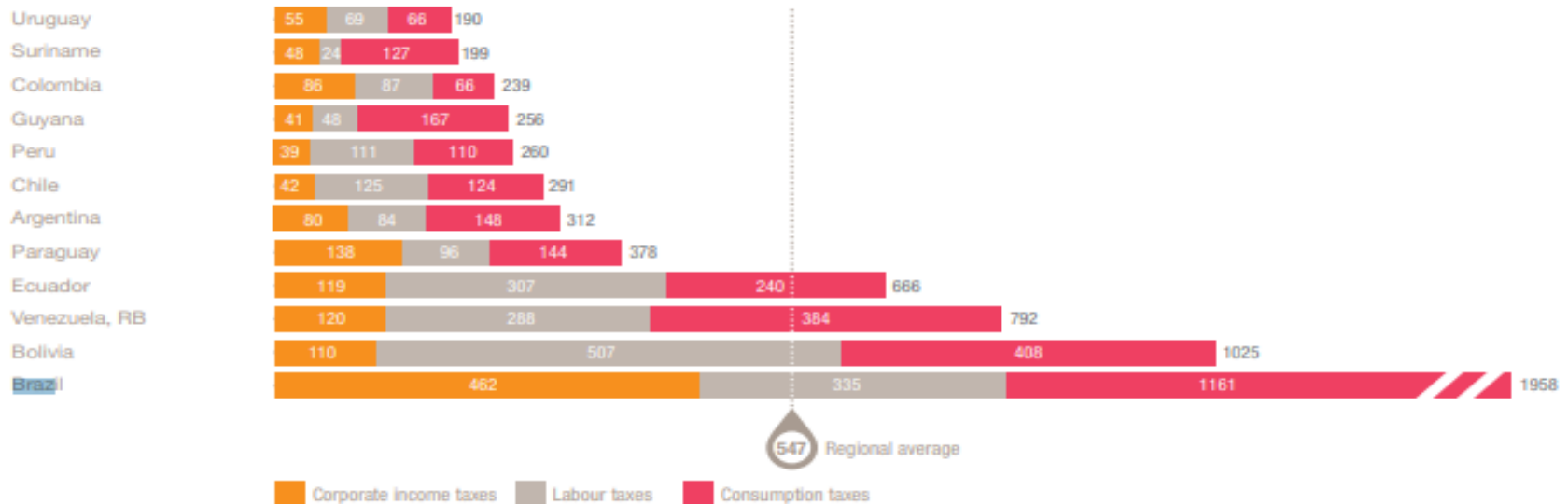
“Para a substituição dos tributos atuais pelo IBS, propõe-se uma transição em dez anos. Os primeiros dois anos seriam um período de teste do IBS, que seria cobrado a uma alíquota de 1% (reduzindo-se as alíquotas da Cofins para não haver aumento da carga tributária). Nos oito anos seguintes as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins seriam progressivamente reduzidas, sendo a perda de receita desses tributos compensada pelo aumento da alíquota do IBS. Como o potencial de arrecadação do IBS será conhecido após o período de teste, é possível fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem criar risco para as finanças dos entes federativos, nem para os contribuintes. O período de transição relativamente longo, de dez anos, é necessário para que empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual (e todas suas distorções) se adaptem ao IBS de forma suave, sem correr o risco de desvalorização dos investimentos já realizados, o que ocorreria no caso de uma transição muito rápida”

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há adequada transição?

- 10 anos de ICMS + IPI + ISS + PIS + COFINS + IBS?
- Acúmulo de obrigações acessórias? O contribuinte brasileiro já gasta hoje em média 1958 horas para cumprir com as obrigações acessórias
- Custos de conformidade inicial

**Figure 61: Time to comply (hours) in South America**



# CONSIDERAÇÕES FINAIS

## Lógica de distribuição sistêmica

### PEC 45/2019

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

A Lei Complementar nº 157/16 e a tributação no destino.

- Projeto de Lei Complementar nº 461/2017

Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003



## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

- Investimento e emprego (construção civil)
- Cenário da Índia;
- Perda de Produtividade e Guerra Fiscal;

# SEMINÁRIO

Em coluna publicada no Jornal Folha de São Paulo<sup>4</sup>, em 08/09/2015, o Prof. Roberto Quiroga Mosquera se pronunciou da seguinte forma, sobre o cenário (que ainda se mantém atual) do sistema tributário brasileiro:

“A tributação não suporta mais custear o aumento dos gastos públicos. Chegamos ao limite. A galinha dos ovos de ouro começa a morrer. No final, provavelmente, só se encontrarão vísceras. Essa realidade que nos mostra são os números do próprio governo. As arrecadações federal, estadual e municipal vêm caindo a cada mês. O número de empresas em dificuldades financeiras e com pedidos de recuperação judicial tem aumentado visivelmente. O desemprego não para de crescer. Além disso, o fisco federal incrementou suas autuações a patamares incompreensíveis (R\$ 75 bilhões na área federal este semestre). Apenas a título de exemplo, do total da arrecadação federal anual de tributos (R\$ 1,2 bilhões), algo em torno de 75% são pagos por empresas. A grande maioria desses 75% são pagos por 20 mil empresas. São esses empresários que sustentam os gastos públicos no Brasil, enquanto as pessoas físicas contribuem também com um valor expressivo em torno de 25% da arrecadação direta. (...) Não adianta querer tirar das empresas e demais contribuintes o que eles não têm. As margens de lucro estão em declínio em todos os grandes setores da economia. A desindustrialização é um fato notório. O desemprego está batendo na porta de muitas famílias brasileiras. Quando o empresariado e os trabalhadores não mais identificam que o seu esforço empreendedor vale a pena, a informalidade começa a crescer. Os tributos, por excelência, distorcem as escolhas das forças de trabalho. Já o excesso de tributação, as aniquila”.

A partir de uma reflexão crítica do excerto acima, discuta, em seu grupo, se é preferível uma reforma sobre a tributação sobre o consumo: (i) que substitua o sistema atual por um imposto único sobre movimentações financeiras, a uma alíquota de até 0,5%; ou (ii) que substitua o sistema atual por um incremento do imposto sobre a renda, aumentando as alíquotas máximas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF em até 35%. Em caso de nenhuma das opções acima for adequada, qual reforma o grupo sugeriria?

**OBRIKADO A TODOS!**