



Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

PROPOSTAS DA INDÚSTRIA
PARA AS ELEIÇÕES

2022

09

REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO
CONSUMO: COMPETITIVIDADE E
PROMOÇÃO DO CRESCIMENTO

09

REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO
CONSUMO: COMPETITIVIDADE E
PROMOÇÃO DO CRESCIMENTO

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

PRESIDENTE

Robson Braga de Andrade

VICE-PRESIDENTE EXECUTIVO

Paulo Antonio Skaf (Licenciado)

VICE-PRESIDENTE EXECUTIVO

Antônio Carlos da Silva

VICE-PRESIDENTE EXECUTIVO

Francisco de Assis Benevides Gadelha

VICE-PRESIDENTE EXECUTIVO

Paulo Afonso Ferreira

VICE-PRESIDENTE EXECUTIVO

Glauco José Côrte

VICE-PRESIDENTES

Sergio Marcolino Longen

Eduardo Eugenio Gouvêa Vieira

Antonio Ricardo Alvarez Alban

Gilberto Porcello Petry

Olavo Machado Júnior

Jandir José Milan

Eduardo Prado de Oliveira

José Conrado Azevedo Santos

Jorge Alberto Vieira Studart Gomes

Edson Luiz Campagnolo (Licenciado)

Leonardo Souza Rogério de Castro

Edilson Baldez das Neves

1º DIRETOR FINANCEIRO

Jorge Wicks Côrte Real

2º DIRETOR FINANCEIRO

José Carlos Lyra de Andrade

3º DIRETOR FINANCEIRO

Alexandre Herculano Coelho de Souza Furlan

1º DIRETOR SECRETÁRIO

Amaro Sales de Araújo

2º DIRETOR SECRETÁRIO

Antonio José de Moraes Souza Filho

3º DIRETOR SECRETÁRIO

Marcelo Thomé da Silva de Almeida

DIRETORES

Roberto Magno Martins Pires

Ricardo Essinger

Marcos Guerra (Licenciado)

Carlos Mariani Bittencourt

Pedro Alves de Oliveira

José Adriano Ribeiro da Silva (Licenciado)

Jamal Jorge Bittar

Roberto Cavalcanti Ribeiro

Gustavo Pinto Coelho de Oliveira

Julio Augusto Miranda Filho

José Henrique Nunes Barreto

Nelson Azevedo dos Santos

Flávio José Cavalcanti de Azevedo

Fernando Cirino Gurgel

CONSELHO FISCAL

TITULARES

João Oliveira de Albuquerque

José da Silva Nogueira Filho

Irineu Milanese

SUPLENTES

Clerlânio Fernandes de Holanda

Francisco de Sales Alencar

Célio Batista Alves



Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

PROPOSTAS DA INDÚSTRIA
PARA AS ELEIÇÕES

2022

09

REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO
CONSUMO: COMPETITIVIDADE E
PROMOÇÃO DO CRESCIMENTO

© 2022. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

É autorizada a reprodução total ou parcial desta publicação, desde que citada a fonte.

CNI

Diretoria de Desenvolvimento Industrial e Economia – DDIE

FICHA CATALOGRÁFICA

C748r

Confederação Nacional da Indústria.

Reforma da tributação do consumo : competitividade e promoção do crescimento /
Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2022.

75 p. : il. – (Propostas da indústria eleições 2022 ; v. 9)

ISBN 978-65-86075-71-7

1. Tributação do Consumo. 2. Economia Brasileira. 3. Tributos. I. Título.

CDU: 324+ 336.226.112.3

CNI | DDIE

SBN - Quadra 1 – Bloco C – 12º andar
Edifício Roberto Simonsen
CEP 70040-903 – Brasília / DF
Tel.: (61) 3317-9000
E-mail: ddie@cni.com.br

SAC – Serviço de Atendimento ao Cliente

SBN - Quadra 1 – Bloco C – 14º andar
Edifício Roberto Simonsen
CEP 70040-903 – Brasília / DF
Tel.: (61) 3317-9989 e 3317-9992
E-mail: sac@cni.com.br
Site: www.portaldaindustria.com.br



PROPOSTAS DA INDÚSTRIA
PARA AS ELEIÇÕES

2022

Sumário

RESUMO EXECUTIVO	11
1 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA EFICIENTE DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	13
1.1 Simplicidade	13
1.2 Neutralidade e Isonomia.....	14
1.3 Transparência	14
1.4 Progressividade.....	15
2 PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	17
2.1 Cumulatividade, resíduo tributário e desvantagens na concorrência internacional.....	18
2.2 Deficiências no ressarcimento dos créditos tributários.....	20
2.3 Oneração das exportações.....	22
2.4 Cumulatividade e alocação ineficiente dos recursos produtivos.....	24
2.5 Oneração dos investimentos.....	24
2.6 Multiplicidade de alíquotas.....	27
2.7 Excesso de tratamentos diferenciados.....	29
2.8 Tributação heterogênea entre os setores econômicos	30
2.9 Uso indiscriminado do regime de Substituição Tributária.....	31
2.10 Tributação na origem	34
2.11 Falta de transparência, elevada complexidade e insegurança jurídica.....	38
2.12 Falta de coordenação entre legislações tributárias	42
2.13 Calendário desfavorável de recolhimento	42
3 REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO DISFUNCIONAL SOBRE INDÚSTRIA E A ECONOMIA BRASILEIRA	45
4 A REFORMA FUNDAMENTAL: PROPOSTA DE NOVO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	49
4.1 Estrutura-base do novo sistema.....	49
4.2 Adoção de um IVA de classe mundial	50
4.3 IVA-Dual compatível com a realidade federativa do Brasil	54
4.4 Devolução à população de menor renda	54
4.5 Imunidade tributária das exportações de bens e serviços.....	56
4.6 Fundo de Desenvolvimento Regional.....	56
4.7 Imposto Seletivo	57
4.8 Zona Franca de Manaus	57
4.9 Simples Nacional.....	57
4.10 Transição.....	57
4.11 Não aumento da carga tributária global.....	58
4.12 Reconhecimento e ressarcimento dos saldos tributários acumulados dos tributos extintos, após a transição.....	58
5 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA AMPLA DO CONSUMO	59
5.1 Maior crescimento econômico	59
5.2 Melhor distribuição de renda	63
5.3 Redução das desigualdades regionais	65
6 PROPOSTAS	69
REFERÊNCIAS.....	71
LISTA DOS DOCUMENTOS DA SÉRIE <i>PROPOSTAS DA INDÚSTRIA PARA AS ELEIÇÕES 2022</i>	75



APRESENTAÇÃO

Neste ano, comemoramos o Bicentenário da Independência do Brasil. Além de celebrarmos nossas conquistas, esse importante marco histórico é uma oportunidade para refletirmos sobre o que devemos fazer para que o país figure entre as nações com elevado padrão de desenvolvimento econômico e social.

Para alcançarmos esse objetivo, precisamos fortalecer a indústria, setor que é estratégico para assegurar o crescimento sustentado da economia. Com um enorme poder de alavancar os demais setores e fonte determinante da inovação e do desenvolvimento tecnológico, a indústria tem sido o centro dos planos de desenvolvimento implementados com sucesso em todo o mundo.

Os governantes e os parlamentares eleitos em 2022 terão a responsabilidade e o privilégio de formular as políticas necessárias para a retomada do crescimento econômico e para a melhoria do padrão de vida dos brasileiros nas próximas décadas.

Os 21 documentos da série *Propostas da Indústria para as Eleições 2022* têm o propósito de contribuir para a elaboração dessas políticas. Eles apresentam diagnósticos e soluções para superarmos os problemas que reduzem a competitividade da indústria e para construirmos as bases de um futuro melhor para o país.

O sistema de arrecadação de impostos é um dos principais obstáculos ao crescimento econômico e social do país. A carga tributária maior do que a dos demais países em desenvolvimento, a complexidade, as distorções em relação às melhores práticas internacionais e as ineficiências do sistema prejudicam as empresas brasileiras, que não conseguem enfrentar, em igualdade de condições, os concorrentes globais.

Neste documento, apresentamos uma proposta de reforma tributária que busca resolver os principais problemas da tributação do consumo no Brasil, como a cumulatividade, a oneração das exportações e dos investimentos, e a indução à alocação ineficiente de recursos. As sugestões que integram este trabalho já foram amplamente discutidas com a sociedade e no Congresso Nacional. A aprovação da reforma tributária é urgente e deve ser prioridade do país.

Robson Braga de Andrade

Presidente da CNI

RESUMO EXECUTIVO

Um dos principais gargalos ao crescimento da economia brasileira é o sistema de tributação do consumo, repleto de distorções e ineficiências que retiram competitividade das empresas, inibem investimentos e limitam a inserção internacional.

A cumulatividade, a oneração das exportações e dos investimentos, a indução à alocação menos eficiente dos recursos, a alta complexidade e a falta de transparência representam os problemas mais graves do sistema brasileiro de tributação do consumo e mostram o quanto ele é obsoleto e desalinhado com as melhores práticas internacionais.

É unânime o entendimento de que esse sistema precisa ser alterado – e com urgência. O Brasil já discute a reforma da tributação do consumo há 30 anos e, desde 2018, todos os segmentos da sociedade têm-se manifestado e ajudado intensamente na construção de um debate maduro do ponto de vista técnico e político.

O modelo proposto pela CNI está em linha com o proposto pela PEC 110/2019 e contempla a substituição dos principais tributos incidentes sobre o consumo por um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), modelo de tributação utilizado em mais de 170 países.

Além de tornar o sistema tributário mais simples, diversos estudos apontam que a realização de uma reforma tributária ampla da tributação do consumo, com base nos mesmos princípios e características defendidos pela CNI, tem o potencial de acelerar o ritmo de crescimento de todos os setores econômicos e, conseqüentemente, da economia brasileira como um todo.

Além disso, os estudos apontam que a adoção de um novo modelo tributário simples e eficiente terá impactos positivos sobre a geração de empregos, a distribuição da renda e a redução das desigualdades regionais.

É necessário agir com rapidez e realizar as mudanças necessárias para que a tributação do consumo deixe de ser um obstáculo para o desenvolvimento do país. Não podemos continuar a perder oportunidades. Afinal, a cada ano de atraso com a reforma, é a população quem mais perde.

Este documento apresenta a posição da CNI sobre a reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. Essa posição coincide amplamente com a proposta da PEC 110/2019 e reduz ou elimina as principais distorções do sistema atual, sem elevar a carga tributária e com período de transição suficiente para que as mudanças ocorram suavemente.

1 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA EFICIENTE DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

O modelo tributário adotado pelo Brasil deve ser reformulado de forma a respeitar os princípios de um sistema eficiente, marcado pela simplicidade, neutralidade, transparência, isonomia e progressividade. Esses princípios estão presentes nos melhores sistemas tributários do mundo e estão consolidados na literatura.

Esse é o caminho a ser seguido pelo país, para que a tributação deixe de ser um entrave ao crescimento mais acelerado da economia e passe a permitir a melhor alocação possível dos fatores produtivos e recursos disponíveis.

Embora a arrecadação tributária tenha papel fundamental no financiamento dos serviços públicos ofertados à sociedade, seu funcionamento não pode comprometer a competitividade e a produtividade do país.

Tributar a circulação e o consumo de bens e serviços é uma medida necessária. O desafio é saber como combiná-la com um ambiente econômico favorável aos negócios, onde os produtos locais sejam capazes de competir com os produtos estrangeiros, tanto no mercado doméstico como no exterior, permitindo que o país otimize o uso de suas competências e vocações.

1.1 Simplicidade

A complexidade tributária não pode ser nem uma barreira à entrada de novos empreendedores, nem um fator de aumento de custos para as empresas em operação. Se os custos com a apuração e o recolhimento dos tributos no Brasil forem superiores aos de outros países, não somente perdemos competitividade como também ficamos menos atrativos frente aos olhos de potenciais investidores.

Quanto mais complexo for o sistema tributário, mais tempo e dinheiro as empresas gastarão para estar em conformidade com o Fisco. Junto com o excesso de burocracia, a complexidade desvia recursos de atividades produtivas para atividades não produtivas.

Além disso, complexidade se traduz em maior dificuldade de aplicação das regras e normas, gerando insegurança nos agentes, aumentando a litigiosidade e afastando os investimentos do país.

Um sistema simples permite que o contribuinte pague seus tributos e cumpra suas obrigações acessórias com facilidade e segurança jurídica. Isso reduz os custos de conformidade e os conflitos na interpretação da legislação, que são, atualmente, a principal causa de litigiosidade no âmbito tributário.

1.2 Neutralidade e Isonomia

É essencial garantir a neutralidade e a isonomia dentro do sistema tributário, para que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, permitindo alocação eficiente dos recursos. O sistema tributário deixa de ser neutro, quando sua mera aplicação altera os preços relativos dos bens e serviços e passa a interferir nas decisões de consumo e de investimento.

A isonomia do sistema, por sua vez, indica que o tratamento tributário de pessoas e negócios, em situações semelhantes, deve ser equivalente. Com isso, espera-se que o sistema tributário reparta o ônus, de forma justa, entre os agentes econômicos, observando a capacidade contributiva individual. A equidade tributária é um dos requisitos básicos para a concepção de um ambiente de concorrência plena.

Uma determinada atividade econômica não deve ficar mais ou menos competitiva apenas por conta da tributação a que está sujeita. Assim como um determinado bem não deve ficar mais ou menos atrativo ao consumo por conta da tributação. Se isso ocorrer, há o risco de a tributação distorcer o processo de decisão dos investimentos e do consumo e gerar ineficiência na economia.

Se os princípios da neutralidade e da isonomia forem respeitados, as decisões de investimento dos empresários serão guiadas por determinantes puramente de mercado, que valem para todos. Assim, as características de um empreendimento, como, por exemplo, o tamanho e a localização de uma fábrica, não sofrerão interferência da tributação, sendo influenciadas apenas por questões de natureza econômica, como a disponibilidade de mão de obra, a distância em relação ao mercado consumidor, a disponibilidade de infraestrutura logística, etc.

1.3 Transparência

Os contribuintes precisam conhecer com clareza quanto estão pagando de tributos. Para tanto, é preciso que as regras de tributação garantam que as alíquotas efetivas sejam iguais – ou, o mais próximo possível, das alíquotas nominais.

Quando as regras são complexas, o cálculo do tributo devido é mais difícil. Com isso, muitas vezes, o resultado final não reflete exatamente a alíquota prevista na legislação, o que compromete a transparência do sistema.

Sem transparência, o diálogo em torno das decisões de política tributária fica fragilizado, uma vez que os agentes envolvidos nesse processo não têm informações de qualidade para tomar as decisões mais adequadas, inclusive no que tange à definição de alíquotas.

Todos ganham com o aumento da transparência do sistema tributário, dado que esse requisito permite uma compreensão mais apurada do peso dos tributos, seja na ótica das empresas, seja na ótica dos consumidores. Com isso, a sociedade passa a ter uma melhor condição para posicionar-se frente às decisões do governo com relação às questões tributárias.

1.4 Progressividade

É desejável que o sistema tributário onere mais aquele que detiver maior riqueza tributável e menos os que detiverem menor riqueza tributável, desde que não seja incompatível com os demais princípios listados anteriormente.

A tributação do consumo, contudo, possui caráter regressivo, por definição. Isso acontece porque a tributação do consumo independe da capacidade contributiva das pessoas, uma vez que a alíquota cobrada é a mesma para todos os contribuintes. Com isso, quanto menor a renda da pessoa, maior será a parcela da renda destinada ao pagamento desse tipo de imposto. Desse modo, é importante que o sistema de tributação sobre o consumo a ser adotado não reforce seu caráter regressivo.

2 PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

O atual sistema de tributação do consumo no Brasil, baseado no PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS, gera várias distorções. Entender as dimensões de cada uma delas é o primeiro passo para a construção de um novo sistema, mais simples, moderno e eficiente.

Quadro 1 - Síntese das distorções do atual sistema brasileiro de tributação do consumo

Disfunção	Problema gerado	Solução
Complexidade excessiva	Alto custo de conformidade, litigiosidade e insegurança jurídica	Unificar a tributação sobre bens e serviços em um IVA ¹ com regras simples, com destaque para o crédito amplo
Hipóteses restritivas de creditamento (conceito de crédito físico)	Cumulatividade, elevação da alíquota efetiva, oneração do investimento e das exportações, perda de competitividade e ineficiência na alocação dos recursos	Adotar um IVA baseado no conceito de crédito amplo, por meio do qual todas as aquisições das empresas dão direito a crédito
Cálculo por dentro	Reduz a transparência da tributação	Adotar um IVA que não incida sobre a própria base nem sobre outros tributos
Tributação na origem	"Guerra fiscal" entre os estados e incentivo aos produtos importados	Adotar um IVA seguindo o princípio da tributação no destino
Multiplicidade de alíquotas	Dificuldade de enquadramento, interferência do princípio da neutralidade e aumento da litigiosidade em torno da classificação fiscal dos bens e serviços	Adotar um IVA com alíquota única para bens e serviços
Tratamentos tributários favorecidos (regimes especiais)	Complexidade e comprometimento do funcionamento da sistemática de débito-crédito e ineficiência na alocação dos recursos	Adotar um IVA com o menor número possível de regimes especiais/incentivos

1 O IVA é um imposto voltado à tributação do consumo de bens e serviços, com incidência plurifásica, ou seja, em diversas etapas ao longo das cadeias produtivas. Sua essência é o sistema de débito-crédito, cujo principal papel é justamente garantir que o IVA incida apenas sobre o valor adicionado gerado em cada etapa produtiva, sem provocar cumulatividade.

Disfunção	Problema gerado	Solução
Falta de coordenação entre legislações tributárias	Aumenta a insegurança e a complexidade operacional dos contribuintes	Adotar um IVA com legislação nacional unificada, ainda que possa haver diferenças nas alíquotas adotadas pelos entes subnacionais
Morosidade no ressarcimento dos saldos de créditos tributários	Acúmulo de créditos, elevação da alíquota efetiva e aumento do custo financeiro das empresas	Garantir a devolução ágil dos saldos credores (em, no máximo, 60 dias)
Existência do ISS, com tributação cumulativa sobre os serviços	Cumulatividade, elevação da alíquota efetiva, oneração do investimento e das exportações, perda de competitividade e ineficiência na alocação dos recursos	Unificar a tributação sobre bens e serviços em um IVA de incidência não cumulativa
Aplicação irrestrita da Substituição Tributária (ST)	Eleva o custo financeiro das empresas, reduz a concorrência, gera cumulatividade, desestimula o investimento e distorce o Simples Nacional	Restringir a ST aos produtos/setores com produção concentrada e comercialização pulverizada
Tributação desigual entre bens e serviços	Reforço da regressividade: a população de menor renda é mais onerada que a população de maior renda	Adotar um IVA com alíquota única para bens e serviços
Calendário desfavorável de recolhimento	Descasamento de fluxo de caixa e elevação do custo financeiro das empresas	Adequar o prazo de recolhimento do IVA ao recebimento pelas vendas

Fonte: Elaborado pela CNI.

