

# PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DO PIS/COFINS (PL 3887/2020)

IDENTIFICAÇÃO DA ALÍQUOTA NEUTRA  
DA CBS E AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS  
SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS SETORES



Confederação Nacional da Indústria  
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA



# PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DO PIS/COFINS (PL 3887/2020)

IDENTIFICAÇÃO DA ALÍQUOTA NEUTRA  
DA CBS E AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS  
SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS SETORES



*Confederação Nacional da Indústria*

**PELO FUTURO 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**

*(Vacância)*

**Diretoria de Relações Institucionais**

*Mônica Messenberg Guimarães*  
Diretora

**Diretoria de Serviços Corporativos**

*Fernando Augusto Trivellato*  
Diretor

**Diretoria Jurídica**

*Hélio José Ferreira Rocha*  
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

# PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DO PIS/COFINS (PL 3887/2020)

IDENTIFICAÇÃO DA ALÍQUOTA NEUTRA  
DA CBS E AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS  
SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS SETORES



Brasília, 2021



Confederação Nacional da Indústria  
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

© 2021. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

**Gerência Executiva de Economia**

## FICHA CATALOGRÁFICA

---

C748a

Confederação Nacional da Indústria.

Proposta de alteração do PIS/COFINS (PL 3887/2020) / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2021.

99 p. : il.

1.CBS. 2. PL 3887/2020. 3. PIS/COFINS. I. Título.

CDU: 336.22

---

CNI

Confederação Nacional da Indústria

**Sede**

Setor Bancário Norte

Quadra 1 – Bloco C

Edifício Roberto Simonsen

70040-903 – Brasília – DF

<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/>

**Serviço de Atendimento ao Cliente - SAC**

Tels.: (61) 3317-9989 / 3317-9992

sac@cni.com.br

# LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Fluxograma do sistema de tributação mista de PIS/COFINS	<b>23</b>
<b>Figura 2</b> - Exemplo do funcionamento do IVA para uma cadeia agroindustrial (alíquota de 10%)	<b>30</b>
<b>Figura 3</b> - Recolhimento direto de PIS/COFINS, em proporção da receita líquida	<b>36</b>
<b>Figura 4</b> - Cálculo da tributação total de PIS/COFINS, em proporção da receita líquida	<b>40</b>
<b>Figura 5</b> - Resíduo tributário de PIS/COFINS, em proporção da receita líquida	<b>42</b>
<b>Figura 6</b> - Recolhimento de CBS, em proporção da receita líquida	<b>46</b>
<b>Figura 7</b> - Cálculo da tributação total de CBS, em proporção da receita líquida	<b>46</b>
<b>Figura 8</b> - Diagrama da alíquota de CBS que mantém a arrecadação atual de PIS/COFINS	<b>53</b>

# LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Quadro resumo dos regimes básicos de tributação de PIS/COFINS	<b>16</b>
<b>Quadro 2</b> - Resumo dos principais regimes especiais de PIS/COFINS	<b>17</b>
<b>Quadro 3</b> - Regimes especiais do PIS/COFINS atual e da CBS	<b>32</b>
<b>Quadro 4</b> - Resumo da comparação entre os regimes PIS/COFINS e CBS	<b>33</b>
<b>Quadro 5</b> - Regimes e alíquotas consideradas para o cálculo do débito de CBS por setor	<b>43</b>

# LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Dados usados no cálculo da receita líquida (R\$ bilhões), por macrossetor	<b>37</b>
<b>Tabela 2</b> - Dados usados no cálculo do recolhimento direto de PIS/COFINS, em proporção da receita líquida	<b>40</b>
<b>Tabela 3</b> - Composição da tributação total de PIS/COFINS, em proporção da receita líquida, por macrossetor (%)	<b>42</b>
<b>Tabela 4</b> - Resumo dos principais dados e resultados de recolhimento direto de CBS, em proporção da receita líquida do macrossetor (%)	<b>50</b>
<b>Tabela 5</b> - Resumo do cálculo da tributação total de CBS com alíquota padrão de 12%, em proporção da receita líquida (%), por macrossetor	<b>60</b>

# LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> - Alíquota padrão da CBS prevista no texto original do PL 3.887/2020 e estimadas com foco na neutralidade da arrecadação (com e sem o creditamento nas aquisições de combustíveis)	<b>12</b>
<b>Gráfico 2</b> - Distribuição da arrecadação tributária do Brasil (%), em 2018	<b>19</b>
<b>Gráfico 3</b> - Composição da arrecadação com tributos sobre consumo (em % e R\$ bilhões), em 2018	<b>19</b>
<b>Gráfico 4</b> - Evolução da arrecadação de PIS/COFINS (R\$ bilhões correntes e % do PIB), de 2012 a 2019	<b>20</b>
<b>Gráfico 5</b> - Participação na receita líquida total, por macrosetor e por regime tributário (%), em 2015	<b>38</b>
<b>Gráfico 6</b> - Participação dos regimes tributários na arrecadação de PIS/COFINS dos macrosetores (%), em 2015	<b>39</b>
<b>Gráfico 7</b> - Percentual de consumo intermediário (CI) e de formação bruta de capital fixo (FBKF) sobre a receita líquida, por macrosetor (%), em 2015	<b>41</b>
<b>Gráfico 8</b> - Participação na receita líquida, por regime da CBS (%)	<b>44</b>
<b>Gráfico 9</b> - Percentual de Consumo Intermediário (CI), que gera e não gera crédito, e de formação bruta de capital fixo (FBKF) sobre a receita líquida, por macrosetor (%)	<b>45</b>
<b>Gráfico 10</b> - Impacto no recolhimento direto após CBS, por macrosetor, em proporção da receita líquida (%)	<b>51</b>
<b>Gráfico 11</b> - Arrecadação do governo federal dividida entre mercado doméstico e importação – PIS/COFINS atual e CBS com alíquota de 8,7% (em R\$ bilhões)	<b>54</b>
<b>Gráfico 12</b> - Recolhimento direto de CBS, considerando a alíquota neutra de 8,7%, por macrosetor, em proporção da receita líquida (%)	<b>54</b>
<b>Gráfico 13</b> - Distribuição do recolhimento direto de PIS/COFINS e de CBS entre os macrosetores (alíquota de 12% e 8,7%)	<b>56</b>
<b>Gráfico 14</b> - Recolhimento de PIS/COFINS e CBS em proporção da base tributável (%)	<b>57</b>
<b>Gráfico 15</b> - Tributação total de PIS/COFINS e após a implementação da CBS, por macrosetor, em proporção da receita líquida (%) – alíquota de 12%	<b>60</b>
<b>Gráfico 16</b> - Variação da tributação total para os setores da economia, no modelo de PIS/COFINS e na CBS, em pontos percentuais (p.p.) – alíquota de 12%	<b>62</b>
<b>Gráfico 17</b> - Tributação total de PIS/COFINS e após implementação da CBS (alíquota neutra de 8,7%), por macrosetor, em proporção da receita líquida (%)	<b>64</b>
<b>Gráfico 18</b> - Variação da tributação total para os setores da economia, no modelo de PIS/COFINS e na CBS, em pontos percentuais (p.p.) - alíquota neutra de 8,7%	<b>65</b>
<b>Gráfico 19</b> - Recolhimento direto (em proporção da receita líquida) de PIS/COFINS atual e da CBS, considerando crédito de combustível e alíquota de 12%, por macrosetor	<b>67</b>
<b>Gráfico 20</b> - Tributação total (em proporção da receita líquida) de PIS/COFINS atual e da CBS, considerando crédito de combustíveis e alíquota de 12%, por macrosetor	<b>67</b>
<b>Gráfico 21</b> - Tributação total (em proporção da receita líquida) de PIS/COFINS e da CBS, considerando crédito de combustíveis e alíquota de 9,25%, por macrosetor	<b>68</b>