2.1 Cumulatividade, resíduo tributário e desvantagens na concorrência internacional

Tanto na visão de empresários como de analistas econômicos, a cumulatividade é um dos principais problemas do sistema tributário brasileiro, pois compromete a competitividade dos produtos brasileiros, seja na competição com o produto importado no mercado interno, seja na competitividade das exportações brasileiras no mercado externo.

É considerado cumulativo o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de serviços e mercadorias, sem que possa ser abatido, na etapa posterior, o montante do tributo pago na etapa anterior. Quanto mais longa a cadeia de produção, mais elevada tende a ser a incidência cumulativa e a tributação final.

Esse acúmulo de tributos não compensados ao longo da cadeia produtiva forma o chamado resíduo tributário, que é a parte oculta da tributação total, formada pelos resíduos

e a alíquota nominal dos tributos. Essa situação faz com que o resíduo acabe sendo incorporado ao preço final do bem ou serviço, o que prejudica a competitividade dos produtos brasileiros, pois os produtos importados estão sujeitos apenas à alíquota nominal dos tributos. Além disso, não se conseguem eliminar os resíduos tributários presentes nos preços das exportações.

Cumulatividade deriva das hipóteses restritivas de creditamento

No sistema brasileiro, a cumulatividade decorre, basicamente, das ineficiências do mecanismo de débito-crédito, com a aplicação do conceito de crédito físico², que faz com que as empresas não tenham direito ao crédito em determinadas aquisições. Sempre que aquisições de uma empresa deixam de gerar crédito dos tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia de produção, há a presença da cumulatividade. Como resultado dessa anomalia, a alíquota efetivamente paga pelas empresas é maior que a nominal, determinada pela legislação tributária.

Tais defeitos descaracterizam diversos tributos brasileiros incidentes sobre o consumo que, supostamente, deveriam incidir apenas sobre o valor adicionado de cada etapa da cadeia, como ocorre em mais de 170 países, onde a tributação de bens e serviços é feita via Imposto de Valor Adicionado (IVA), totalmente não cumulativo, por conta da adoção do conceito de crédito amplo³.

No Brasil, entre os tributos de incidência ampla sobre o consumo, são apontados como cumulativos: PIS/Cofins, IPI e ICMS – plurifásicos e apenas parcialmente recuperáveis –, e ISS – totalmente não recuperável.

Estimativas da CNI, em parceria com a LCA Consultores, apontam que os resíduos tributários (ligados a PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) representam, em média, 9,7% da receita líquida da economia. Entre os setores, o acúmulo de resíduos varia: 12%, na Agropecuária; 11,6%, nos Serviços; e 7,4%, na Indústria (todos em proporção da receita líquida)⁴.

2 A aplicação do conceito de crédito físico determina, em linhas gerais, que apenas as aquisições de insumos usados diretamente na produção de um determinado bem, via incorporação física no processo produtivo, é que devem gerar crédito nas aquisições das empresas.

3 Com a aplicação do conceito do crédito amplo, todas as despesas ligadas à atividade da empresa devem gerar crédito, independentemente do grau de participação no processo de produção do bem ou serviço adquirido. Dessa forma, despesas como contabilidade, publicidade, limpeza e segurança, por exemplo, passam a gerar crédito.

4 A referida estimativa de resíduo foi elaborada como uma das partes do cálculo da tributação total de cada setor econômico, por meio da soma do recolhimento direto de cada setor e o recolhimento feito nos elos anteriores da cadeia – convertidos em créditos tributários ou não (resíduos). Ou seja, a tributação total de cada setor corresponde a todo tributo recolhido ao longo da cadeia produtiva, sendo que parte é resíduo. O cálculo dos tributos recolhidos ao longo das cadeias levou em consideração dados de consumo intermediário (CI) e de investimentos em ativos imobilizados (formação bruta de capital fixo – FBKF). Desse modo, os tributos recolhidos ao longo da cadeia foram estimados a partir da multiplicação dessa estrutura de fornecimento (CI + FBKF) pela tributação total do setor fornecedor. Como já mencionado, nos tributos recolhidos ao longo da cadeia, existe uma parcela que é recuperada na forma de créditos e outra que se transforma em resíduo tributário. Para calcular a parcela que se transforma em resíduo, o estudo levou em consideração as especificidades e as regras de creditamento de cada um dos tributos analisados. Dessa forma, os resíduos tributários foram calculados separadamente para cada um dos tributos, a partir da multiplicação do consumo intermediário e da formação bruta de capital fixo pela tributação do setor fornecedor que gera resíduo.

Tabela 1 - Resíduo Tributário, por setor econômico (em proporção da receita líquida, %)

	Resíduo Tributário
Agropecuária	12,0%
Indústria	7,4%
Serviços	11,6%
Total	9,7%

Fonte: CNI e LCA Consultores.

A maior presença de resíduos tributários na Agropecuária se justifica pela vigência de regimes diferenciados e pela ausência de incidência tributária em parte significativa do setor, fatores que limitam a apropriação de créditos. Já no caso dos Serviços, a explicação é a representatividade de empresas que se encontram no regime cumulativo de PIS/Cofins e a presença de setores não contribuintes de ICMS, o que compromete a apropriação de créditos.

A Indústria tem uma menor presença de resíduos, em relação aos demais setores, devido às maiores possibilidades de apropriação de créditos de ICMS. De toda forma, o uso do conceito de crédito físico limita a apropriação de créditos do setor e faz com que parcela significativa dos tributos recolhidos, ao longo da cadeia produtiva, seja convertida em resíduo.

O resultado da presença de cumulatividade no sistema tributário brasileiro é a desvantagem para o produto produzido no país, em relação aos importados e na disputa pelo mercado externo. No caso da competição pelo mercado local com os produtos importados, a desvantagem ocorre porque a cadeia produtiva dos produtos nacionais, sob a influência da cumulatividade, é mais longa do que a dos importados. Dessa forma, a alíquota efetiva dos tributos indiretos é maior nos produtos nacionais do que nos importados, que entram no Brasil pagando a alíquota nominal e sofrendo a influência da cumulatividade em poucas etapas após a internalização.

No caso da disputa pelo mercado internacional, a desvantagem ocorre porque nossos produtos são vendidos sem a completa desoneração. Como produtos feitos em outros países chegam ao mercado de destino totalmente desonerados, ainda que o produto brasileiro tenha custo de produção menor, a presença do resíduo tributário pode fazer a diferença em favor do produto de outros países.

2.2 Deficiências no ressarcimento dos créditos tributários

Além do efeito da cumulatividade, os custos das empresas brasileiras são elevados pelas dificuldades de restituição de saldos credores de tributos indiretos, como IPI, PIS/Cofins e ICMS. É elevado o número de empresas cujos créditos tributários, provenientes das aquisições de insumos, superam seus débitos tributários, tanto no âmbito federal como

estadual. O resultado é a geração de saldos credores de tributos, que se acumulam nos balanços das empresas devido à demora na restituição por parte dos fiscos.

A geração de saldos credores é um fato comum em todos os países que utilizam impostos sobre valor adicionado para tributar o consumo. Entretanto, a experiência internacional mostra que os países restituem com rapidez o montante de tributos recolhidos em excesso pelas empresas. No Brasil, isso não tem acontecido, e as empresas carregam por muitos anos grandes volumes de saldos credores de tributos.

Ainda que restituídos após muitos anos, a manutenção de saldos credores de tributos gera custos financeiros para empresas. Essa situação é agravada pela não atualização, com juros e correção monetária, da maior parte desses saldos. Empresas nessa situação podem ter que recorrer a financiamentos bancários, com juros elevados, para suprir a ausência dos recursos que deveriam advir da restituição, inclusive para pagar tributos a governos estaduais ou ao governo federal, com os quais as empresas mantêm saldos credores de tributos.

Em alguns casos, a morosidade na restituição é tão grande, que certas empresas lançam os saldos credores de tributos a prejuízo em seus balanços, concretizando a perda.

Como o tributo é isento nas operações com outros países, empresas com maior participação de exportações no valor total de vendas tendem a ter mais créditos tributários – provenientes das aquisições de insumos – do que débitos relativos às vendas no mercado interno. Com a demora na restituição dos saldos credores, as exportações são prejudicadas, pois as empresas têm seus custos elevados e perdem competitividade.

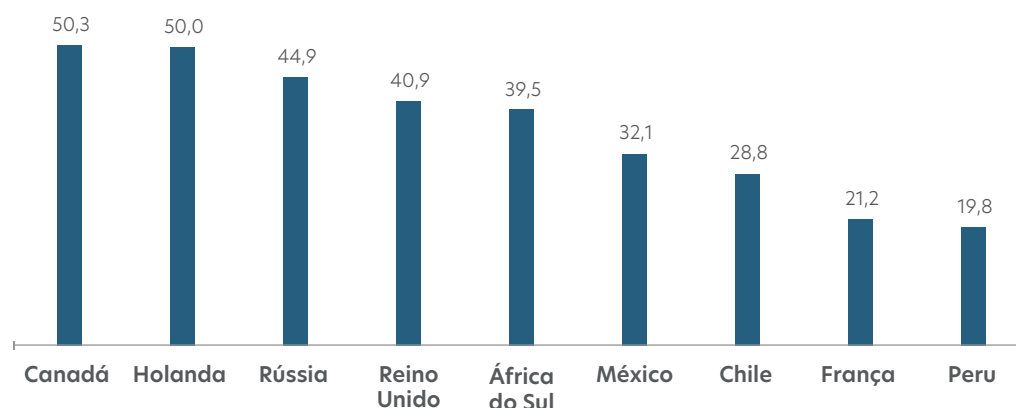
Mesmo em operações não relacionadas a exportações, é comum o registro de saldos credores. Esses são os casos em que as alíquotas dos tributos sobre o valor adicionado, incidentes sobre os insumos, são maiores do que aquelas que incidem nos produtos vendidos pela empresa.

Vale destacar que, na prática, o acúmulo de saldos credores de tributos representa autêntica tributação implícita, não prevista na legislação. Esse custo tributário implícito prejudica a concorrência com os produtos importados – não sujeitos a esse tipo de problema nos países de origem – e a competitividade das exportações brasileiras.

Para evitar esses malefícios, a experiência internacional mostra que um elevado percentual do volume de recursos, arrecadado por impostos sobre valor adicionado, é restituído com agilidade pelos fiscos às empresas.

Segundo estudo do FMI (2005), que avaliou a realidade de 36 países (economias desenvolvidas, em desenvolvimento e não desenvolvidas), é clara a relação entre a qualidade do IVA e as condições de ressarcimento dos créditos. Na metade dos países avaliados, os contribuintes são ressarcidos em valor equivalente a, pelo menos, 30% do que foi arrecadado com o IVA – existem casos em que esse percentual é próximo de 50%, como mostra o gráfico a seguir.

Gráfico 1 - Valor de ressarcimento do IVA, via créditos, por país (em proporção da arrecadação total do IVA, %)



Fonte: FMI.

Nota: valores calculados com as médias de 1998 a 2001.

Ainda de acordo com o FMI, o prazo de ressarcimento dos créditos tributários varia entre 24 horas (Peru) e 90 dias (França), sendo 30 dias o prazo mais frequente entre os países estudados (40% da amostra). Apenas Quênia, Irlanda e Argélia não dispõem de regulamentação que define o prazo máximo.

Apesar de o prazo mais comum de ressarcimento ser próximo de 30 dias, foi identificado que 60% dos países pesquisados impõem aos contribuintes não exportadores um mecanismo de carregamento de crédito, executado, em geral, no período de três a seis meses. Ou seja, durante o período de carregamento, o contribuinte precisa aguardar o ressarcimento. A lógica por trás desse expediente é que os contribuintes não exportadores utilizam seus créditos para quitar os débitos tributários, não gerando, assim, grande acúmulo de crédito durante o período de carregamento – o que não aconteceria com as empresas exportadoras, pois a ausência de débitos tributários levaria ao acúmulo de créditos.

Outro dado relevante do trabalho do FMI mostra que, na maioria dos países (23 de 36 avaliados), há aplicação de juros de mora sobre o ressarcimento realizado após o prazo regulamentar. Em contraste, no Brasil, as empresas têm acumulado volumes enormes de saldos credores de tributos, não apenas em função das exportações, mas também devido a operações internas. Segundo dados da Receita Federal do Brasil, para 2013, os balanços das empresas tributadas pelo lucro real acumulavam R\$ 196,7 bilhões (3,7% do PIB) em saldos credores de impostos e contribuições a recuperar.

2.3 Oneração das exportações

Os dois problemas tratados se manifestam, de modo especial, nas exportações. Embora os principais tributos indiretos (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) possuam determinações legais que garantam a imunidade das exportações, suas regras e procedimentos operacionais inviabilizam o cumprimento integral dessas determinações.

O PIS/Cofins e o ICMS não permitem a utilização, como crédito, dos valores recolhidos ao longo da cadeia produtiva, referentes à aquisição de bens ou serviços que não integram diretamente o processo produtivo (utilizam o conceito de crédito físico). Já o IPI permite o aproveitamento apenas dos créditos provenientes de matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem (também segue o conceito crédito físico).

Ademais, como consequência da adoção do conceito de crédito físico, várias despesas realizadas pelas empresas exportadoras, fundamentais para a execução de suas atividades, não geram crédito, apesar de terem sido gravadas pelos tributos indiretos. Esses tributos não recuperáveis transformam-se em custo adicional para as empresas e, assim, reduzem sua competitividade.

Empresas exportadoras têm dificuldade de utilizar seus créditos

Embora a legislação relativa aos tributos federais (IPI e PIS/Cofins) determine o ressarcimento, em espécie, dos saldos credores não passíveis de compensação – mesmo que com débitos de outros tributos federais que não aqueles geradores dos saldos –, o processo de homologação dos créditos é muito lento. Assim, as empresas incorrem em elevados custos financeiros, mantendo saldos credores por longos períodos.

No âmbito do ICMS, as Secretarias de Fazenda dos Estados resistem a reconhecer os créditos tributários. Além disso, dificultam a transferência a terceiros ou se negam a restituir os créditos reconhecidos, sobretudo aqueles provenientes de aquisições de insumos fora do estado em que se encontra o estabelecimento.

Também com relação à incorporação da cumulatividade ao custo das exportações, cabe registrar o caso particular relativo ao IPI. Como o tributo não gera crédito para não contribuintes, empresas não industriais que realizem exportações não têm direito a recuperar o tributo incidente sobre suas aquisições de insumos.

Há ainda outros tributos indiretos, como o ISS, a Cide-Combustíveis e o IOF, que se constituem em fonte de pressão sobre o custo das exportações, pois não são recuperáveis ao longo da cadeia produtiva. Desse grupo, merecem atenção especial os efeitos cumulativos do ISS.

ISS: um imposto que o Brasil exporta

Os serviços consumidos pelas empresas industriais e que estão sujeitos à incidência de ISS representam, em média, cerca de 7% das despesas totais dessas empresas, segundo dados da Pesquisa Industrial Anual (PIA), de 2019, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O ISS pago pelas empresas prestadoras de serviços compõe o preço de venda às empresas contratantes dos serviços, inclusive as industriais. Por se tratar de um tributo não recuperável, o valor pago pelo fornecedor de serviços é incorporado aos custos das empresas contratantes, que não podem se creditar do ISS pago pelo fornecedor. Acaba, portanto, sendo exportado por aquelas empresas que operam no mercado internacional.

Outra forma de observar, indiretamente, o peso e, conseqüentemente, os malefícios do ISS na economia e, em especial, no prejuízo à competitividade das exportações brasileiras, é pelo aumento da sua arrecadação, em relação ao PIB. Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB), em 1993, a receita com o ISS representava 0,3% do PIB. Em 2019, essa participação passou para 0,9% do PIB.

Por fim, vale destacar que o processo de terceirização de serviços, realizado pelo setor industrial a partir da década de 1990, fez com que o pagamento por tais serviços ganhasse cada vez mais relevância na composição dos custos da indústria.

2.4 Cumulatividade e alocação ineficiente dos recursos produtivos

Outro aspecto importante a se destacar na cumulatividade são as distorções sobre as decisões de produção, isto é, os efeitos não intencionais de mudanças nos preços relativos de insumos e, conseqüentemente, na forma e na proporção como são utilizados. Com isso, os recursos disponíveis na economia tendem a ser alocados de forma menos eficiente, prejudicando o potencial de crescimento do país.

Isso ocorre quando as firmas procuram produzir os insumos ou realizar diretamente os serviços de que necessitam para reduzir a incidência de tributos. A empresa que passa a prestar serviços laterais ou acessórios a sua atividade-fim deixa de canalizar recursos em proveito do seu verdadeiro objeto econômico, o que pode impactar negativamente a qualidade de sua atividade primordial. Esse é mais um elemento que tira competitividade da economia brasileira.

A produção de forma menos eficiente, devido à tributação cumulativa, resulta em aumento nos preços dos produtos, que não se limita ao montante que ingressa nos cofres públicos como receita tributária. A perda do consumidor excede a receita tributária, gerando o que se denomina “peso morto” da tributação. Quanto maior a cumulatividade, maior a ineficiência produtiva, de maneira que o aumento no preço dos bens e serviços posto à disposição do consumidor, em função de um tributo, é maior do que a receita tributária. Ou seja, todos perdem.

O “peso morto” da tributação impacta diretamente a qualidade de vida dos cidadãos. Tal prejuízo não está na cumulatividade em si, mas na distorção dos preços causada pela tributação cumulativa.

Os aumentos nos preços dos produtos finais causados por essa tributação distorcida excedem a receita tributária proporcionada e, por isso, levam à perda de bem-estar, o que acaba depreciando o poder de compra das famílias.

2.5 Oneração dos investimentos

O atual sistema tributário brasileiro gera distorções que aumentam o custo dos investimentos produtivos, onerando os bens destinados ao ativo fixo das empresas. É neces-

sário, portanto, alterar o sistema tributário do consumo para tornar a tributação menos onerosa para as empresas, propiciando uma expansão da taxa de investimento e, por consequência, do nível de crescimento econômico.

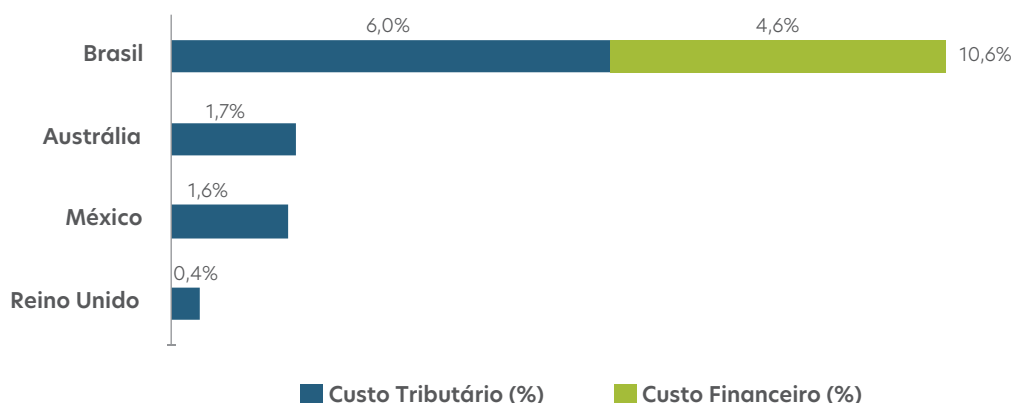
A ampliação desse volume de investimento pode ocorrer tanto pelo estímulo à efetivação de projetos, cuja realização já está planejada para o Brasil, como pela atração de novos projetos que, com as regras tributárias atuais, seriam desenvolvidos em outros países.

Custo final do investimento no Brasil é muito elevado

Os principais resultados de um estudo⁵, realizado pela Ernst & Young, em 2014, a pedido da CNI e da Embaixada do Reino Unido no Brasil, mostram a diferença do custo final do investimento no Brasil em relação a alguns países selecionados. O estudo busca comparar o impacto da tributação, supondo um investimento *greenfield*⁶ com base em parâmetros de custo equiparados (tornando constantes as demais variáveis econômicas), em uma nova planta siderúrgica em quatro países: Austrália, Brasil, México e Reino Unido.

Por exemplo, o custo final de instalação de uma siderúrgica no Brasil é ampliado em 10,6%, devido aos efeitos direto e indireto dos tributos sobre bens e serviços. O mesmo investimento teria sido elevado em 1,7%, na Austrália, em 1,6%, no México, e em 0,4%, se fosse realizado no Reino Unido, conforme apresenta o gráfico abaixo.

Gráfico 2 - Custo tributário e financeiro, por país (em proporção do custo total do projeto de investimento, %)



Fonte: CNI, 2014.

5 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI. O custo tributário dos investimentos: as desvantagens do Brasil e as ações para mudar. Brasília: CNI, 2014. (Propostas da Indústria para as Eleições 2014, v. 4). Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2014/11/propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014/#propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014-caderno-4-o-custo-tributario-do-investimentos-as-desvantagens-do-brasil-e-as-acoes-para-mudar%20>. Acesso em: 25. abr. 2022.

6 Corresponde a projetos de investimento em fase inicial, quando toda a estrutura necessária ao empreendimento precisa ser construída.

O elevado custo final observado no Brasil é explicado por dois problemas do atual sistema tributário. O primeiro é a existência de tributos não recuperáveis que incidem nas aquisições realizadas pela empresa ao longo da realização do projeto, tais como: ISS, Imposto de Importação (II), Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e IPI⁷ sobre bens de capital. Esses custos tributários são responsáveis pela elevação de 6% no custo final do investimento.

O segundo problema diz respeito às restrições existentes para a utilização dos créditos de tributos recuperáveis, incidentes na fase de construção e instalação da unidade produtiva (fase pré-operacional), representando 4,6% do aumento no custo final do investimento no Brasil.

Esse custo é provocado pelas restrições ao uso dos créditos de tributos recuperáveis, ou seja, é decorrente, mais especificadamente, da necessidade de manutenção, por determinado período, dos saldos credores de PIS/Cofins e ICMS, visto que ambos os créditos só podem ser utilizados depois do início das operações, gerando custos financeiros para as empresas.

Um bom exemplo desse processo diz respeito à apropriação dos créditos do ICMS sobre bens destinados ao ativo fixo, que ocorre em 48 meses, aumentando significativamente o ônus financeiro sobre o total dos investimentos.

Além disso, no Brasil, os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação de créditos tributários estão sujeitos à análise pelas respectivas autoridades administrativas (Receita Federal do Brasil e Secretarias Estaduais de Fazenda). Isso impacta ainda mais o custo total do investimento, pois, durante o período de análise do crédito tributário, o contribuinte é quem arca com o ônus decorrente do financiamento incremental de capital de giro, o que corresponde, no mínimo, à desatualização monetária de seu ativo tributário.

No Reino Unido, o sistema tributário apresenta vantagens significativas, tendo em vista que os valores pagos, a título de IVA, são integralmente recuperáveis em dinheiro, ainda durante a fase pré-operacional de construção, tanto para bens como para serviços adquiridos. O único tributo não recuperável é o Imposto de Importação.

Na Austrália, a tributação também é indireta e não cumulativa, uma vez que há pleno aproveitamento de créditos sobre os tributos pagos nas aquisições de bens e serviços, sendo que sua recuperação independe do início das operações. O *Goods and Service Tax* (GST, modelo compatível com o IVA) é restituído em 14 dias após a declaração do imposto, mesmo antes do início da operação. Há apenas dois tributos não recuperáveis que oneram os investimentos: Imposto de Importação e taxa alfandegária.

7 As estimativas do estudo foram baseadas nas regras vigentes em 2014. De toda forma, ainda que a redução recente no AFRMM, realizada em 2022, fosse considerada, o aumento no custo final do investimento gerado por tributos não recuperáveis continuaria elevado.

No México, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é restituído, em dinheiro, ainda na fase de construção, e o ressarcimento tem prazo máximo de 40 dias para ser realizado. Dois tributos oneram os investimentos: Imposto de Importação e taxa alfandegária.

Tributação de serviços aumenta o custo do investimento

Em relação à aquisição de serviços, no Brasil, há a incidência de um tributo que é não recuperável (ISS), enquanto, nos demais países analisados, a tributação dos serviços contratados é feita por meio de IVA, integralmente recuperável. Diante disso, a tributação sobre os serviços, no Brasil, resulta em aumento adicional do custo efetivo pago pela indústria nas operações de investimento.

O Brasil é o país com maior incidência de tributos indiretos

Os demais países, analisados no estudo citado, têm apenas um IVA sobre o valor agregado na aquisição de mercadorias e produtos, ou na contratação de serviços, enquanto no Brasil há três tributos com os mesmos fatos geradores de um IVA (ISS, ICMS e IPI), além do PIS/Cofins, que tem incidência sobre a receita auferida.

Quadro 2 - Sumário comparativo entre os sistemas tributários dos países

Imposto	Brasil	Reino Unido	Austrália	México
Importação	Imposto de Importação, IPI, ICMS, PIS/COFINS-Importação, AFRMM	Imposto de Importação, VAT Importação	Imposto de Importação, GST Importação, Taxa de Processamento Aduaneiro	Imposto de Importação, VAT Importação, Taxa de Processamento Aduaneiro
Bens e Serviços (local)	IPI, ICMS, PIS/COFINS	VAT	GST	VAT
Serviços em Geral (local)	ISS, PIS/COFINS	VAT	GST	VAT
Total de Impostos	7	3	4	4

Fonte: CNI, 2014.

Em suma, o Brasil impõe tributação efetiva sobre o investimento produtivo significativamente superior ao que se verifica nos países analisados, representando uma desvantagem capaz de impedir investimentos produtivos.

2.6 Multiplicidade de alíquotas

A multiplicidade de alíquotas é outro problema do sistema de tributação do consumo brasileiro. Afinal, diferentes tributos incidem sobre o consumo (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) e suas alíquotas variam de acordo com o bem ou serviço consumido.

Além da complexidade, a imensa variedade de alíquotas gera dificuldades de enquadramento fiscal dos produtos, pois, em muitos casos, a distinção entre um produto e outro é muito subjetiva. Por exemplo, o perfume sofre a incidência de uma alíquota de 42% de IPI, enquanto a água-de-colônia, de 12%. Além disso, a dificuldade de enquadramento leva ao aumento da litigiosidade, uma vez que Fisco e empresas divergem no entendimento de como deve ser feito o enquadramento fiscal de determinado produto. Ou seja, a multiplicidade de alíquotas compromete a segurança jurídica do sistema tributário.

O excesso de alíquotas distorce, ainda, o princípio da neutralidade, pois afeta os preços relativos e, conseqüentemente, as decisões de consumo e investimento, o que, por sua vez, prejudica a alocação eficiente de recursos na economia.

A multiplicidade de alíquotas interfere também na distribuição da carga tributária entre os setores econômicos. Isso porque, no sistema atual, a diferenciação de alíquotas faz com que os bens sejam mais tributados que os serviços. Essa situação, por sua vez, interfere nas decisões de investimento dentro da economia, em desfavor do setor produtivo.

Quando determinada atividade econômica está sujeita a uma alíquota menor que outras, a remuneração dos fatores produtivos empregados nessa atividade será favorecida. Essa diferença na remuneração dos fatores de produção torna as atividades mais ou menos atrativas e interfere no retorno do capital investido pelas empresas. Isso explica, em parte, por que a Indústria tem perdido participação relativa no PIB brasileiro, uma vez que o setor está sujeito a uma tributação superior à dos demais.

Por fim, a menor oneração dos serviços, em detrimento dos bens, torna o sistema tributário mais regressivo, uma vez que pessoas com menor renda (consomem mais bens) acabam sendo mais oneradas, enquanto as pessoas com maior renda (consomem mais serviços), são menos oneradas.

Controvérsias tributárias em torno da classificação fiscal

Uma série de situações envolvendo enquadramento de bens para fins tributários tiveram que ser respondidos pela Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). São discussões tributárias em torno da classificação fiscal de mercadorias e que podem significar milhões pagos a mais ou a menos em tributos. A seguir, alguns exemplos curiosos gerados pelo excesso de alíquotas:

- Loção embelezadora ou desodorante?

Os conselheiros do Carf tiveram que analisar se o Leite de Rosas é uma loção embelezadora ou um desodorante. A fiscalização pretendia cobrar uma alíquota de 22% de IPI, por entender que se tratava de uma loção embelezadora, enquanto a empresa utilizou a alíquota de 7%, alegando, no Carf, que o produto se enquadrava na categoria de desodorante corporal. O colegiado acabou considerando que a classificação correta seria a de desodorante.

- Produto de confeitaria ou floco de cereal?

O Carf decidiu, para classificação fiscal, que as barras de cereal são produtos de confeitaria, cuja alíquota de IPI é de 5%. No recurso, a empresa defendia que o produto fosse classificado como “preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais”, isento de IPI, à época.

- Sapatos impermeáveis ou sandálias de borracha?

O Carf decidiu que as Crocs devem ser classificadas como sandálias de borracha. O colegiado entendeu que, embora o material dos calçados não permita a passagem de água, só pode ser considerado impermeável o calçado coberto até a altura do tornozelo. No processo, a empresa teve os produtos retidos em um porto, pois o auditor fiscal informou que a nomenclatura correta seria a mesma destinada a sapatos impermeáveis.

2.7 Excesso de tratamentos diferenciados

O excesso de tratamentos diferenciados, dado a alguns bens e serviços, muitas vezes busca corrigir deficiências do sistema tributário atual. Todavia, esse modelo de correção de deficiências acaba sendo ineficiente e gerando outras deficiências. Ele resulta em maior complexidade, com o aumento do número de regras, quantidade excessiva de alíquotas, além da discricionariedade existente no processo de concessão dos tratamentos diferenciados.

Os tratamentos diferenciados também comprometem o fluxo de mecanismos importantes da tributação do consumo, especialmente quanto ao sistema de débito-crédito. Por exemplo, uma isenção no meio da cadeia quebra a transferência de créditos e gera cumulatividade.

Apesar de os objetivos de certos tratamentos diferenciados serem legítimos e desejáveis, como, por exemplo, aqueles de caráter social, esse instrumento tributário não é o mais eficiente. Um exemplo clássico de tratamento diferenciado e pouco eficiente é o concedido a produtos da cesta básica.

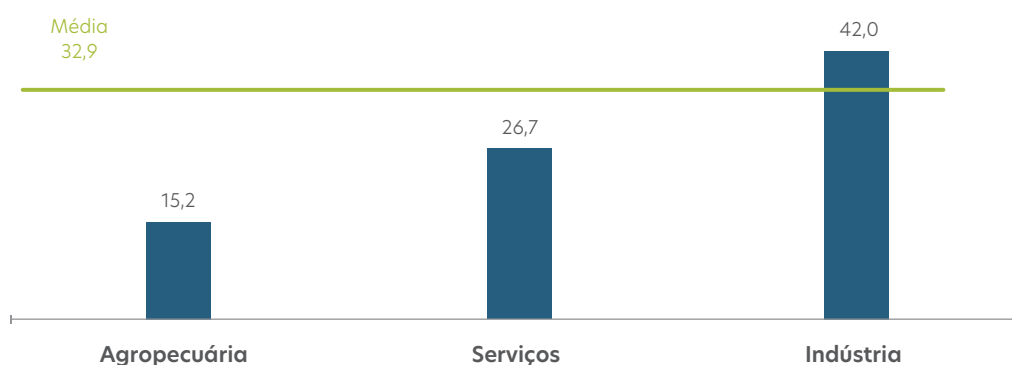
Primeiro, a desoneração da cesta básica direcionada a determinados produtos acaba criando contencioso em torno de sua legislação. Uma vez que a legislação prevê alíquota zero, reduzida ou isenção, para alguns produtos, cria-se uma disputa de classificação entre o Fisco e os contribuintes. Além disso, sempre existirá subjetivismo na definição do que é essencial, o que prejudica a concretização da política.

Em segundo lugar, o benefício decorrente do tratamento diferenciado acaba sendo apropriado tanto pelo consumidor de renda baixa como pelo consumidor de renda alta, pois ambos adquirem tais produtos. Para dar maior eficiência aos benefícios fiscais, o ideal é se utilizar de mecanismos como o da devolução dos tributos diretamente à população-alvo da política.

2.8 Tributação heterogênea entre os setores econômicos

Estudo da CNI⁸, em parceria com a LCA Consultores, estima que a indústria é o setor com maior tributação sobre o consumo. A indústria apresenta uma tributação total sobre o consumo⁹ de 42,0% da receita líquida do setor, enquanto os setores de serviços e agropecuária apresentam tributação total de 26,7% e 15,2% da receita líquida, respectivamente.

Gráfico 3 - Tributação total por setor econômico
(Arrecadação em proporção da receita líquida, %)



Fonte: LCA Consultores e CNI, com base em fontes diversas.

Essa desigualdade no peso dos tributos sobre cada setor se deve às inúmeras distorções do atual sistema de tributação sobre consumo, com menção especial à incidência de tributos distintos sobre bens (ICMS) e serviços (ISS) e à multiplicidade de alíquotas (além de isenções, crédito presumido, redução da base de cálculo, etc.), que deriva tanto do regramento padrão como dos regimes especiais.

Como pôde ser observado no gráfico, há um claro excesso de tributação sobre o setor industrial em relação aos demais. Como reflexo, por exemplo, a tributação sobre os serviços é menor que a tributação sobre os bens, o que compromete as decisões de investimento da economia em desfavor da indústria e penaliza as famílias de menor renda.

Sistema atual penaliza as famílias de menor renda

O excesso de tributação sobre bens e a subtributação dos serviços faz com que a tributação sobre o consumo das famílias de menor renda seja mais pesada que a das famílias

8 Estudo "Reforma ampla da tributação do consumo: avaliação dos impactos na tributação total dos setores econômicos", ainda não publicado.

9 A tributação total sobre o consumo inclui PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS e foi mensurada a partir da soma entre o recolhimento direto de cada setor e o recolhimento nos elos anteriores da cadeia – convertidos em créditos tributários ou não (resíduos). Ou seja, a tributação total corresponde a todo o tributo recolhido ao longo da cadeia produtiva. Por representar o valor efetivamente arrecadado, os resultados contemplam implicitamente regimes e regras especiais atualmente vigentes, já descontados os benefícios e os créditos tributários de cada setor.

com renda maior. Segundo a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)¹⁰, nas famílias mais pobres, com renda até dois salários-mínimos mensais, 9% do consumo é em serviços. Já nas mais ricas, com renda superior a 25 salários-mínimos por mês, 31% do consumo é em serviços.

Essa situação faz com que, por exemplo, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹¹, um consumidor pobre de São Paulo tenha que pagar 35,2% de tributos para comprar uma geladeira, enquanto um consumidor rico paga 17,1% de tributos para frequentar uma academia de ginástica ou 15,7% para ter seu condomínio de luxo protegido por uma empresa de segurança. Ou seja, as famílias mais ricas, que têm maior capacidade contributiva, são as maiores beneficiárias pela subtributação do setor de serviços.

2.9 Uso indiscriminado do regime de Substituição Tributária

A Substituição Tributária é um mecanismo de arrecadação de tributo utilizado pela administração tributária dos estados brasileiros, no âmbito do ICMS (sendo conhecido como ICMS/ST).

A figura do “substituto tributário” é responsável por reter e recolher o imposto incidente na operação subsequente ou antecedente da cadeia em que ele atua, incluindo todas as obrigações acessórias. Já o contribuinte definido como “substituído tributário” é aquele que deixa de recolher o ICMS, pois sua responsabilidade contributiva é assumida por outro agente, em fase anterior ou posterior à sua participação na cadeia.

Se a substituição ocorre em fase anterior, então ela ganha o nome de “substituição para frente”, ou progressiva (antecipação). Ou seja, ocorre quando uma empresa retém e recolhe o ICMS devido pela empresa para a qual venderá seus produtos. No setor de bebidas, por exemplo, o ICMS é praticado desta forma: as indústrias retêm e recolhem o ICMS próprio e a parcela devida pelas empresas do comércio que compram seus produtos (distribuidoras, bares, restaurantes, etc.).

Caso a substituição aconteça em fase posterior, a nomenclatura adotada é “substituição para trás”, ou regressiva (diferimento), quando uma determinada empresa retém e recolhe o ICMS devido pela empresa de quem ela adquiriu produtos. No setor do leite, por exemplo, o ICMS segue esta sistemática: as indústrias retêm e recolhem o ICMS próprio, acrescido do ICMS devido pelos produtores de leite de onde o produto foi adquirido.

Para que a ST possa ser operada, os fiscos estaduais fazem uso das Margens de Valor Agregado (MVAs), que permitem presumir a base sobre a qual incidirá a alíquota e, con-

10 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017/2018**. 2017. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/24786-pesquisa-de-orcamentos-familiares-2.html?=&t=resultados>. Acesso em: 3 mai. 2022.

11 INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO – IBPT. 2020. **Página principal**. Disponível em: www.ibpt.com.br. Acesso em: 2 mai. 2022.

sequentemente, o valor devido de ICMS pelas empresas substituídas. Tais MVAs são definidas com a participação das entidades que representam os setores, com base em pesquisas contratadas.

Quando a ST foi introduzida, ainda na década de 1970, a justificativa manifestada pelo Fisco foi a necessidade de se coibir evasão fiscal em alguns setores mais vulneráveis, caracterizados, principalmente, por terem produção concentrada e venda (varejo) pulverizada, como é o caso de bebidas, cimento, cigarros e combustíveis. Adicionalmente, os setores sujeitos à ST deveriam ter baixa diversidade de produtos e pouca variação de qualidade e de preço.

É importante destacar que, nessa época, o Fisco realmente dispunha de pouca tecnologia para gerir as informações tributárias, o que fragilizava o controle fiscalizador e abria espaço para a sonegação.