# SUMÁRIO

<b>RESUMO EXECUTIVO</b>	<b>11</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
<b>2 O MODELO ATUAL DE PIS/COFINS</b>	<b>15</b>
2.1 A legislação de PIS/COFINS	15
2.1.1 A representatividade do PIS/COFINS na arrecadação brasileira	18
2.2 Distorções do modelo atual de PIS/COFINS	21
<b>3 O PROJETO DE LEI Nº 3.887/2020</b>	<b>29</b>
<b>4 METODOLOGIA E BASE DE DADOS PARA AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA CBS</b>	<b>35</b>
4.1 Metodologia e dados para o cenário de PIS/COFINS	36
4.1.1 Recolhimento direto de PIS/COFINS	36
4.1.2 Tributação total de PIS/COFINS	40
4.2 Metodologia para o cenário de CBS	43
4.2.1 Recolhimento direto de CBS	43
4.2.2 Tributação total de CBS	46
<b>5 IMPACTO DA CBS SOBRE A ARRECADAÇÃO</b>	<b>49</b>
5.1 Impacto sobre o recolhimento direto	50
5.2 Alíquota de CBS que mantém a arrecadação	53
5.3 Análise da distribuição do recolhimento direto por macrossetor: comparação com a base tributável	55
<b>6 IMPACTO DA CBS NA TRIBUTAÇÃO TOTAL DAS CADEIAS PRODUTIVAS</b>	<b>59</b>
6.1 Resultados considerando a alíquota de 12%	59
6.2 Resultados considerando a alíquota de 8,7%, neutra em termos de arrecadação	63
<b>7 CONCLUSÃO</b>	<b>69</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>71</b>
<b>ANEXO A - CORRESPONDÊNCIAS ENTRE MACROSSETOR, SETOR E CNAE</b>	<b>73</b>
<b>ANEXO B - COMPARAÇÃO DOS DADOS DA RFB, DE 2015 A 2018</b>	<b>76</b>
<b>ANEXO C - DADOS DE ARRECADAÇÃO POR SETOR</b>	<b>77</b>
<b>ANEXO D - RESULTADOS SETORIAIS SOBRE RECOLHIMENTO</b>	<b>79</b>
<b>ANEXO E - RESULTADOS SETORIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO TOTAL</b>	<b>82</b>
<b>ANEXO F - METODOLOGIA PARA ESTIMATIVA DE RECOLHIMENTO DIRETO, RESÍDUO E TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS</b>	<b>85</b>
<b>ANEXO G - METODOLOGIA PARA ESTIMATIVA DE RECOLHIMENTO, RESÍDUO E TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS</b>	<b>90</b>
<b>ANEXO H - RESULTADOS DO MODELO DE IMPACTO DA CBS COM CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS</b>	<b>98</b>



# RESUMO EXECUTIVO

O sistema brasileiro de tributação sobre o consumo é complexo e repleto de distorções, o que gera custos adicionais às empresas, reduz a competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado doméstico como nos mercados estrangeiros, reduz a eficiência na alocação de recursos produtivos e provoca litigiosidade. Por essa razão, é unânime o entendimento de que esse sistema precisa ser reformado, e com urgência.

Uma das iniciativas nesse sentido é o PL 3887/2020, apresentado pelo governo federal, que propõe a eliminação do PIS/PASEP e da COFINS (tributos federais) e a criação de um novo tributo, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A CBS é um tributo baseado nas características de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), modelo utilizado em mais de 160 países.

A adoção da CBS reduz os efeitos negativos sobre a economia provocados pelo PIS/COFINS, principalmente, porque a CBS reduz significativamente a cumulatividade, além de tornar o sistema tributário mais simples e transparente. Essas mudanças trazem benefícios para a economia brasileira, principalmente com o aumento da competitividade dos produtos brasileiros frente aos produtos feitos em outros países.