Aplicação atual da Substituição Tributária foge do propósito original da medida

Com o passar dos anos, sobretudo a partir de 2008, a ST começou a ser aplicada, de forma indiscriminada, entre os setores/produtos, distanciando-se, assim, do seu propósito original. Com isso, ocorreu uma ampliação do número de setores/produtos sujeitos à ST, a maioria dos quais não se enquadra nos pré-requisitos de produção concentrada e venda disseminada, tampouco atendem à característica de baixa diversidade e pouca variação de qualidade e preço.

O principal motivo de crescimento da ST foi a facilidade arrecadatória que esse mecanismo proporciona aos estados. Entretanto, esse crescimento ocorreu justamente em um momento em que os Fiscos dispõem de recursos tecnológicos para rastrear as informações tributárias, principalmente após a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), diferentemente da realidade observada nos anos 1970, gênese da ST.

Com a contínua expansão do regime de ST, o ICMS perde gradualmente parte do seu caráter plurifásico, tornando-se imposto aplicado, preponderantemente, no estágio de produção ou importação. Uma completa negação da ideia de imposto sobre o valor agregado.

ST eleva o custo financeiro das empresas

A falta de critério, na adoção da ST, tem causado vários problemas aos contribuintes, principalmente da indústria, como, por exemplo, a elevação do custo financeiro, em razão, basicamente, do descasamento entre o prazo de recolhimento do tributo e o prazo de recebimento das vendas.

O “contribuinte substituto”, ao reter e recolher o ICMS do “contribuinte substituído”, incorre em maior gasto com capital de giro, já que ele precisa dispor de maior quantidade de recursos para estar em conformidade com o Fisco. Essa situação é agravada pelo elevado nível das taxas de juros praticadas no Brasil.

Empresas do Simples Nacional são prejudicadas pela ST

No caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, esse cenário é ainda mais adverso, haja vista que a tributação concentrada, instituída pela ST, é incompatível com o regime do Simples Nacional. As micro e pequenas empresas optantes pelo regime, quando se enquadram na categoria de “contribuinte substituído” acabam sendo oneradas pelo ICMS, da mesma forma que os demais contribuintes. Deixam, portanto, de ter o tratamento tributário privilegiado, previsto na Lei Complementar 123/2006.

Além disso, as micro e pequenas empresas têm, em geral, mais dificuldade de acesso a crédito e menos capital de giro disponível, em relação às médias e grandes empresas. Por isso, ao assumirem o papel de “substitutas tributárias” no ICMS/ST, arcam com um custo financeiro desproporcional a seu porte.

Finalmente, a apuração do ICMS/ST precisa ser feita separadamente da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), aumentando os custos de conformidade dessas empresas, o que, de forma contraditória, diminui os benefícios do Simples Nacional.

Os países que adotam o IVA têm, em geral, um regime de tributação simplificado para pequenas empresas, que não interfere no caráter plurifásico do imposto. Na Europa, tal regime é contemplado pela Diretiva do IVA. No Reino Unido, empresas com faturamento anual de até 85 mil libras (equivalente a pouco mais de R\$ 600 mil) estão totalmente excluídas das obrigações do IVA. No que se refere à ST, há poucos casos de ocorrência nos países com IVA, excetuando-se os sistemas da Argentina, do Brasil e de alguns dos países do Leste Europeu.

Margens de Valor Agregado (MVA) médias geram distorções aos contribuintes

Outro elemento da ST que gera complicações é a MVA. É um grande desafio conseguir definir uma única MVA (média) capaz de representar a realidade comercial de um determinado produto, que pode ter, no mercado, inúmeras variações.

Uma torneira, por exemplo, pode ser fabricada com base em um material plástico de baixa tecnologia e requinte, ou pode ser produzida a partir de um metal nobre e dispor de sofisticados recursos tecnológicos. É evidente que torneiras de qualidade distintas terão preços e margens distintas.

Como a MVA é arbitrada, ela gera, necessariamente, distorções, pois o contribuinte paga mais, ou menos, do que efetivamente deveria pagar de ICMS. Em outras palavras, a arbitrariedade da ST gera excesso ou insuficiência da tributação efetiva.

Ainda sobre MVA, é importante lembrar que, pelo fato de ela ser determinada pelas secretarias estaduais da fazenda, abre-se precedente para eventuais majorações indiretas de alíquota, sem que seja realizada qualquer alteração legislativa. Isso deixa as empresas sujeitas à ST mais vulneráveis a possíveis aumentos de carga tributária.

Grau de concorrência tende a diminuir com a ST

A aplicação do ICMS/ST também compromete a condição concorrencial dos mercados, pois impõe restrições à empresa substituída na definição de sua estratégia de precificação. Como o ICMS devido por essas empresas será recolhido, antecipadamente, pelo “contribuinte substituto” com base em uma MVA fixa, se os preços de venda dos seus produtos forem reduzidos, o valor do ICMS devido não será alterado. Isso desestimula a concorrência via preços, aumenta o preço final das mercadorias ao consumidor final e, conseqüentemente, reduz o poder de compra das famílias, a quem, dependendo da elasticidade-preço, será transferido o custo tributário final da mercadoria.

Inadimplência é ainda mais sentida na presença da ST

Vale registrar, ainda, os prejuízos adicionais que a ST causa, quando uma empresa deixa de receber pelos produtos vendidos. Se essa empresa for substituta do ICMS, ela pode correr o risco de reter e recolher, antecipadamente, a parcela de ICMS devida pela empresa para a qual irá vender, sem ter nenhuma garantia de que irá receber, em dia ou não, por essa operação. Ou seja, há a possibilidade de a empresa substituta ter um custo tributário extra e nem mesmo receber pelo fato gerador que provocou a tributação. Nesse cenário, a ST agrava ainda mais a situação financeira das empresas, que sofrem com a inadimplência.

ST gera cumulatividade e desestimula o investimento

Na situação em que uma empresa substituída adquire máquinas e equipamentos, a incidência de ICMS gera créditos. Entretanto, esses créditos não podem ser usados pela empresa, pois, ao ser tratada como “substituída tributária” no âmbito do ICMS, ela não possui débitos com os quais os créditos poderiam ser compensados. Como resultado, ocorre a cumulatividade, que, por sua vez, eleva o custo tributário dos investimentos feitos pela empresa substituída.

2.10 Tributação na origem

No caso específico do ICMS, a tributação parcial na origem, além de provocar conflitos federativos (conhecidos como “guerra fiscal”), amplifica a tendência de os governos estaduais dificultarem a compensação e a restituição de créditos tributários. Restituir às empresas créditos tributários recolhidos para outro estado é uma das razões pelas quais os governos estaduais levam as empresas a acumular saldos credores. Tributar na origem está desalinhado com as práticas internacionais de tributação sobre o consumo, o que coloca o Brasil em uma posição desfavorável frente a seus competidores.

No Brasil, a tributação do ICMS via sistema misto de origem e destino, é justificado por dois motivos:

- a tributação no destino facilitaria abusos e evasão, pela dificuldade de controle; e
- a tributação no destino levaria à perda de arrecadação nos estados exportadores líquidos.

Tais temores são infundados. Prova disso é que o sistema europeu de tributação do IVA no destino vem funcionando com eficiência há mais de 40 anos. Isso ocorria até mesmo quando os controles eram feitos em papel, e os países tinham, cada qual, sua própria moeda, operando em câmbio flutuante. Cabe ressaltar que, dentro da União Europeia, sequer há postos fiscais (barreiras de controle) nas fronteiras entre países, como os que há nos estados brasileiros.

No Brasil, já se avançou bastante em termos de controle fiscal das transações. A nota fiscal eletrônica (NF-e) e o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) permitem validar a emissão de documento fiscal simultaneamente, na empresa vendedora e na compradora. Essa evolução dificulta a sonegação, por exemplo, por meio do chamado “passeio da nota fiscal”, situação em que o produto se destina ao próprio estado do vendedor, mas a nota fiscal é emitida como se o estado de destino fosse outro

A passagem para a tributação no destino não implica, necessariamente, perda de arrecadação. O argumento de perda de receita se apoia no mito ou crença de que a alíquota do ICMS, para vendas ao consumidor, precisa ser uniforme entre os estados. Na realidade, a complexidade do ICMS advém das manipulações da base de cálculo e da instabilidade das regras – e não da diferença de alíquotas entre estados. Nos países da União Europeia, a alíquota padrão do IVA varia de 15% (mínimo obrigatório), em Luxemburgo, até 27% na Hungria, sem que essa diversidade gere problemas.

O problema da cobrança na origem não se restringe ao ICMS. No ISS, apesar de tentativas de alterações recentes, a cobrança é realizada no município em que se encontra a sede da empresa prestadora¹², ou seja, também na origem (e não no local do consumo).

Embora a União Europeia tenha harmonizado a legislação-base do IVA, o nível de tributação (alíquota) ficou no âmbito da política tributária de cada país. O que é soberania na Europa pode ser estabelecido, no Brasil, como autonomia tributária dos estados e municípios, que passariam a definir, dentro de seu processo político-legislativo, a alíquota do tributo incidente sobre o consumo local. O aumento ou redução de alíquotas levaria em conta as necessidades de receita e, sobretudo, a aceitação, pelos cidadãos do estado e do município, do nível necessário de tributação em função dos serviços públicos prestados. Esse processo é conhecido como o “empoderamento fiscal” dos cidadãos.

Guerra Fiscal do ICMS

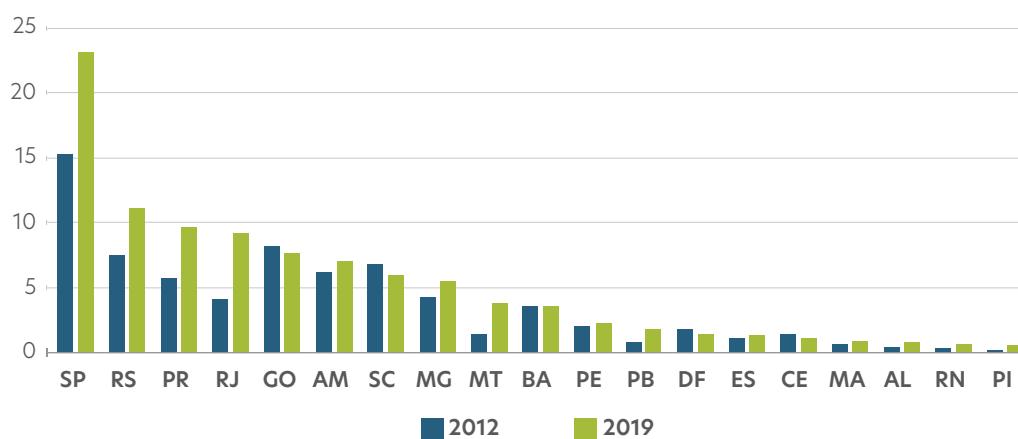
A tributação parcial do ICMS no destino gera ainda perda de eficiência para a economia, por meio da chamada “guerra fiscal”. Na “guerra fiscal”, estados concedem incentivos tributários para atrair a instalação de empreendimentos em seus territórios, que, em condições normais (ou seja, sem os incentivos), não se instalariam ali.

12 A Lei Complementar 175, sancionada em setembro de 2020, alterou uma série de regras sobre o recolhimento do ISS no Brasil. A principal mudança é que, para alguns segmentos, o recolhimento do imposto passa a ser realizado no município do tomador (contratante), e não mais na cidade-sede da empresa.

Inicialmente, a “guerra fiscal” foi vista como uma forma de suprir a falta de uma política de desenvolvimento regional mais efetiva. Com o passar do tempo, contudo, essa justificativa se perdeu, pois hoje todos os estados do país, inclusive os mais desenvolvidos, concedem incentivos.

Segundo estudo da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite)¹³, no caso dos incentivos via ICMS, a participação de estados mais desenvolvidos na “guerra fiscal” (e com maior poder de conceder incentivos, como São Paulo e Rio Grande do Sul) reverteu toda a lógica de desenvolvimento de regiões mais pobres, que, supostamente, estaria por trás dos incentivos. Tanto isso é verdade que, em 2019, os estados da região Sudeste concederam R\$ 39,1 bilhões em renúncia do ICMS, enquanto no Nordeste essa renúncia foi de R\$ 11,6 bilhões.

Gráfico 4 - Renúncia fiscal por estado (em milhões de R\$ - a preços de 2019)



Fonte: Elaborado pela CNI com dados da Febrafite, 2020.

Vale destacar que grande parcela do incentivo concedido serve apenas para cobrir custos adicionais de logística. Além disso, quando empresas priorizam o planejamento tributário, muitas vezes, acabam se organizando de forma ineficiente, o que é prejudicial à economia como um todo. Se o ICMS fosse devido integralmente ao estado de destino, não haveria a “guerra fiscal”, devido à impossibilidade de um estado conceder incentivos com base na perda de receita de outro estado.

Incentivos aos produtos importados

A concessão de benefícios fiscais no ICMS incidente sobre as importações gera distorções e assimetrias de concorrência, que prejudicam as empresas domésticas. A legislação brasileira determina que o ICMS incidente sobre as importações seja devido ao estado de destino da mercadoria, isto é, onde ocorre a liberação dessa importação.

13 PINTO, Vilma da Conceição. **ICMS em 2019: avanços e desafios**. Brasília. fev. 2020. Disponível em: https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Analise_ICMS2019-vs-completa.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

Entretanto, na tentativa de atrair para seu território o desembaraço aduaneiro de mercadorias, vários estados concedem incentivos fiscais no ICMS a ser recolhido nas importações. Dessa forma, ficam com alguma receita do tributo que, sem o incentivo fiscal, seria recolhida a outro estado. Essa “guerra fiscal” traz prejuízos para a indústria brasileira e reflexos na geração de emprego no país, ao estimular as importações em detrimento da produção nacional.

Tal prática expõe as empresas brasileiras a condições de competição desigual com as concorrentes de outros países. Além disso, causa insegurança jurídica às empresas nacionais, que adquirem produtos importados incentivados, visto que muitos estados não têm reconhecidos os créditos nas operações interestaduais com tais produtos, sendo que outros têm considerado as operações como “importação indireta”.

Assim, as empresas têm que recolher o ICMS que deixou de ser recolhido no estado onde ocorreu o desembaraço da mercadoria, ou então são autuadas pela prática ilegal da “importação indireta”.

Os efeitos dessa prática foram amenizados pela Resolução 13, do Senado Federal, que reduziu para 4% a alíquota interestadual do ICMS nas operações com produtos importados ou com elevada participação de insumos importados. Ainda assim, a tributação residual no estado de origem dá margem à concessão de vantagem tributária ao produto importado na concorrência com a produção nacional.

Lei Complementar 190/2022 e o caso do Difal de ICMS em 2022

Até 2015, todo o ICMS incidente sobre operações de envio de mercadorias de um estado para outro era recolhido ao estado onde a empresa vendedora estava sediada. Com o avanço das vendas online, o Congresso Nacional definiu que o “diferencial de alíquota” (Difal) do ICMS passasse a ser partilhado entre o estado de origem e o estado de destino (Emenda Constitucional 87/15).

Essa solução teve início em 2015 e passou a alcançar operações realizadas a pessoas não contribuintes do ICMS, o que contemplava compradores online. Isso tudo por meio de um convênio do Confaz (Convênio 93/15), órgão do Poder Executivo que contempla secretários de Fazenda estaduais e legislações estaduais.

Diante desse cenário, contribuintes foram ao Judiciário, por entenderem que os estados não poderiam cobrar o Difal de ICMS antes da edição de uma lei complementar. O caso chegou ao STF, que estabeleceu que seria necessária a edição de lei complementar. Entretanto, permitiu que o imposto continuasse a ser cobrado em 2021 e determinou que a cobrança do Difal de ICMS seria indevida apenas a partir de 2022, caso a lei complementar não fosse aprovada ainda no ano de 2021.

O Projeto de Lei Complementar 32/2021, que regulamentava a cobrança do Difal de ICMS, foi aprovado no Congresso Nacional em dezembro de 2021. Contudo, a Presidência da República sancionou a lei apenas em janeiro de 2022 (Lei Complementar 190/2022), o que tem gerado uma série de questionamentos quanto ao recolhimento ou não do Difal de ICMS por parte dos estados, em 2022.

Essa situação acaba gerando um cenário de muita insegurança jurídica e, em alguns casos, pode interferir, indevidamente, na concorrência entre as empresas que fazem o recolhimento completo do tributo e aquelas que só recolhem a parcela referente ao estado de origem. De toda forma, independentemente de como a situação será resolvida, caso a tributação do consumo fosse realizada inteiramente no destino, como recomenda a prática tributária internacional, situações como essa seriam evitadas.

2.11 Falta de transparência, elevada complexidade e insegurança jurídica

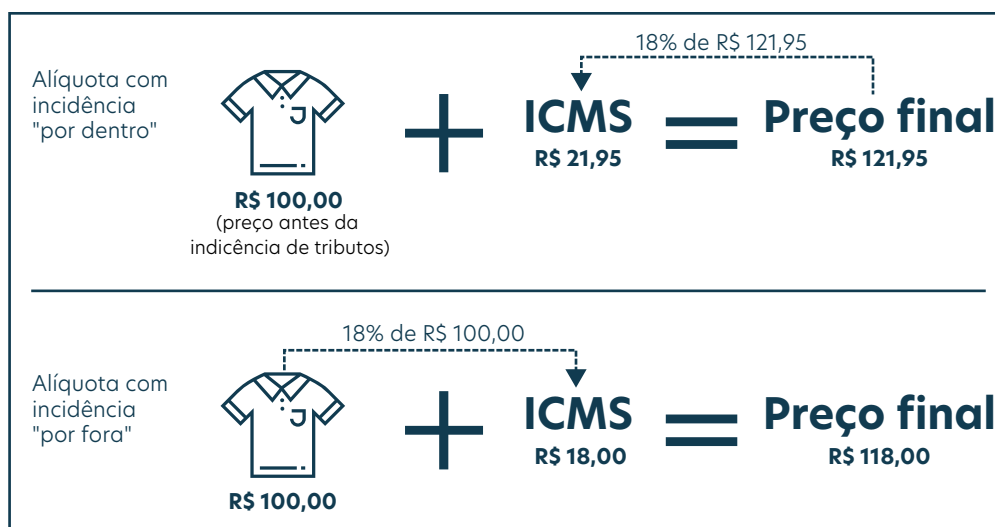
A falta de transparência é uma das características marcantes do sistema tributário brasileiro de consumo. No modelo atual, o consumidor não tem clareza sobre o quanto está pagando em tributos, quando adquire um bem ou serviço. Isso porque as alíquotas efetivamente pagas não são equivalentes às alíquotas nominais, previstas na legislação. Com isso, a capacidade de a sociedade posicionar-se frente às decisões do governo, com relação às questões tributárias, fica prejudicada.

O cálculo “por dentro” tira transparência do sistema tributário

O cálculo “por dentro” é um dos responsáveis pela falta de transparência do sistema tributário brasileiro. Nessa forma de cálculo, a alíquota do tributo é calculada sobre o preço final ao consumidor, já incluindo o próprio tributo na base. Dessa maneira, a alíquota paga pelo contribuinte é superior à divulgada. Essa distorção está presente no ICMS e PIS/Cofins.

A falta de transparência e a complexidade do cálculo “por dentro” podem ser mais bem compreendidas em um exemplo de apuração do valor a ser pago de ICMS. Supondo uma alíquota de 18% em uma venda de R\$ 100,00 (antes de calculado o imposto), o imposto incidente não é de R\$ 18,00, mas de R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é de 18%, mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%¹⁴.

14 Obtém-se a alíquota efetiva (t') percentual a partir da alíquota nominal ou legal (t) aplicando a fórmula $t' = \frac{t * 100}{(100 - t)}$.

Figura 1 - Exemplo da incidência “por dentro” do ICMS

Fonte: Elaborado pela CNI.

Na aplicação do ICMS aos serviços de comunicação e eletricidade, o cálculo “por dentro” transforma a alíquota de 25%, adotada por vários estados, em 33,33%. Ainda há estados que adotam alíquota de 30% para comunicações e eletricidade, com alíquota efetiva de 42,86%.

Vale ainda lembrar que alguns tributos incidentes sobre o consumo compõem a base de cálculo do outro, o que gera o mesmo efeito danoso, resultante do cálculo “por dentro”.

Não existe nenhuma razão técnica ou de política pública que justifique o cálculo de tributos “por dentro”, tampouco a presença de um tributo na base de cálculo do outro. Essas situações não são encontradas em nenhum dos mais de 170 países que adotam o IVA, gênero do qual ICMS e PIS/Cofins são espécies.

O ISS também reduz a transparência do sistema tributário

Como já mencionado, o ISS é um imposto totalmente cumulativo, ou seja, sua incidência não gera créditos nas etapas seguintes da cadeia de produção. Com isso, seu valor acaba sendo incorporado a muitos preços da economia – inclusive ao preço de bens –, sem que o consumidor perceba, o que acaba por reduzir a transparência do sistema tributário.

O elevado custo de conformidade tributária

O grande número de tributos, a convivência entre diferentes métodos de apuração, as constantes alterações de regras, a profusão de exceções e as obrigações acessórias fazem com que o recolhimento e a fiscalização tributária tenham custos extremamente elevados no Brasil.

O Brasil conta, por exemplo, com vários tributos que incidem sobre o consumo: PIS/ Cofins, IPI, ICMS e ISS. Esse excesso de tributos demanda mais profissionais e recursos das empresas situadas no país, em comparação com suas concorrentes que operam no exterior. Além disso, o número exagerado de tributos aumenta o risco de interpretações desencontradas e contestações no judiciário.

Com isso, as empresas são impelidas a gastar com planejamento tributário para minimizar o custo financeiro e não correrem o risco de cometer alguma irregularidade. Além do ônus monetário direto, a maior complexidade aumenta a incerteza e o risco de desconformidade, com cobranças retroativas que geram passivos significativos para as empresas. Quanto mais complexo é o sistema tributário, maior é a insegurança jurídica, mais volumoso é o contencioso tributário e menores são os investimentos.

De acordo com a pesquisa Doing Business 2020¹⁵, o Brasil ocupa a última posição no item referente ao tempo gasto para pagamento de tributos. As empresas brasileiras gastam, em média, 1.501 horas anuais com o pagamento de tributos. Esse tempo é mais de 500 horas superior ao despendido pela Bolívia, penúltima colocada no ranking.

Segundo a pesquisa Tax do Amanhã¹⁶, uma empresa grande – com faturamento superior a R\$ 7 bilhões – pode gastar até 34 mil horas no ano para apurar e pagar tributos, preencher e entregar obrigações acessórias e acompanhar fiscalizações.

O alto custo da burocracia tributária é automaticamente repassado aos preços dos produtos e serviços, diminuindo consideravelmente a competitividade do Brasil e atingindo diretamente os consumidores.

Insegurança jurídica e contencioso tributário

A principal causa do elevado contencioso tributário é a grande complexidade da legislação tributária nacional, agravada pela excessiva constitucionalização de matérias tributárias, o que abre espaço para questionamentos de grande parte da legislação infraconstitucional. Nesse cenário, torna-se bastante comum a existência de divergências de interpretação entre contribuintes e Fisco, responsáveis por parcela significativa do contencioso.

Esse quadro adverso é intensificado pelas deficiências dos processos administrativos de consulta dos contribuintes ao Fisco, dos critérios de retroatividade das autuações, assim como pelos processos de solução de conflitos. Em alguns casos, a mudança de jurisprudência e/ou de interpretação são aplicadas retroativamente. Os riscos associados ao contencioso tributário geram, dessa forma, uma situação de elevada insegurança jurídica para o contribuinte, com impactos negativos sobre o investimento.

15 BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020**: comparing business regulation in 190 economies. Washington: World Bank, 2020. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

16 DELOITTE. **Tax do amanhã**: tecnologias e recursos para os atuais desafios tributários das organizações. jun. 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pesquisa-tax-amanha.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

A Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) 49 é mais um exemplo de insegurança jurídica para os contribuintes. A ADC 49 estabelece que não há incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Contudo, na prática, os efeitos da ADC tornam incertos o direito ao creditamento do ICMS nessas operações.

O crédito físico como fonte de complexidade e insegurança jurídica

Quando os créditos são limitados apenas às aquisições de insumos usados diretamente na produção de um determinado bem, via incorporação física no processo produtivo, diversas complicações e controvérsias interpretativas na apuração dos tributos são criadas. Essa situação gera insegurança jurídica e, conseqüentemente, aumento do contencioso tributário em torno do creditamento na apuração dos tributos.

Além disso, o mecanismo de apuração de crédito físico também retira transparência do sistema tributário, uma vez que uma série de aquisições realizadas ao longo do processo produtivo, por não serem incorporadas fisicamente à produção, são tributadas sem que haja o devido reconhecimento do crédito. Com isso, forma-se o resíduo tributário, que passa a fazer parte do preço final dos bens.

Contencioso tributário equivale a 75% do PIB

O tamanho do contencioso tributário pode ser visto como uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país, o que produz efeitos sobre a economia, em particular, sobre os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo. Estudo do Insper¹⁷ estima que o contencioso tributário brasileiro alcançou R\$ 5,44 trilhões¹⁸, em 2019, o equivalente a 75% do PIB (55% se referem ao contencioso judicial e 20%, ao administrativo).

O contencioso administrativo brasileiro está em nível muito superior ao dos padrões mundiais. Equivale a 16% do PIB, ou seja, muito acima da mediana dos países da OCDE, de 0,28% do PIB, e também muito acima da mediana da América Latina¹⁹, de 0,19% do PIB.

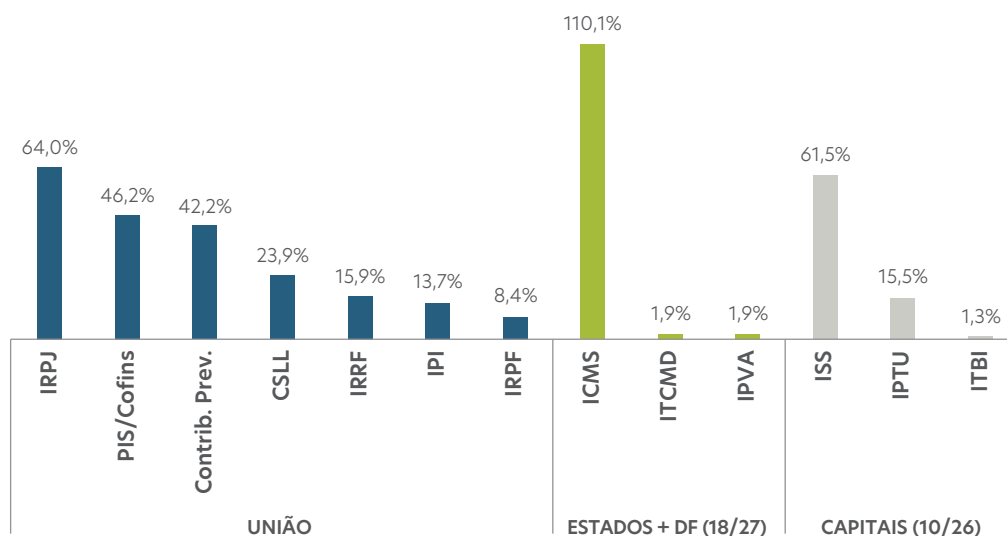
O gráfico a seguir aponta os tributos potencialmente mais problemáticos em termos de contencioso tributário, embora possuam bases de cálculo e alíquotas muito diferentes. Na esfera federal, destacam-se o IRPJ, PIS/Cofins e contribuições previdenciárias. Na esfera estadual, destaca-se, o ICMS. Por fim, na esfera municipal, cabe atenção ao ISS e ao IPTU.

17 INSPER. Núcleo de tributação do Insper. **Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020: ano de referência 2019**. dez. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

18 Este valor foi obtido com base na composição das estimativas de contencioso tributário, judicial e administrativo, nos três níveis federativos.

19 Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica e México, excluindo o Brasil.

Gráfico 5 - Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo (em 2019 - %)



Fonte: Insper.

2.12 Falta de coordenação entre legislações tributárias

O Brasil convive, atualmente, com 27 legislações distintas de ICMS, uma para cada UF, inclusive no que se refere a conceitos fundamentais de apuração do tributo. Além disso, a falta de coordenação se torna um problema ainda maior quando se avalia o âmbito municipal, uma vez que existem mais de 5 mil municípios no País, com legislações distintas para o ISS.

Essa falta de coordenação entre as legislações traz ainda mais complexidade para o sistema tributário, o que se traduz em maiores custos para as empresas que atuam em diversos estados. No caso do IVA europeu, por exemplo, ainda que os países tenham autonomia para definir suas alíquotas, todos seguem uma mesma diretiva.

2.13 Calendário desfavorável de recolhimento

A diferença entre os prazos de recolhimento dos tributos e o efetivo prazo de recebimento das vendas implica custo financeiro adicional para as empresas contribuintes. Na prática, a empresa paga o imposto antes de obter a receita proveniente da venda, aumentando sua necessidade de capital de giro – ou seja, a empresa tem que se financiar para pagar o imposto.

Como exemplo, no estado de São Paulo, o imposto é devido em escala – relacionada à classificação da empresa na CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) – que vai do terceiro ao 25º dia útil do mês seguinte ao do fato gerador, tempo inferior ao prazo de pagamento normalmente concedido pelas empresas a seus clientes, para pagamento das compras realizadas.

Segundo pesquisa da CNI²⁰, o prazo médio de recebimento das vendas das empresas industriais, estimado em 45 dias nessa consulta, é superior ao prazo de recolhimento da maior parte dos tributos federais.

Na União Europeia, as condições de pagamento do IVA são menos onerosas do que no Brasil. No Reino Unido, o IVA deve ser pago até o sétimo dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, sem qualquer tipo de discriminação entre empresas de diferentes setores.

Assim, empresas menores, com faturamento anual de até 1.350.000 libras, (valor equivalente a pouco mais de 5 milhões de reais), têm a possibilidade de fazer uma declaração de IVA anual, com pagamentos estimados ao longo do ano e um pagamento de ajuste no fim do ano. Além disso, as pequenas empresas têm a opção de pagar o IVA no regime de caixa, isto é, considerando o efetivo recebimento pelas vendas. No Brasil, o elevado custo financeiro, decorrente do descasamento de prazos, é injustificado e representa carga tributária invisível.

20 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI. **Sondagem especial 22**: tributação. Brasília, nov. 2006. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/64/90/6490d038-ed73-4146-ba1c-332510ac3a07/se22nov2006.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

3 REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO DISFUNCIONAL SOBRE INDÚSTRIA E A ECONOMIA BRASILEIRA

Entre 2009 e 2019, o PIB do Brasil apresentou crescimento médio de apenas 0,9% ao ano, enquanto o restante do mundo cresceu, em média, 2,8%²¹ ao ano. Ou seja, nos últimos 11 anos, mesmo antes do início da crise provocada pela covid-19, o país já não conseguia crescer de forma expressiva.

Esse quadro de baixo crescimento é reflexo, principalmente, da dificuldade que as empresas brasileiras têm de competir, o que indica ser um problema mais associado às condições de oferta do que à capacidade de demanda do País.

A dificuldade de competir, por sua vez, deriva de gargalos estruturais da economia brasileira, como, por exemplo, infraestrutura logística deficitária, elevado custo de energia, burocracia excessiva, insegurança jurídica, baixa qualificação da mão de obra e sistema tributário do consumo disfuncional.

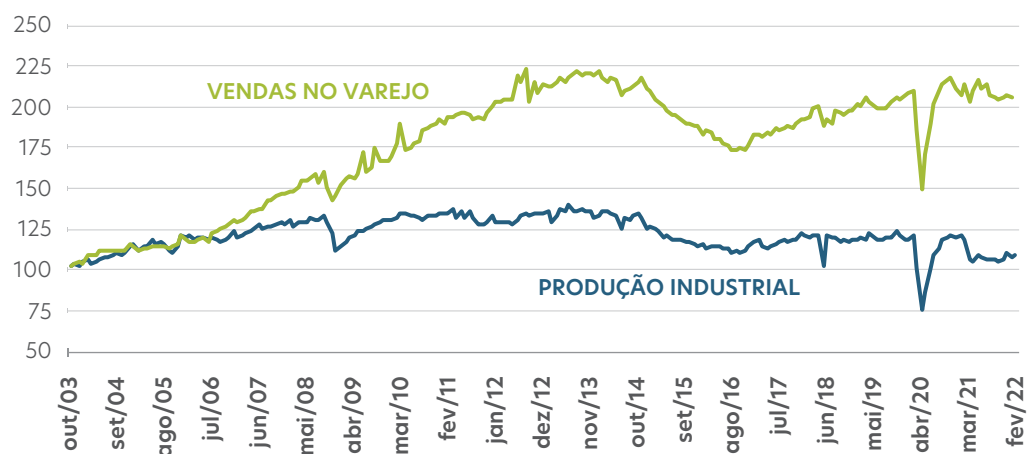
A falta de competitividade da economia brasileira é latente nos setores em que a competição internacional é inevitável, como é o caso da indústria, sobretudo de transformação.

O gráfico a seguir mostra que a produção da indústria brasileira (de bens de consumo, duráveis e não duráveis) não tem conseguido acompanhar as vendas no varejo. Entre junho de 2006 e dezembro de 2019 (antes da crise da covid-19), a produção de bens de consumo caiu 8,9%, enquanto as vendas no varejo cresceram 75,7%. Logo, é possível afirmar que a indústria brasileira perdeu competitividade com os importados no suprimento do mercado doméstico.

21 BANCO MUNDIAL DATA. **World Development Indicators:** gross domestic product (GPD). 2022. Disponível em: <https://databank.worldbank.org/home.aspx>. Acesso em: 25 abr. 2022.

Gráfico 6 - Produção industrial de bens de consumo x Vendas no varejo ampliado (em volume)

Índice (janeiro de 2003 = 100); com ajuste sazonal

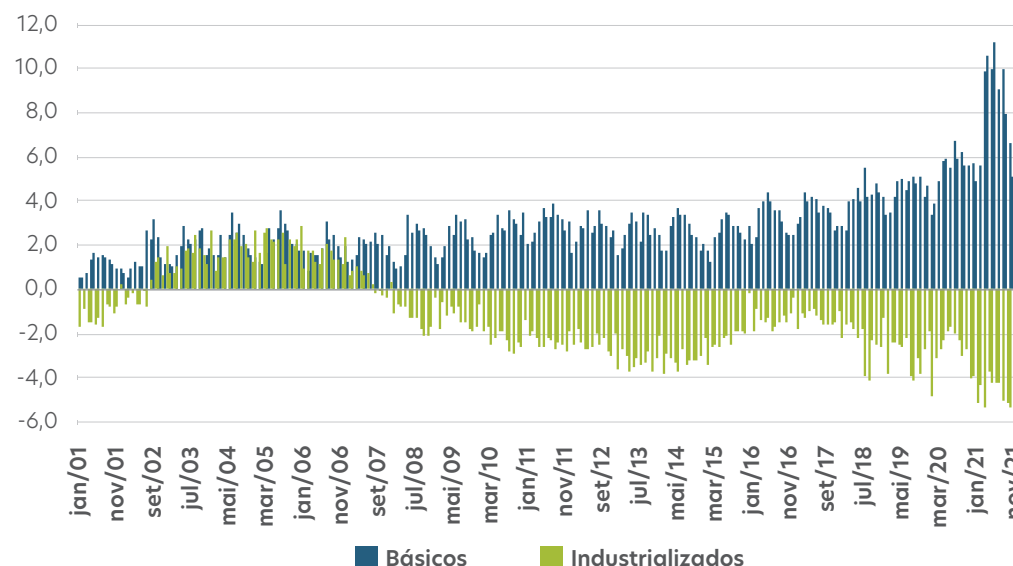


Fonte: elaborado pela CNI com dados do IBGE

O descasamento entre oferta e demanda de bens industriais é explicado pela forte entrada de importados no mercado doméstico. Parcela significativa da demanda brasileira por bens industriais tem sido atendida por produtores estrangeiros. O gráfico abaixo corrobora tal afirmação, ao mostrar que, desde 2007, o Brasil apresenta déficit na balança comercial de produtos industrializados.

Gráfico 7 - Saldo na balança comercial

Em proporção do PIB (%)

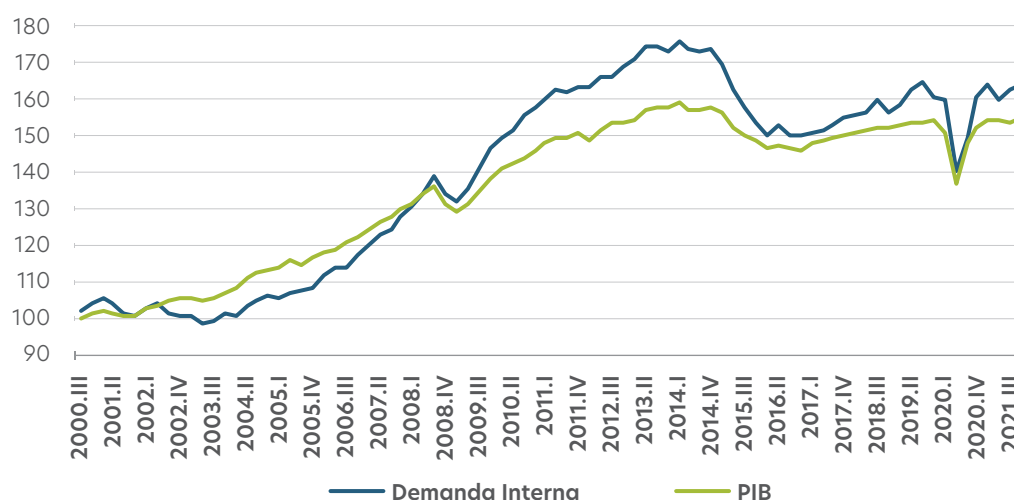


Fonte: Elaborado pela CNI com dados da Secex e do Banco Central do Brasil.