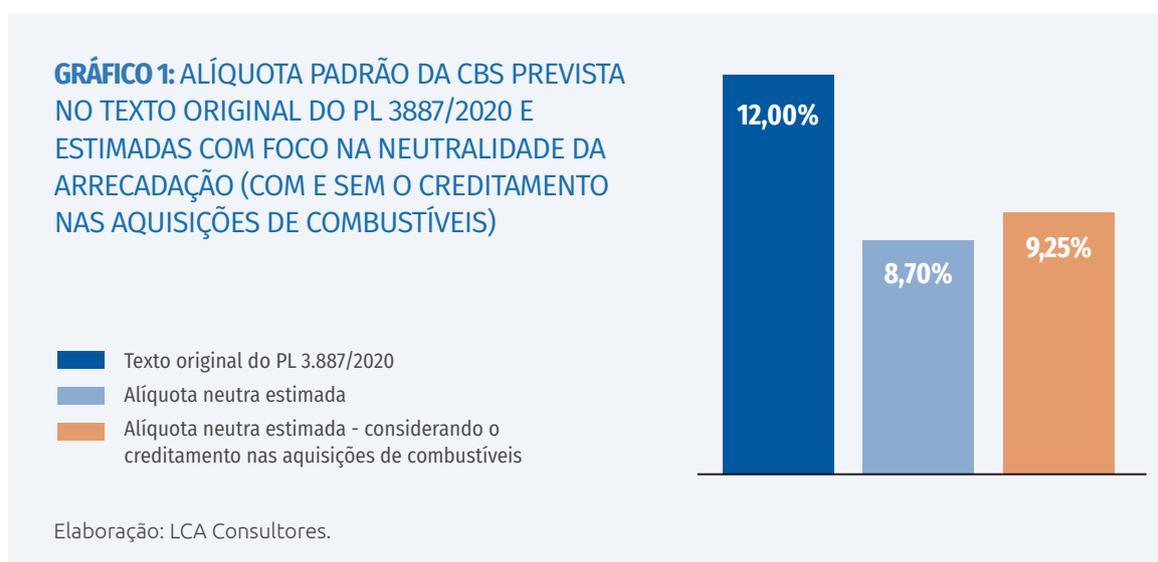
Ressalta-se, contudo, que os benefícios gerados pela criação da CBS são limitados, uma vez que o PL 3887/2020 inclui apenas tributos federais. Os tributos estaduais e municipais (ICMS e ISS), que também são responsáveis por gerar diversas distorções na economia, continuarão presentes com a aprovação apenas do PL 3887/2020.

Além de melhorar o sistema tributário, é fundamental que a substituição do PIS/COFINS pela CBS, feita pelo PL 3887/2020, não aumente a carga tributária total da economia. Para tanto, é preciso que a alíquota da CBS seja neutra em termos de arrecadação, isto é, garanta a manutenção do mesmo nível de arrecadação, em proporção do PIB, registrado pelo PIS/COFINS antes da implementação do novo tributo.

O PL 3887/2020 propõe que a alíquota padrão de CBS seja de 12,0% e a alíquota sobre as instituições financeiras seja de 5,8%. Contudo, caso essas alíquotas sejam adotadas,

haverá um aumento da carga tributária global da economia. Este estudo revela que as alíquotas propostas fariam com a arrecadação da CBS fosse cerca de R\$ 100 bilhões maior do que a arrecadação de PIS/COFINS, ambos considerando o ano de 2019 como base de cálculo. Isso representaria um crescimento de 40% na arrecadação.

Para garantir a neutralidade arrecadatória, este estudo estima que a alíquota padrão da CBS deve ser de 8,7% e a alíquota sobre as instituições financeiras deve ser de 5,15%, sem considerar o creditamento nas aquisições de combustíveis. Em um cenário alternativo, em que as aquisições de combustíveis dessem direito a crédito de CBS, a alíquota padrão neutra da CBS seria de 9,25%.



Do ponto de vista setorial, os resultados mostram que tributação da CBS seria mais homogênea entre os setores econômicos que a tributação realizada pelo PIS/COFINS. Ainda assim, a Indústria continuaria sendo o setor sujeito à maior tributação. Na média da economia, a tributação total de CBS representaria 11,2% da receita líquida total, enquanto no caso da Indústria, a tributação total chegaria a 11,5% da receita líquida do setor. Em ambos os casos, considerando a adoção da alíquota padrão de 12%. A tributação total inclui o recolhimento direto feito pelo setor, o recolhimento feito nas etapas anteriores da cadeia produtiva que dá direito a crédito e o resíduo tributário.

As principais conclusões são que a CBS tem potencial para aperfeiçoar o sistema tributário, reduzir seus efeitos negativos sobre a competitividade da economia e tornar mais eficiente a alocação dos recursos produtivos. Contudo, a definição da alíquota padrão da CBS precisa ser revista. As estimativas deixam claro que a alíquota de 12,0% é muito elevada e implicaria aumento da arrecadação e da carga tributária global da economia.