Vale destacar que o problema de competitividade da indústria é prejudicial para a economia como um todo. Se a indústria não vai bem, isso se torna um problema maior para toda a atividade econômica, não se limitando apenas a uma questão setorial. O gráfico a seguir ajuda a ilustrar essa dinâmica. Afinal, é evidente que a trajetória do PIB do Brasil tem-se mostrado pior que sua demanda interna – sendo a falta de competitividade da indústria a maior responsável por essa situação.

Gráfico 8 - PIB x Demanda interna

Índice (média de 2000 = 100); valores constantes



Fonte: Elaborado pela CNI com dados do Sistema de Contas Nacionais Trimestrais/IBGE.

A importância da indústria para o restante da economia²² pode ser observada por meio do efeito multiplicador de sua produção sobre as demais atividades. A partir de dados da Matriz Insumo Produto do IBGE, estima-se que, para que a indústria de transformação consiga uma produção equivalente a R\$ 1 bilhão, ela terá que consumir R\$ 540 milhões de outros setores, entre eles: R\$ 124 milhões provenientes da agropecuária, R\$ 120 milhões do comércio e R\$ 82 milhões de transporte e armazenagem, por exemplo.

22 Mais informações sobre a importância da indústria para a economia podem ser vistas, CNI (2019) e na Ferramenta Perfil da Indústria Brasileira, da CNI, disponível em: <https://industriabrasileira.portaldaindustria.com.br/#/industria-total>.

Figura 2 - Efeito multiplicador da Indústria sobre os demais setores



Fonte: Elaborado pela CNI com dados da Matriz Insumo Produto/IBGE.

Para reverter esse quadro de falta de competitividade das empresas, sobretudo da indústria, e baixo crescimento econômico, é essencial avançar no sentido de uma reforma tributária ampla do consumo.

A título de comparação, a Índia realizou uma reforma tributária ampla em 2017, com a implementação de um imposto do tipo IVA, em substituição a tributos obsoletos e ineficientes, como os do Brasil. Vale destacar que, entre 2009 e 2019, a Índia apresentou crescimento médio do PIB de 7,1% ao ano – muito maior que a média anual do Brasil – e, ainda assim, realizou uma reforma tributária com o intuito de acelerar o ritmo de crescimento econômico, pois entende que esse é o caminho para que o país seja mais próspero e consiga dar melhores condições de vida a sua população.

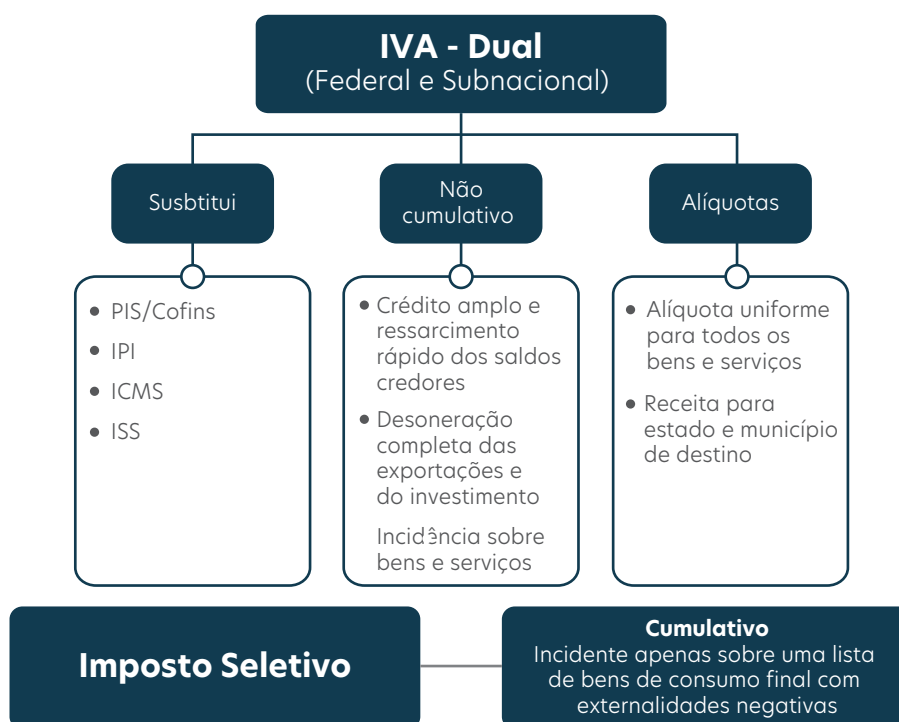
4 A REFORMA FUNDAMENTAL: PROPOSTA DE NOVO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

As deficiências do atual sistema tributário e seus prejuízos à economia brasileira, em especial à indústria, deixam claro que é preciso modernizar, com urgência, a tributação do consumo, por meio de uma reforma ampla do sistema tributário.

4.1 Estrutura-base do novo sistema

O novo modelo, semelhante ao proposto pela PEC 110/2019, deve substituir os atuais tributos incidentes sobre o consumo (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) por dois tributos sobre valor agregado (do tipo IVA), um IVA Federal e outro Subnacional (de estados e municípios). Os IVAs devem ainda ser complementados por um Imposto Seletivo, com finalidade regulatória e incidente apenas sobre bens cujo consumo se deseje desestimular. As principais características desse novo modelo de tributação do consumo são resumidas a seguir.

Figura 3 - Estrutura-base do novo modelo de tributação do consumo



Fonte: Elaborado pela CNI.

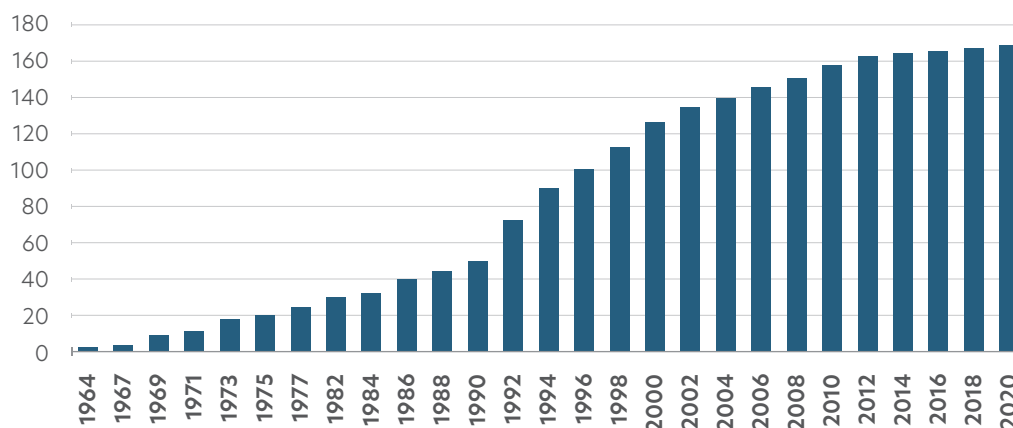
4.2 Adoção de um IVA de classe mundial

Criado na década de 1960, o IVA é o imposto mais utilizado no mundo para se tributar o consumo. Ele incide sobre o montante pago em cada elo da cadeia de produção e distribuição, sendo creditado na etapa seguinte, de tal forma que o imposto só incide verdadeiramente no último elo da cadeia, ou seja, na aquisição para consumo pelo consumidor. As principais vantagens do IVA frente a outros tributos é que, além de ser eficiente sob o ponto de vista arrecadatário, ele não cria distorções econômicas.

Segundo a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)²³, mais de 170 países adotam o IVA, atualmente. Entre os 37 países-membros da OCDE, por exemplo, apenas os EUA não utilizam o IVA²⁴.

O gráfico a seguir mostra como a adoção do IVA tem crescido ao longo do tempo, com destaque para os anos 1990, quando o número de países com IVA passou de aproximadamente 50 para mais de 110.

Gráfico 9 - Países com IVA (1960 a 2020)



Fonte: OCDE, 2020.

4.2.1 Alíquota uniforme

As alíquotas dos IVAs devem ser uniformes no local onde os bens e serviços serão consumidos. Isso significa que, em cada município do Brasil, todos os bens e serviços estarão sujeitos à mesma alíquota ao serem consumidos. Também é importante ressaltar que os estados e municípios terão plena autonomia para definir suas respectivas alíquotas, na composição do IVA.

23 ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Consumption tax trends 2020: VAT/GST and exercise rates, trends and policy issues.** Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.

24 Os EUA utilizam o *Sales Tax* (Tributo sobre a Venda), incidente em uma única etapa (monofásico), apenas sobre as vendas feitas diretamente ao consumidor final, sem contar com o sistema de débito-crédito.

A experiência internacional mostra que nos IVAs mais modernos, introduzidos a partir de 1990, há prevalência da alíquota uniforme, perfil que fica ainda mais evidente no período mais recente. Entre os IVAs implementados a partir de 2011, por exemplo, cerca de 70% têm alíquota uniforme – que também pode ser chamada de alíquota padrão ou de referência.

A predominância da alíquota única entre os IVAs mais modernos é reflexo das vantagens que esse modelo possui em relação ao modelo de alíquotas múltiplas. Entre as vantagens do modelo de alíquota uniforme destacam-se:

- a não interferência do IVA nos preços relativos da economia;
- a não interferência do IVA no retorno do capital investido pelas empresas;
- a maior segurança jurídica, pelo fim dos problemas de enquadramento fiscal dos bens e serviços;
- a distribuição mais harmônica da carga tributária entre os setores econômicos; e
- a redução da regressividade²⁵.

4.2.2 Base ampla de incidência

Os IVAs do novo modelo devem incidir sobre uma ampla base de transações, ou seja, a maioria – senão a totalidade – das operações com bens tangíveis e intangíveis, serviços e direitos.

Boa parte dos problemas do sistema atual decorre justamente da fragmentação da base de incidência entre diversos tributos, o que impede o funcionamento eficiente do regime não cumulativo de débitos e créditos. Nesse sentido, cabe destacar, no sistema atual, a separação na tributação de bens e serviços, com a existência do ISS para tributar exclusivamente serviços, por meio de modelo que não gera créditos.

Além disso, a incidência sobre uma ampla base de transações permite que as alíquotas dos IVAs sejam fixadas em um percentual mais baixo, com a manutenção de um mesmo nível de receitas.

4.2.3 Crédito amplo

O regime de crédito dos IVAs do novo sistema tributário deve ser o de crédito amplo, no qual todas as despesas ligadas à atividade da empresa gerem crédito, independentemente do grau de participação do bem e serviço adquirido no processo de produção. Eventuais restrições ocorrem apenas na apropriação de crédito relativo a bens e serviços adquiridos para uso pessoal dos sócios ou empregados da empresa e não relacionados à atividade empresarial.

25 Diversos estudos apontam que a existência de alíquotas reduzidas para determinados bens e serviços acabam favorecendo as parcelas mais ricas da população. Isso porque as famílias mais ricas consomem mais em termos absolutos tanto bens, como serviços. (OCDE, 2014); (ORAIR; GOBETTI, 2019); (DOMINGUES; CARDOSO, 2020a).

A adoção do crédito amplo irá permitir a completa desoneração dos investimentos e das exportações, uma vez que não haverá mais acúmulo de resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva.

Outro benefício é que os produtos brasileiros conseguirão competir em melhores condições com os importados, também por conta da redução da cumulatividade (resíduos tributários), advinda da adoção do crédito amplo.

A redução da cumulatividade também favorecerá a eficiência das cadeias produtivas, uma vez que as empresas não mais precisarão se organizar de forma a reduzir os impactos da cumulatividade, o que, por exemplo, exigia, às vezes, uma decisão ineficiente de verticalização da produção.

Além disso, vale registrar que, no novo modelo, o direito ao crédito não pode estar vinculado ao efetivo recolhimento pelo fornecedor. Isso porque tal exigência dificultaria o processo de formação de preços das empresas e interferiria nas relações comerciais. Essa forma de creditamento poderia ser implantada apenas caso fosse adotado, simultaneamente, um sistema automático de recolhimento do IVA, pelo sistema bancário, no momento das transações financeiras para pagamento das operações com bens e serviços.

4.2.4 Crédito imediato nas aquisições de bens para o ativo imobilizado

O novo sistema deve garantir, em todas as situações, o crédito integral e imediato dos IVAs na aquisição de bens do ativo imobilizado – inclusive na fase pré-operacional – conferindo maior segurança jurídica aos indivíduos em suas decisões de investimento.

Essa medida evita a necessidade de manutenção, por longos períodos, de saldos credores dos IVAs, reduzindo, assim, os custos financeiros das empresas. Com isso, as empresas ficarão mais estimuladas a investir, o que contribuirá para a aceleração do ritmo de crescimento da economia brasileira.

4.2.5 Cálculo “por fora”

Com o objetivo de dar mais transparência à tributação indireta no Brasil, é fundamental que seja adotado o cálculo “por fora” na apuração do valor a ser pago nos IVAs. Essa forma de cálculo evita que a alíquota desse tributo seja considerada na composição da base de cálculo sobre a qual o imposto é aplicado. Com isso, a alíquota dos IVAs será aplicada diretamente sobre o valor da fatura do produto ou serviço comercializado, o que torna as operações tributárias mais simples e transparentes.

Além disso, no novo sistema tributário, nenhum tributo poderá compor a base de cálculo dos IVAs, assim como os IVAs não poderão integrar a base de cálculo de qualquer outro tributo existente, ou seja, não haverá incidência em “cascata”. Essa medida também é fundamental para imprimir maior transparência ao nosso sistema.

4.2.6 Devolução ágil do saldo credor

Quando as empresas tiverem saldo credor dos IVAs, os governos devem fazer a restituição de forma rápida, dentro de um prazo máximo de 60 dias, como ocorre em diversos países que adotam o IVA. Essa medida é importante para se evitar o acúmulo de créditos tributários, que representa custos financeiros para as empresas e aumento (implícito) da tributação efetiva.

4.2.7 Tributação no destino

No novo modelo, a tributação deve ocorrer integralmente no destino das operações, característica desejável na tributação sobre consumo e praticada em diversos países.

Isso significa dizer que a alíquota a ser aplicada dos IVAs e a receita do imposto devem ser direcionadas para o estado e o município de destino da operação, ou seja, onde de fato ocorre o consumo do bem ou serviço. Esse princípio, adotado em todos os IVAs do mundo, irá inibir a “guerra fiscal” travada entre os estados, além de contribuir para que as exportações sejam completamente desoneradas, elevando a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo.

4.2.8 Arrecadação centralizada por empresa

É importante que a arrecadação dos IVAs ocorra de forma centralizada, permitindo que uma empresa que possua vários estabelecimentos, inclusive em estados diferentes, faça uma apuração unificada.

Entre os benefícios dessa medida, destacam-se a redução dos custos de conformidade tributária e, principalmente, a melhor gestão dos créditos para o abatimento dos débitos, mecanismo plenamente compatível com a tributação no destino, pois a empresa calcula o IVA devido em cada operação de acordo com a alíquota do estado e do município de destino, faz o recolhimento centralizado e o órgão de arrecadação central faz a distribuição da receita, de acordo com o princípio do destino.

4.2.9 Legislação unificada nacionalmente

No novo sistema proposto, as legislações dos IVAs devem valer para todo o território nacional, de forma a uniformizar regras importantes no que diz respeito à definição de operações tributáveis, creditamento, processo administrativo fiscal entre outras questões. O detalhamento das regras do IVA-Federal e do IVA-Subnacional será feito mediante suas respectivas leis complementares.

A unificação nacional da legislação dos IVAs contribuirá, principalmente, para trazer simplicidade para o sistema tributário brasileiro. Vale lembrar que, no sistema atual, a multiplicidade de legislações estaduais e municipais é fonte de insegurança jurídica e complexidade para as empresas, além de elevar a quantidade de litígios tributários.

4.2.10 Uso limitado do regime de Substituição Tributária

Na intenção de resgatar o propósito original do mecanismo de Substituição Tributária (ST), é necessário limitar sua aplicação no novo modelo tributário, sobretudo na modalidade “para frente”.

Nesse sentido, é preciso restringir a aplicação da ST somente a alguns setores/produtos específicos, caracterizados por produção concentrada e venda pulverizada; além de serem produtos homogêneos (com pouco potencial de diferenciação).

Para atender às restrições propostas, deve ser estabelecido, para casos específicos, o grau de concentração na produção e a pulverização no varejo, como critérios para a aplicação ou não da ST.

4.2.11 Prazo de pagamento compatível com o fluxo de caixa das empresas

É importante ajustar os prazos de recolhimento dos IVAs para adequá-los ao fluxo de caixa das empresas e, dessa maneira, reduzir o custo com capital de giro destinado ao pagamento desses tributos. Para isso, é preciso que o período de recolhimento fique próximo à data do recebimento das vendas.

4.3 IVA-Dual compatível com a realidade federativa do Brasil

No novo modelo tributário proposto, a adoção de um IVA-Dual é adequada para acomodar as particularidades federativas do Brasil. Essa sistemática permite que estados e municípios tenham autonomia na definição de suas respectivas alíquotas, via IVA-Subnacional. Também cabe destacar que Índia e Canadá já realizam a tributação do consumo baseada na sistemática de IVA-Dual, justamente em razão das complexidades federativas de cada país.

Para que tal sistemática seja bem-sucedida, é fundamental que as regras do IVA-Subnacional sejam idênticas em todos os estados e municípios, com a gestão do tributo feita por órgão composto por representantes do Fisco tanto de estados como de municípios. Além disso, é imprescindível que as regras do IVA-Federal convirjam, o máximo possível, com as regras do IVA-Subnacional. Essa uniformização reduz o custo de conformidade tributária das empresas, confere maior segurança jurídica e, conseqüentemente, evita a litigiosidade.

4.4 Devolução à população de menor renda

Como visto anteriormente, as famílias mais pobres pagam proporcionalmente mais tributos no consumo do que as famílias mais ricas. Logo, a tributação do consumo é considerada regressiva, por definição.

Para que o novo sistema de tributação do consumo caminhe de forma efetiva e eficiente no sentido da progressividade – ou, pelo menos, da menor regressividade – deve-se adotar um mecanismo de devolução dos IVAs pagos pelas famílias de baixa renda sobre os bens e serviços que elas consomem.

Uma forma de fazer tal compensação seria a adoção de um mecanismo de transferência de renda às famílias mais pobres, com ou sem condicionantes, de forma a devolver a essas famílias a totalidade ou parcela dos IVAs incidentes sobre seu consumo. Esse modelo é conhecido como “isenção personalizada”.

Esse modelo é mais eficiente do que o atual modelo de desoneração da cesta básica, que, ainda que busque amenizar o caráter regressivo da tributação do consumo, acaba por beneficiar as famílias mais ricas – que consomem mais, em termos absolutos - que as mais pobres.

A literatura indica que o modelo de “isenção personalizada” tende a ser mais vantajoso, tanto do ponto de vista do custo fiscal, como da eficiência em termos de política social e progressividade tributária²⁶.

Além disso, o mecanismo vem sendo defendido em importantes órgãos multilaterais e centros de estudos fiscais, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Institute for Fiscal Studies (IFS), embora sua efetivação ainda esteja em estágios iniciais.

A partir de tal sistemática, todas as famílias, ao efetuar seu consumo, teriam os IVAs cobrados normalmente. No entanto, ao final do mês, seriam compensadas, por transferência financeira, em crédito mensal à conta de cada família beneficiada, seguindo o modelo já adotado no Bolsa Família/Auxílio Brasil, por exemplo, o que seria equivalente a uma devolução do imposto.

De acordo com o estudo do movimento Pra Ser Justo²⁷, em um modelo no qual todas as famílias registradas no Cadastro Único (CadÚnico) fossem beneficiadas, a devolução personalizada alcançaria 72,4 milhões de pessoas (34,8% da população brasileira), e teria custo anual de R\$ 9,8 bilhões (muito inferior ao custo da desoneração da cesta básica, de R\$ 17 bilhões, em 2019). Além disso, o benefício estaria concentrado principalmente na população com renda de até 1 salário-mínimo.

26 CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Nota Técnica:** Isenção Personalizada no âmbito do IBS. São Paulo: CCF, 2021. p.18. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

27 MOVIMENTO PRA SER JUSTO. **Relatório parcial:** como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil: impactos econômicos e sociais do IBS personalizado, 2021. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/impactos-do-ibs-personalizado/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

Modelo de isenção personalizada no Canadá

O Canadá dispõe de um modelo de isenção personalizada, considerado referência internacional. O sistema canadense adota alíquota de IVA uniforme tanto no nível federal como na esfera estadual, de modo que não há seletividade das alíquotas com o enfoque na essencialidade dos produtos. Entretanto, a administração tributária concede como contrapartida créditos tributários, em dinheiro, para famílias enquadradas como de baixa renda e aptas ao benefício, alcançando cerca de nove milhões de pessoas beneficiadas (aproximadamente 25% da população), sendo que essas transferências variam conforme o tamanho da família, número de filhos com menos de 19 anos e sua renda²⁸.

4.5 Imunidade tributária das exportações de bens e serviços

Os IVAs não poderão incidir sobre as exportações brasileiras, assim como ocorre em todos os países do mundo. Essa é uma convenção internacional, por meio da qual os países exportam seus bens e serviços desonerados, e os países importadores aplicam sobre tais bens e serviços suas respectivas cargas tributárias. Isso permite que o princípio da tributação no destino seja preservado e – mais importante – que os bens e serviços locais possam competir em condições de igualdade com os importados.

Para que essa sistemática seja atendida, não pode haver incidência direta do IVA sobre as exportações, tampouco a incidência indireta, via resíduos que levem à cumulatividade. Esse segundo efeito, que atualmente ocorre no Brasil e deve ser combatido, faz com que o país exporte tributos. A solução para tal problema é assegurar o fim da cumulatividade, por meio da adoção do crédito amplo. Além disso, é fundamental que haja previsão normativa expressa, vedando a incidência dos IVAs sobre as exportações.

4.6 Fundo de Desenvolvimento Regional

O Brasil apresenta grande desigualdade socioeconômica entre suas regiões, motivo pelo qual é essencial que o novo sistema tributário do consumo contemple a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR).

A instituição de um FDR se faz especialmente necessária devido ao fim da possibilidade da utilização de incentivos, via ICMS, para a atração de investimentos em regiões menos desenvolvidas do país.

28 GODOI, Marciano S. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferência financeira (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, J. R. et al. (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.; BARREIX, A; BÈS, M; ROCA, J. **Solving the impossible trinity of consumption taxes**: Personalized VAT. Barcelona: CIDOB, 2011.

O Fundo deve ser financiado por uma parcela da arrecadação do IVA-Subnacional e ser integralmente destinado ao fomento de atividades produtivas e aos investimentos em infraestrutura econômica. Dessa forma, o desenvolvimento regional passará a ser estimulado por um instrumento orçamentário - mais eficiente, efetivo e transparente-, ao invés de tributário.

4.7 Imposto Seletivo

Em complemento aos IVAs (IVA-Federal e IVA Subnacional), o novo sistema tributário do consumo deve contar com um Imposto Seletivo, de competência federal. É preciso que o Imposto Seletivo incida apenas sobre uma lista restrita de produtos que gerem externalidades negativas e cujo consumo se deseje desestimular, para o quais se justifica a tributação diferenciada e agravada. Não deve, em hipótese alguma, incidir sobre insumos da cadeia produtiva, a fim de se evitar a cumulatividade e aumento dos custos de produção.

A ideia é que o Imposto Seletivo tenha incidência monofásica, sendo devido apenas na etapa de produção e nas importações. Por fim, vale reforçar que, ao contrário do IVA, que é um imposto com finalidade arrecadatória, o Imposto Seletivo tem finalidade puramente extrafiscal (regulatória).

4.8 Zona Franca de Manaus

O novo sistema tributário do consumo deve manter o tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus (ZFM). A ZFM destaca-se como um polo industrial criado para promover o desenvolvimento (produção, emprego e renda) e a maior integração territorial na região Norte. A ZFM atrai indústrias, principalmente por meio do oferecimento de incentivos fiscais para as empresas ali instaladas.

4.9 Simples Nacional

O novo sistema tributário deve garantir a manutenção do tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, com possibilidade de essas empresas optarem pela apuração dos IVAs, com apropriação e transferência dos créditos, ou pela manutenção de todo o recolhimento dentro do Simples, porém sem apropriação de créditos e transferência de créditos relativa ao valor pago dentro do Simples.

4.10 Transição

É fundamental que o novo sistema tributário seja introduzido de forma gradativa, por meio de um período de transição. Ao longo dessa transição, as alíquotas dos IVAs irão crescer aos poucos, enquanto as alíquotas dos tributos a serem extintos (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) serão reduzidas, de forma a manter o nível de arrecadação.

Além disso, a transição irá permitir que os atuais incentivos fiscais, especialmente de ICMS, sejam mantidos durante o período de implantação do novo modelo tributário, ainda que percam potência ao longo dos anos.

Isso é importante para evitar a extinção repentina dos incentivos, que inviabilizaria novos empreendimentos e comprometeria muitos projetos já estabelecidos. O período de transição também se faz necessário para que as empresas e o próprio governo possam se adaptar ao novo sistema, tanto em termos operacionais, como em relação às mudanças nos preços relativos da economia.

Além disso, a transição dará tempo para que o governo faça eventuais ajustes na alíquota dos IVAs para evitar que ocorra aumento da carga tributária total.

4.11 Não aumento da carga tributária global

É necessário evitar que a reforma aumente a carga tributária global da economia brasileira. Para tanto, o novo sistema tributário deverá conter algum tipo de “trava”, que impeça o aumento da carga tributária global.

Segundo a Receita Federal do Brasil²⁹, em 2020, a carga tributária do Brasil foi equivalente a 33,58% do PIB, uma das mais elevadas entre os países em desenvolvimento. A título de comparação, a carga tributária média da América Latina e Caribe foi de 22,9% do PIB, em 2020.

4.12 Reconhecimento e ressarcimento dos saldos tributários acumulados dos tributos extintos, após a transição

Os saldos credores remanescentes dos tributos do atual sistema devem ser reconhecidos e validados, após o fim do período de transição. Uma alternativa para viabilizar o ressarcimento desses saldos credores é a sua securitização, ou seja, a conversão em títulos da dívida pública do respectivo ente responsável pelo ressarcimento desses saldos – União, no caso de IPI e PIS/Cofins, e estados, no caso do ICMS.

29 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal – CETAD. **Carga tributária no Brasil 2020**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf/view>. Acesso em: 25 abr. 2022.

5 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA AMPLA DO CONSUMO

Conforme ressaltado, o grande entrave ao crescimento mais acelerado da economia brasileira é o sistema tributário disfuncional, complexo e oneroso, especialmente na tributação sobre o consumo.

Nesse sentido, diversos estudos mostram que uma reforma ampla da tributação sobre o consumo, que substitua os tributos de má qualidade por um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) de padrão mundial, será capaz de acelerar o ritmo de crescimento econômico nos próximos anos. Além disso, os estudos também apontam que a adoção de um novo modelo tributário simples e eficiente trará impactos positivos sobre a distribuição da renda e sobre a redução das desigualdades regionais, permitindo maior equilíbrio na tributação dos setores econômicos.

Os estudos apresentados a seguir têm como referência a Proposta de Emenda à Constituição 45 de 2019 (PEC 45/2019). A PEC 45/2019 tem estrutura semelhante a outra proposta de reforma tributária ampla do consumo: a PEC 110/2019. Ambas preveem a criação de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), substituindo cinco tributos (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS), e a criação de um Imposto Seletivo (IS), incidente sobre bens cujo consumo se deseje desestimular.

Em termos gerais, a PEC 45/2019 está em linha com as alterações no sistema tributário propostas neste documento e na PEC 110/2019, razão pela qual pode ser utilizada como base para análise dos benefícios esperados de uma Reforma Tributária ampla sobre o consumo.

5.1 Maior crescimento econômico

Um dos principais resultados obtidos pelos estudos é que a Reforma Tributária ampla aumentará a capacidade de crescimento do PIB brasileiro, com reflexos positivos sobre investimento, produtividade, exportação, consumo, emprego e renda. Além disso, os estudos mostram que todos os setores econômicos (Agropecuária, Serviços e Indústria) se beneficiarão com a Reforma.

Centro de Cidadania Fiscal – CCiF (2020a)

A Nota Técnica “Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019”, expedida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), em parceria com os professores Edson Domingues e Debora Cardoso, da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) estima que a aprovação da PEC 45/2019 geraria um crescimento adicional no PIB brasileiro de até 20%, em 15 anos.

Essa estimativa se baseia em um modelo³⁰ que simula a adoção do novo imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)³¹ – substituto do PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS – com alíquota de 24,19% sobre o consumo de todos os bens e serviços.

O crescimento adicional de 20% do PIB leva em consideração dois conjuntos de efeitos da Reforma Tributária ampla. O primeiro conjunto capta os efeitos da eliminação da cumulatividade (ou seja, da cobrança de tributos ao longo da cadeia de produção e comercialização, não recuperados nas etapas seguintes) e o efeito da realocação dos fatores de produção, em função da adoção de alíquota uniforme do IBS para todos os setores.

O segundo conjunto capta os efeitos positivos sobre a produtividade (como a redução do custo de conformidade, a mitigação do contencioso tributário e a eliminação das distorções advindas da “Guerra Fiscal”). Desconsiderando-se o segundo conjunto de efeitos – relacionados ao aumento da produtividade –, o impacto da Reforma sobre o crescimento adicional do PIB passa de 20%³² para 4,1%.

Ainda com relação ao estudo, vale destacar os impactos positivos da Reforma Tributária ampla, acumulados em 15 anos, sobre consumo das famílias (crescimento adicional de 1,49% a 24,21%), investimento (de 16,39% a 25,02%), exportação (de 6,09% a 17,42%), emprego (de 2,68% a 12,63%) e renda (de 2,12% a 16,90%).

Também é oportuno destacar o crescimento incremental no PIB dos três setores econômicos, como reflexo da Reforma: Agropecuária (de 3,43% a 18,19%), Indústria (de 8,06% a 25,69%) e Serviços (de 2,72% a 18,02%). Esse resultado é explicado pelos efeitos da redução da cumulatividade e da ampliação da renda das famílias, que mais que compensam o aumento da alíquota do IBS incidente sobre o consumo relativamente aos tributos atuais em alguns subsectores da Agropecuária e dos Serviços.

Outro resultado relevante desse trabalho é que o nível geral de preços, medido pelo deflator do PIB, tende a cair com a Reforma (de 0,83% a 7,26%), também ao longo de 15 anos, devido à redução dos custos de produção, que se reflete no preço dos bens.

30 Modelo de Equilíbrio Geral Computável, que simula a interação entre 68 setores produtivos.

31 O IBS da PEC 45/2019 é um imposto do tipo IVA, com crédito financeiro (amplo) – por isso, é não cumulativo e desonera totalmente as exportações e os investimentos –, cobrado no destino das operações, calculado por fora e sem a presença de outros tributos em sua base, com restituição ágil dos saldos credores e sem a existência de tratamentos diferenciados (incentivos). A alíquota adotada no IBS é neutra em termos de arrecadação, ou seja, é suficiente para garantir o mesmo valor arrecadado com os tributos extintos com a Reforma, proporcionalmente ao PIB, de forma a manter a carga tributária global da economia brasileira inalterada. Além do IBS, o estudo considera a incidência de um Imposto Seletivo, cumulativo, sobre cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis. No modelo, as empresas optantes do regime Simples Nacional seguem recolhendo seus tributos da mesma forma como ocorre atualmente – ou seja, não migram para o IBS. Os autores ainda admitem as seguintes hipóteses adicionais: aluguel não imobiliário, saúde pública, educação pública e administração pública não sofrem a incidência de IBS. No caso específico do setor de instituições financeiras, a incidência de IBS permanece cumulativa, em dois terços da base do imposto, e não cumulativa em um terço da base.

32 A taxa de crescimento de 20% é estimada quando o cenário simulado incorpora efeitos otimistas da Reforma Tributária sobre a produtividade. Quando são incorporados efeitos conservadores sobre a produtividade, a taxa de crescimento do PIB é de 12%.

Centro de Cidadania Fiscal – CCiF (2020b)

A Nota Técnica “Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária, consubstanciada na PEC 45/2019³³”, do CCiF, conduzida pelo economista Bráulio Borges, analisa os efeitos da Reforma Tributária ampla, baseada na PEC 45/2019, sobre indicadores macroeconômicos³⁴. Nesse estudo, os efeitos da Reforma são transmitidos por meio de quatro vias diretas:

- melhorias do ambiente regulatório (conformidade tributária e exigências administrativas, por exemplo);
- equacionamento das distorções provocadas pelos incentivos fiscais do ICMS;
- equacionamento das distorções provocadas pelos incentivos dos tributos federais (PIS/Cofins e IPI); e
- redução do custo do investimento em ativos fixos.

Os resultados desse modelo, que considera apenas as vias diretas, são: crescimento de 20,2% do PIB potencial do Brasil e de 14,4% da produtividade³⁵ da economia nacional, acumulados ao longo de 15 anos.

O autor ainda simula um cenário alternativo, no qual também são incorporados efeitos indiretos (de segunda ordem) da Reforma³⁶, tais como a redução do risco país e da taxa de juros de longo prazo – resultantes do próprio crescimento do PIB. Nesse caso, o aumento do PIB potencial iria para 33%, também no acumulado de 15 anos.

Por fim, o estudo estima o crescimento da arrecadação, com a Reforma Tributária ampla: a arrecadação acumulada em 15 anos aumentaria em quase R\$ 4 trilhões – a preços de 2019.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea (2020)

Na Carta de Conjuntura “Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil”, do Ipea, conduzida pelo economista João Maria de Oliveira, também é investigado o impacto da Reforma Tributária ampla na economia. Para tanto, o autor simula³⁷ a adoção de um novo sistema de tributação sobre o consumo – em linha com os princípios dispostos na PEC 45/2019.

O estudo identifica que a Reforma Tributária ampla, com alíquota de 25% no IBS para todos os bens e serviços consumidos e transição de 10 anos³⁸, irá gerar crescimento

33 Considerando as regras centrais da PEC 45/2019, com destaque para a alíquota uniforme do IBS para o consumo de todos os bens e serviços.

34 Para tanto, o autor trabalha com um conjunto de modelos econométricos semiestruturais.

35 Produtividade Total dos Fatores (PTF).

36 A inclusão dos efeitos indiretos é feita por meio de modelo de Equilíbrio Geral Computável.

37 Por meio de um modelo de Equilíbrio Geral Computável.

38 Para a substituição completa do sistema tributário atual para o novo sistema.

adicional do PIB de 5,42%, ao longo de 15 anos. Considerando essas mesmas hipóteses, o autor ainda identifica que a Reforma irá aumentar a produtividade do trabalho em quase 5,5%.

Estudos sugerem crescimento de até 33% do PIB potencial

Ao avaliar, conjuntamente, os principais resultados quanto aos impactos da Reforma Tributária ampla no PIB do Brasil, obtidos pelos três estudos detalhados, nota-se que eles são consistentes entre si. As magnitudes das estimativas encontradas são semelhantes, quando comparados cenários que levam em consideração premissas equivalentes (como destacado na Tabela 2).

Cabe ainda registrar que os três estudos têm em comum algumas hipóteses fundamentais constantes da PEC 45/2019, tais como a adoção de uma alíquota uniforme do IBS para o consumo de todos os bens e serviços e implantação de IBS totalmente não cumulativo e incidente no destino.

Em linhas gerais, os estudos reportados mostram que a Reforma Tributária ampla tem forte potencial para acelerar o ritmo de crescimento da economia brasileira, com ganhos significativos em variáveis importantes para o desenvolvimento do país e a qualidade de vida dos brasileiros, como investimento, produtividade, exportação, consumo, emprego e renda.

Tabela 2 - Resultados dos estudos quanto aos impactos da Reforma Tributária ampla sobre o crescimento da economia brasileira (em %)

Estudos	Estimativa de crescimento adicional do PIB em 15 anos		
	Modelo com efeitos restritos ¹	Modelo com efeitos amplos ²	Modelo com efeitos amplos (de 1ª e 2ª ordens) ³
Domingues e Cardoso (CCiF/UFMG)	4,14%	20,00%	-
Borges (CCiF)	-	20,20%	33,00%
Oliveira (IPEA)	5,42%	-	-

Fonte: Elaborado pela CNI, com dados de Domingues e Cardoso (2020), Borges (2020) e Oliveira (2020).

¹Efeitos da redução da cumulatividade e da realocação dos fatores produtivos.

²Efeitos da redução da cumulatividade e da realocação dos fatores produtivos, mais os efeitos sobre a produtividade.

³Efeitos da redução da cumulatividade e da realocação dos fatores produtivos, mais os efeitos sobre a produtividade e os efeitos de segunda ordem (redução do risco país e da taxa de juros de longo prazo, por exemplo).

5.2 Melhor distribuição de renda

Outro aspecto analisado em estudos é o impacto da Reforma Tributária sobre o peso que os tributos têm no consumo e, conseqüentemente, na renda das famílias - de acordo com seu nível de renda. Tais estudos mostram que a Reforma Tributária ampla sobre o consumo também tornará a tributação do consumo menos regressiva.

Como visto anteriormente, no sistema tributário atual, os serviços são subtributados em detrimento dos bens. Essa situação faz com que o consumo das famílias mais pobres, mais concentrado em bens, seja mais onerado, enquanto o das famílias mais ricas, concentrado em serviços, seja menos onerado. Logo, a adoção de uma alíquota uniforme sobre bens e serviços fará com que o peso da tributação sobre o consumo das pessoas mais pobres se reduza e aumente para as pessoas mais ricas.