# 1 INTRODUÇÃO

O conjunto de PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), conhecido como PIS/COFINS, é o quarto tributo mais significativo em termos de arrecadação, além de representar grande relevância para a formação de preços de bens e serviços no mercado brasileiro.

Desde sua implementação, tem se tornado cada vez mais complexo, por contar com regime misto de incidência (não-cumulativo, cumulativo e Simples Nacional) e pela proliferação de regimes especiais de diferentes formatos (alíquotas diferenciadas, monofásicos/substituições tributárias, base de cálculo diferenciadas, isenções, programas de incentivo setorial e zonas de livre comércio). Além disso, o PIS/COFINS é grande fonte de contencioso, sobretudo no que diz respeito ao crédito tributário, uma vez que o conceito de insumo gera muitas dúvidas e questionamentos, tanto no âmbito judiciário como no administrativo.

É nesse contexto que a perspectiva de uma reforma tributária no Brasil vem crescendo nos últimos anos, com algumas propostas em tramitação no Congresso Nacional. Em julho de 2020, foi divulgada proposta de alteração do PIS/COFINS pelo governo federal, a partir do Projeto de Lei nº 3.887/2020.

Essa proposta prevê a substituição do PIS/COFINS por um novo tributo, chamado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que tem formato de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com incidência ampla sobre a base de bens e serviços da economia brasileira, adoção do conceito de crédito amplo e redução do número de regimes especiais. A proposta tem como premissa, declarada pelo governo, a manutenção da carga tributária (arrecadação total de PIS/COFINS em relação ao PIB), ainda que promova importantes alterações intersetoriais.

Diante dessa premissa, o presente estudo analisa os impactos no recolhimento direto e na tributação total de cada macrossetor ou setor econômico, decorrentes da criação da CBS em substituição ao PIS/COFINS. Também são estimadas as alíquotas de CBS que manteriam a arrecadação total no mesmo nível do registrado pelo PIS/COFINS atualmente.



## 2 O MODELO ATUAL DE PIS/COFINS

Esta seção descreve brevemente o atual modelo tributário do PIS/COFINS, de modo a explicitar seus regimes, alíquotas, especificidades e, principalmente, algumas das distorções geradas por sua complexa sistemática.

### 2.1 A LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS

O PIS/PASEP e a COFINS foram instituídos, respectivamente, nas décadas de 1970<sup>1</sup> e de 1990<sup>2</sup>, tendo sido sujeitos a inúmeras modificações ao longo dos anos<sup>3</sup>. Ambos são classificados como contribuições sociais, com destinação específica vinculada ao financiamento do sistema de seguridade social brasileiro. Embora o fato gerador seja a percepção de faturamento das empresas, e sejam as empresas as contribuintes, a sistemática é classificada, do ponto de vista econômico, como tributação indireta ou tributação sobre consumo<sup>4</sup>.

Atualmente há três regimes básicos de incidência do PIS/COFINS.

- i. Regime não cumulativo: incide, em geral, sobre empresas enquadradas no regime de Lucro Real do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). As empresas integrantes desse regime podem tomar crédito a partir da aquisição de insumos utilizados na produção de bens e serviços. Sua alíquota padrão é de 9,25% (1,65%, para PIS, e 7,6%, para COFINS).

<sup>1</sup> Instituído a partir da Lei Complementar nº 7/1970.

<sup>2</sup> Instituído a partir da Lei Complementar nº 70/1991.

<sup>3</sup> O conjunto básico de leis que formam a atual legislação são compostos pela Lei 9.718/1998, que trata do regime cumulativo, da Lei 10.637/2002 que trata do regime não cumulativo do PIS/PASEP, da Lei 10.833/2003 que trata do regime não cumulativo da COFINS, da Lei 10.865 que trata do PIS/COFINS na importação e da Lei complementar 123/2006 que se aplica a ao Simples Nacional. A legislação completa de PIS/COFINS, no entanto, é composta por várias Leis Ordinárias, Leis Complementares, Decretos, Instruções Normativas, Atos Declaratórios e Portarias.