Com isso, o sistema tributário caminhará, ainda que marginalmente, no sentido da progressividade – ou seja, quem ganha mais, pagará mais tributos –, em linha com o que a literatura recomenda e o que se observa nas boas práticas tributárias internacionais.

Além disso, há o efeito do aumento do potencial de crescimento da economia, que trará reflexos positivos sobre todas as faixas de renda da população, especialmente sobre as famílias das faixas de renda inferiores.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2019)

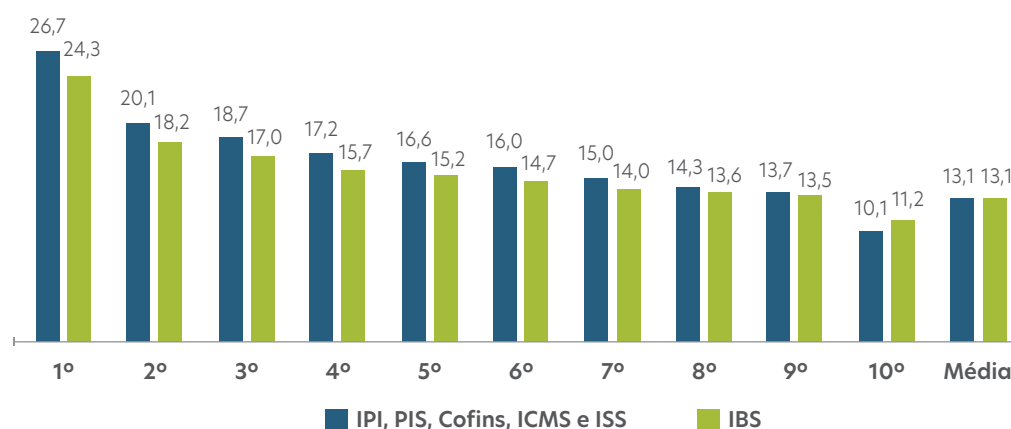
De acordo com o Texto para Discussão 2530 “Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre valor adicionado para o Brasil”, conduzido pelos economistas Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair, a adoção de uma alíquota uniforme do IBS com a Reforma reduzirá o peso dos tributos para as pessoas mais pobres e aumentará esse peso para as pessoas mais ricas.

O gráfico a seguir detalha como o IBS (barra verde) irá pesar menos sobre a renda dos mais pobres, na comparação com o peso dos tributos atuais (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS – representados pela barra azul).

Nota-se que, no primeiro decil de renda domiciliar *per capita*, onde estão os 10% mais pobres da população, os tributos atuais representam 26,7% da renda desses cidadãos, enquanto o IBS representaria 24,3%, o que indica queda de 2,4 pontos percentuais do peso dos tributos sobre a renda, com a aprovação da Reforma.

Conforme o aumento dos decis de renda, fica claro que a diferença entre o peso atual e o peso futuro (com o IBS) vai se reduzindo, até que, no último decil, que abriga os 10% mais ricos da população, a diferença de pesos se inverte, de forma que o peso do IBS sobre a renda do cidadão fica 1,1 ponto percentual maior do que o peso dos tributos atuais.

Gráfico 10 - Peso dos impostos atuais com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e peso do IBS com alíquota uniforme, ambos sobre a renda, por decis de renda domiciliar *per capita* - (em %)



Fonte: IPEA (2019), adaptado pela CNI.

Centro de Cidadania Fiscal - CCiF (2020a)

Em consonância com os resultados encontrados, o estudo sinaliza que a Reforma Tributária ampla irá aumentar de forma mais intensa a renda das famílias mais pobres³⁹ – cabe destacar que haverá ganho de renda, como reflexo da Reforma, para as famílias de todos os níveis de renda.

As famílias com renda de até 1 salário-mínimo, por exemplo, terão sua renda ampliada entre 3,2% e 17,5%, de acordo com os cenários definidos pelos autores. Já as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos, terão aumento de renda entre 0,6% e 16,1%, também de acordo com o cenário considerado.

Outro resultado interessante é que os grupos domiciliares, com renda de até 8 salários-mínimos, deverão apresentar ganhos acima da média (2,1%), conforme destacado em verde na Tabela 3.

³⁹ Do ponto de vista metodológico, esses efeitos da Reforma sobre a renda das famílias foram capturados por meio da variável “bem-estar” (poder de compra das famílias), que, de um lado, considera o aumento direto da renda das famílias e, de outro, o efeito da variação do custo médio da cesta de consumo de cada faixa de renda.

Tabela 3 - Impacto de bem-estar domiciliar da Reforma Tributária, por tipo de domicílio e cenário (variação equivalente em % da renda por domicílio)

Renda domiciliar (em Salários-mínimos)	Cenário base	Cenário otimista
0 a 1	3,2%	17,5%
1 a 2	3,0%	17,4%
2 a 3	2,9%	17,4%
3 a 5	2,7%	17,3%
5 a 6	2,5%	17,1%
6 a 8	2,2%	17,0%
8 a 10	2,0%	16,9%
10 a 15	1,7%	16,7%
15 a 20	1,3%	16,2%
20 a 30	1,0%	16,3%
Acima de 30	0,6%	16,1%
Média	2,1%	16,9%

Fonte: CCiF (2020a), adaptado pela CNI.

Os resultados dos dois estudos decorrem do fato de que, no sistema atual, a cesta de consumo das famílias de maior renda (mais intensiva em serviços) é menos tributada que a cesta de consumo das famílias de menor renda (mais intensiva em produtos). Com a Reforma Tributária ampla, a tributação das duas cestas passará a ser igual, uma vez que se prevê a adoção de alíquota uniforme para o IBS.

Cabe destacar que ambas as simulações não consideram o sistema de isenção personalizada (devolução, ainda que parcial, do IBS para as famílias mais pobres), presente na proposta da PEC 45/2019, o que tende a tornar o impacto da Reforma ainda mais progressivo, princípio importante para a redução da desigualdade social.

5.3 Redução das desigualdades regionais

Dado que, com a Reforma Tributária, o novo IVA passará a incidir no destino das operações, diferentemente do que atualmente ocorre com o ICMS, de caráter estadual, e ISS, municipal – que incidem, total ou parcialmente, na origem –; a arrecadação dos estados e municípios será afetada.

Contudo, é importante destacar dois pontos sobre essa questão: a) essa alteração na distribuição federativa da arrecadação será feita de forma muito suave, por meio de um longo período de transição⁴⁰; e b) a Reforma fará a economia crescer mais e,

40 Na PEC 45/2019, essa transição federativa é de 50 anos.

consequentemente, levará ao crescimento real da arrecadação, em termos absolutos, de todos os estados e municípios. A mudança será sentida apenas na fatia de arrecadação correspondente a cada um – isto é, terá efeito em termos relativos.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea (2019)

O Texto para Discussão 2530 “Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre valor adicionado para o Brasil”, simula como ficaria a arrecadação de cada estado, após o fim do período da transição federativa da Reforma, considerando os aspectos descritos acima, com destaque para o IBS incidente no destino, em substituição ao ICMS e ISS incidentes, total ou parcialmente, na origem.

Os resultados apontam que apenas 8 estados tendem a perder na participação no novo IBS, ou seja, em termos relativos, enquanto 19 tendem a ganhar. Ganham justamente os estados consumidores líquidos, ou seja, os que consomem mais do que produzem. É importante registrar que essa análise considera o estado como o conjunto formado pelo governo do estado e por todos os municípios desse estado.

A Tabela 4 mostra os estados que ganharão e perderão receita, após o fim da transição federativa imposta pela Reforma, dividindo-os de acordo com a renda *per capita* de cada um (baixa, média e alta). Nota-se, primeiramente, que todos os estados de baixa renda aumentarão suas receitas. Além disso, chama atenção o fato de que de todos os estados das regiões Norte e Nordeste, à exceção do Amazonas, estão entre os ganhadores.

Tabela 4 - Efeitos potenciais da Reforma Tributária na arrecadação dos estados e Distrito Federal

Renda per capita	UF	Ganho ¹ (R\$ 1 mil)	Perda ¹ (R\$ 1 mil)
Baixa	Acre	464.499	-
	Alagoas	1.255.342	-
	Amapá	994.387	-
	Bahia	3.895.043	-
	Ceará	3.005.997	-
	Maranhão	4.284.221	-
	Pará	5.632.457	-
	Paraíba	1.820.446	-
	Pernambuco	325.356	-
	Piauí	1.469.605	-
	Rio Grande do Norte	1.045.402	-
	Sergipe	700.106	-

Renda per capita	UF	Ganho ¹ (R\$ 1 mil)	Perda ¹ (R\$ 1 mil)
Média	Amazonas	-	1.133.303
	Espírito Santo	-	1.623.326
	Goiás	908.571	-
	Minas Gerais	-	4.048.987
	Rondônia	311.044	-
	Roraima	380.908	-
	Tocantins	1.284.369	-
Alta	Distrito Federal	2.481.548	-
	Mato Grosso do Sul	-	2.039.745
	Mato Grosso	-	1.283.914
	Paraná	1.477.412	-
	Rio de Janeiro	2.579.486	-
	Rio Grande do Sul	-	2.560.411
	Santa Catarina	-	383.847
	São Paulo	-	21.242.667
Total		34.316.199	34.316.200
Baixa		24.892.861	-
Média		2.884.891	6.805.616
Alta		6.538.446	27.510.583

Fonte: Ipea (2019), adaptado pela CNI..

¹Ganhos e perdas contabilizados apenas após o fim do período da transição federativa (ou seja, no longo prazo).

Os autores concluem que, no âmbito estadual, a Reforma Tributária ampla tem o potencial de promover uma redistribuição da ordem de R\$ 25 bilhões dos estados mais ricos para os mais pobres, cujo consumo é maior que a produção. Na esfera municipal, a Reforma tende a promover um movimento redistributivo superior a R\$ 30 bilhões, em benefício dos municípios mais pobres e populosos.

6 PROPOSTAS

É preciso modernizar a tributação do consumo, por meio de uma reforma ampla, nos moldes da PEC 110/2019, de modo a:

- 1.** Substituir os atuais tributos incidentes sobre o consumo (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um modelo baseado no IVA – tendo o IVA-Dual como alternativa (um IVA Federal e outro Subnacional) –, com as seguintes características:
 - a) alíquotas uniformes para todos os bens e serviços;
 - b) base ampla de incidência;
 - c) crédito amplo;
 - d) tributação no local de destino das operações;
 - e) crédito imediato nas aquisições de bens para o ativo fixo;
 - f) devolução ágil dos saldos credores (em, no máximo, 60 dias);
 - g) cálculo “por fora”, sem inclusão do tributo na sua própria base de cálculo;
 - h) recolhimento centralizado por empresa;
 - i) uso limitado do regime de Substituição Tributária;
 - j) legislação unificada nacionalmente;
 - k) imunidade tributária das exportações de bens e serviços; e
 - l) prazo de pagamento compatível com o fluxo de caixa das empresas.
- 2.** Estabelecer período de transição para o novo sistema de tributação.
- 3.** Não aumentar a carga tributária global.
- 4.** Criar fundo de desenvolvimento regional.
- 5.** Garantir a manutenção do tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus e às micro e pequenas empresas.
- 6.** Garantir, no novo sistema, o reconhecimento e o ressarcimento dos saldos credores acumulados dos tributos extintos, findo o período de transição.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Produto Interno Bruto Acumulado no Últimos Doze Meses**. 2022. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>. Acesso em: 25 abr. 2022.

BANCO MUNDIAL DATA. **Doing Business**. Disponível em <https://databank.worldbank.org/source/doing-business#>. Acesso em: 25 abr. 2022.

BANCO MUNDIAL DATA. **World Development Indicators: gross domestic product (GDP)**. 2022. Disponível em: <https://databank.worldbank.org/home.aspx>. Acesso em: 25 abr. 2022.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: comparing business regulation in 190 economies**. Washington: World Bank, 2020. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

BARREIX, A; BÈS, M; ROCA, J. **Solving the impossible trinity of consumption taxes: Personalized VAT**. Barcelona: CIDOB, 2011.

BORGES, Bráulio. **Nota Técnica: impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. 2020b. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Nota Técnica: Isenção Personalizada no âmbito do IBS**. São Paulo: CCF, 2021. p.18. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DA RECEITA FEDERAL – CETAD. **Carga tributária no Brasil 2020: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf/view>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI. **Indústria perde peso no PIB, mas se mantém importante para a economia brasileira**. *Nota Econômica*. ano 4, n. 11, Brasília: CNI. jul. 2019.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI. **Sondagem especial 22: tributação**. Brasília, nov. 2006. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/64/90/6490d038-ed73-4146-ba1c-332510ac3a07/se22nov2006.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI. **O custo tributário dos investimentos: as desvantagens do Brasil e as ações para mudar**. Brasília: CNI, 2014. (Propostas da

Indústria para as Eleições 2014, v. 4). Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2014/11/propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014/#propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014-caderno-4-o-custo-tributario-do-investimentos-as-desvantagens-do-brasil-e-as-acoas-para-mudar%20>. Acesso em: 25. abr. 2022.

DELOITTE. **Tax do amanhã:** tecnologias e recursos para os atuais desafios tributários das organizações. jun. 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/articles/pesquisa-tax-amanha.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

DOMINGUES, Edson Paulo; CARDOSO, Debora Freire. **Nota Técnica:** simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019. São Paulo: CCF, 2020a. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

GODOI, Marciano S. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferência financeira (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, J. R. et al. (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

HARRISON, Graham; KRELOVE, Russel. **VAT refunds:** a review of country experience. international monetary fund. nov. 2005. (Working Paper, n. 05/218). Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Refunds-A-Review-of-Country-Experience-18646>. Acesso em: 25 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Contas Nacionais Trimestrais**. 2021. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/cnt/tabelas>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Matriz Insumo Produto**. 2015. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9085-matriz-de-insumo-produto.html?=&t=resultados>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa Industrial Anual. - 2019**. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pia-empresa/tabelas/brasil/2019>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa Mensal de Comércio - 2019**. 2019. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pmc/tabelas>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa Indústria Mensal:** produção física. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pim-pf-brasil/tabelas>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **pesquisa de orçamentos familiares 2017/2018**. 2017. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/24786-pesquisa-de-orcamentos-familiares-2.html?=&t=resultados>. Acesso em: 3 mai. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO – IBPT. 2020. **Página principal**. Disponível em: www.ibpt.com.br. Acesso em: 2 mai. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Estatísticas de Comércio Exterior. **Exportações e Importações**. 2022. Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/home>. Acesso em: 25 abr. 2022.

MOVIMENTO PRA SER JUSTO. **Relatório parcial**: como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil: impactos econômicos e sociais do IBS personalizado, 2021. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/impactos-do-ibs-personalizado/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

INSPER. Núcleo de tributação do Insper. **Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020: ano de referência 2019**. dez. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

OLIVEIRA, João M. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. **Carta de Conjuntura**, n. 48, jul. 2020. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC_48_nt_impactos_setoriais_tributacao_do_consumo.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulf. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Rio de Janeiro, dez. 2019. (Texto para Discussão, n. 2530). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35279&Itemid=444. Acesso em: 25 abr. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Consumption tax trends 2020: VAT/GST and exercise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OECD; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries**. dez. 2014. (OECD Tax Policy Studies, n. 22). Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm>. Acesso em: 3 maio 2022.

PINTO, Vilma da Conceição. **ICMS em 2019**: avanços e desafios. Brasília. fev. 2020. Disponível em: https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Analise_ICMS2019-vs-completa.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatórios do Resultado da Arrecadação**. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 20 abr. 2022.

LISTA DOS DOCUMENTOS DA SÉRIE *PROPOSTAS DA INDÚSTRIA PARA AS ELEIÇÕES 2022*

1. Política Industrial: construindo a indústria do futuro
2. Inovação: motor do crescimento
3. Exportações: um mundo pela frente
4. Integração Internacional: abertura com competitividade
5. Desenvolvimento Regional: crescimento para todos
6. Energia: combustível do crescimento
7. Transporte de Cargas: abrindo novos caminhos
8. Tributação da Renda Corporativa: convergência aos padrões internacionais
9. Reforma da Tributação do Consumo: competitividade e promoção do crescimento
10. Relações de Trabalho: avançando na modernização
11. SST e Previdência: segurança no presente e no futuro
12. Políticas de Emprego: reunir trabalhadores e empresas
13. Educação: a juventude e os desafios do mundo do trabalho
14. Financiamento: base do crescimento
15. Economia de Baixo Carbono: para um futuro sustentável
16. Licenciamento Ambiental: desenvolvimento com conservação
17. Segurança Jurídica: estímulo aos negócios
18. Segurança Jurídica em Relações de Trabalho: reflexões para avançar
19. Regulação: qualidade a nível internacional
20. Estabilidade Macroeconômica: essencial para o investimento
21. Saúde: agenda pós-pandemia

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade
Presidente

Gabinete da Presidência

Teodomiro Braga da Silva
Chefe do Gabinete - Diretor

Diretoria de Desenvolvimento Industrial e Economia

Lytha Battiston Spíndola
Diretora

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães
Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato
Diretor

Diretoria Jurídica

Cassio Augusto Muniz Borges
Diretor

Diretoria de Comunicação

Ana Maria Curado Matta
Diretora

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti
Diretor

Diretoria de Inovação

Gianna Cardoso Sagazio
Diretora

Superintendência de Compliance e Integridade

Oswaldo Borges Rego Filho
Superintendente

CNI

Robson Braga de Andrade
Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial e Economia - DDIE

Lytha Battiston Spíndola
Diretora

Gerência Executiva de Economia – ECON

Mário Sérgio Carraro Telles
Gerente-Executivo

Gerência de Política Econômica

Fábio Bandeira Guerra
Gerente

Juliana Lucena do Nascimento
Equipe Técnica

COORDENAÇÃO DO PROJETO PROPOSTAS DA INDÚSTRIA PARA AS ELEIÇÕES 2022**Diretoria de Desenvolvimento Industrial e Economia - DDIE**

Lytha Battiston Spíndola
Diretora

Superintendência de Desenvolvimento Industrial - SDI

Renato da Fonseca
Superintendente

Maria Carolina Correia Marques
Mônica Giúgio Leite do Amaral
Fátima Videira Cunha
Equipe Técnica

EDITORAÇÃO E IMPRESSÃO**Gerência de Publicidade e Propaganda**

Armando Uema
Gerente

Walner de Oliveira Pessoa
Produção Editorial

Superintendência de administração – SUPAD

Maurício Vasconcelos de Carvalho
Superintendente Administrativo

Alberto Nemoto Yamaguti
Normalização

ZPC Comunicação
Revisão Gramatical

Editorar Multimídia
Projeto Gráfico | Diagramação

Athalaia Gráfica e Editora
Impressão

 www.cni.org.br

 /cnibrasil

 /cni_br

 /cnibr

 /cniweb



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA



9 786586 075717