<sup>4</sup> Juntamente com o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

ii. Regime cumulativo: pode ser optado por empresas enquadradas no regime de Lucro Presumido do IRPJ. Para empresas de setores específicos, como a maior parte dos serviços e a construção, o regime cumulativo deve ser adotado obrigatoriamente. É caracterizado por não permitir o creditamento dos valores recolhidos pelas empresas fornecedoras. Em contrapartida, conta com uma alíquota menor e um sistema de tributação mais simples em comparação ao regime não cumulativo. Sua alíquota padrão é de 3,65% (0,65%, para PIS, e 3,0%, para COFINS).

iii. Simples Nacional: regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos; é voltado para micro e pequenas empresas e pode ser utilizado por aquelas com faturamento anual inferior a R\$ 4,8 milhões<sup>5</sup>; tais companhias não estão habilitadas a creditar insumos e têm alíquotas de cobrança inferiores e variáveis de acordo com faixas pré-definidas de receita anual e setor de atividade. As empresas classificadas no regime não cumulativo podem se creditar de insumos provenientes das empresas do Simples.

O Quadro 1 apresenta um resumo das principais características dos regimes básicos de PIS/COFINS.

#### QUADRO 1: QUADRO RESUMO DOS REGIMES BÁSICOS DE TRIBUTAÇÃO DE PIS/COFINS

Regime de tributação	Enquadramento fiscal	Alíquota	Sistema de créditos
Não Cumulativo	Lucro Real do IRPJ	9,25%	Habilitado a creditar insumos
Cumulativo	Lucro Presumido do IRPJ e setores específicos	3,65%	Não habilitado a creditar insumos
Simples Nacional	Faturamento inferior a R\$ 4,8 milhões	0% a 2,99%	Não habilitado a creditar insumos

Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
Elaboração: LCA Consultores.

Além dos regimes básicos, houve uma grande proliferação de regimes especiais, com legislações próprias: monofásico/substituição tributária, isenções, alíquotas reduzidas, zonas de livre comércio, programas de incentivos setoriais, entre outros. O Quadro 2 apresenta a lista dos principais regimes especiais. A proliferação de regras especiais promove uma propagação de alíquotas e bases de cálculo. Isso implica discrepância do

<sup>5</sup> A Lei Complementar nº 155/2016 aumentou o teto anual de faturamento das empresas optantes pelo Simples para R\$ 4,8 milhões. As exceções são para o recolhimento de ISS e ICMS que mantiveram os valores de teto da lei original em R\$ 3,6 milhões. Algumas atividades econômicas têm a participação vetada no regime, como as atividades de serviços financeiros, fabricação de produtos do fumo, geração de energia elétrica, entre outros. A lista completa de CNAES impeditivas está disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=48435>. Acesso em 14/09/2020.

ônus tributário, a depender do setor. Mais do que isso, mesmo entre empresas de um mesmo setor pode haver diferença relevante na tributação, a depender da forma como a empresa organiza suas atividades.

## QUADRO 2: RESUMO DOS PRINCIPAIS REGIMES ESPECIAIS DE PIS/COFINS

Regime de incidência	Descrição	Produtos/Atividades
Monofásicos ou Substituição Tributária	A tributação é realizada em apenas uma etapa da cadeia produtiva, de forma que não haja incidência de PIS/COFINS e formação de créditos nos elos subsequentes ou anteriores.	Bebidas frias, Farmacêuticos, Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumaria, Pneus novos, Veículos e Autopeças, Cigarros, Combustíveis, GLP, Biodiesel, Álcool e Medicamentos <sup>6</sup>
Isentos, Alíquota Zero ou Alíquota Reduzida	No caso de isenção, não há apropriação de crédito nem incidência do tributo aos setores enquadrados. Alguns setores podem ter reduções no encargo tributário, sendo possível que isso ocorra por meio de alíquotas menores (alíquotas reduzidas ou zero) ou mesmo de reduções na base de cálculo. Nas duas situações, é possível tomar e gerar créditos tributários.	Agropecuária <sup>7</sup> , Defensivos agrícolas, Fertilizantes, Cesta básica, Couro, Indústria Naval, Computadores, Madeira produzida na Região Norte, entre outros
Benefícios tributários	Programas especiais de tributação com objetivos de incentivar atividades específicas.	Zona Franca de Manaus REPORTO, REIDI, REPES, PADIS, RECAP, REPENEC, REMICEX <sup>8</sup> , entre outros
Instituições financeiras	Alíquota diferenciada, de 4,65%, incidente sobre a receita de intermediação financeira, não têm direito ao creditamento e não geram crédito aos seus consumidores.	Bancos, seguradoras, planos de saúde, entre outros
Setores no regime cumulativo	Para alguns setores o enquadramento no regime cumulativo é obrigatório, independentemente da classificação no IRPJ.	Saúde mercantil, Educação mercantil, Construção, Serviços de informação, Serviços prestados às empresas e famílias, entre outros

Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
 Elaboração: LCA Consultores.

<sup>6</sup> No caso dos medicamentos, há uma diferenciação entre os produtos da chamada Lista Positiva (monofásico na indústria, porém com crédito presumido que gera alíquota efetiva zerada), Lista Negativa (monofásico na indústria) e Lista Neutra (tributação padrão).

<sup>7</sup> A agropecuária, apesar de isenta do tributo, gera crédito presumido para as empresas da agroindústria enquadradas no regime não cumulativo.

<sup>8</sup> REPORTO (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária); REIDI (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura); REPES (Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação); PADIS (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores) RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadora); REPENEC (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste); e REMICEX (Regime de Entrega de Embalagens no Mercado Interno em razão da Comercialização a Empresa sediada no Exterior).

O fato gerador do PIS/COFINS é o aferimento de receitas pelas empresas e sua base de cálculo é a própria receita bruta da atividade. Existe, no entanto, questionamentos sobre essa base de cálculo. Em 2017, houve decisão do Superior Tribunal Federal (STF), a partir do Recurso Extraordinário 574.706/PR, que acolheu a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS<sup>9,10</sup>.

As descrições acima valem para os produtos nacionais. Os bens importados sofrem a incidência do PIS/COFINS-Importação, com alíquotas e critérios diferenciados em relação ao produto doméstico. A alíquota padrão é de 11,75% (2,1% de PIS-Importação<sup>11</sup> e 9,65% de COFINS-Importação<sup>12</sup>)<sup>13</sup> – ou seja, um pouco superior à alíquota do regime não cumulativo aplicada aos produtos domésticos (9,25%). Já sobre os serviços importados a alíquota aplicada é de 9,25%. A diferenciação de alíquotas entre bens nacionais e importados se dá pela diferença na base de cálculo do tributo. A base do importado tem como referência o valor aduaneiro e, por isso, já não incluía o próprio PIS/COFINS e o ICMS, também em decorrência de decisão anterior do STF<sup>14</sup>.

## 2.1.1 A REPRESENTATIVIDADE DO PIS/COFINS NA ARRECAÇÃO BRASILEIRA

Com R\$ 325 bilhões arrecadados no ano de 2018, e representando 16% de toda a arrecadação nacional, o PIS/COFINS é uma das principais fontes do financiamento público no Brasil, atrás apenas do ICMS, do Regime Previdenciário Nacional e do Imposto de Renda (IR), conforme ilustrado no Gráfico 2.

<sup>9</sup> Para além da discussão em torno da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda há controvérsias entre o entendimento de contribuintes e do Fisco no que se refere a como o ICMS seria descontado caso fizesse parte da base – o débito (valor destacado em nota fiscal), ou o recolhimento (correspondente à diferença entre débitos e créditos). Com relação à forma de desconto, apesar de o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia ter sinalizado posicionamento de que o valor do ICMS descontado deve ser o de recolhimento, não há definição julgada, o que motivou o pedido de suspensão pela PGFN, em maio de 2020, dos processos que tratam do tema até que ocorra o julgamento dos embargos de declaração do Recurso Especial nº 574.706.

<sup>10</sup> Ainda existe o questionamento acerca do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS através do Recurso Extraordinário 592.616 Rio Grande do Sul de 2008, o ministro relator Celso de Melo, em seu voto na sessão de julgamento Diário da Justiça Eletrônico nº 223 em 08/09/2020, apontou entendimento semelhante à decisão relacionada ao ICMS, concluindo que o tributo não deveria ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. O Ministro Dias Toffoli pediu vistas dos autos, e o processo ainda segue aberto no tribunal. Em maio de 2021, o STF resolveu a controvérsia esclarecendo que o ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal.

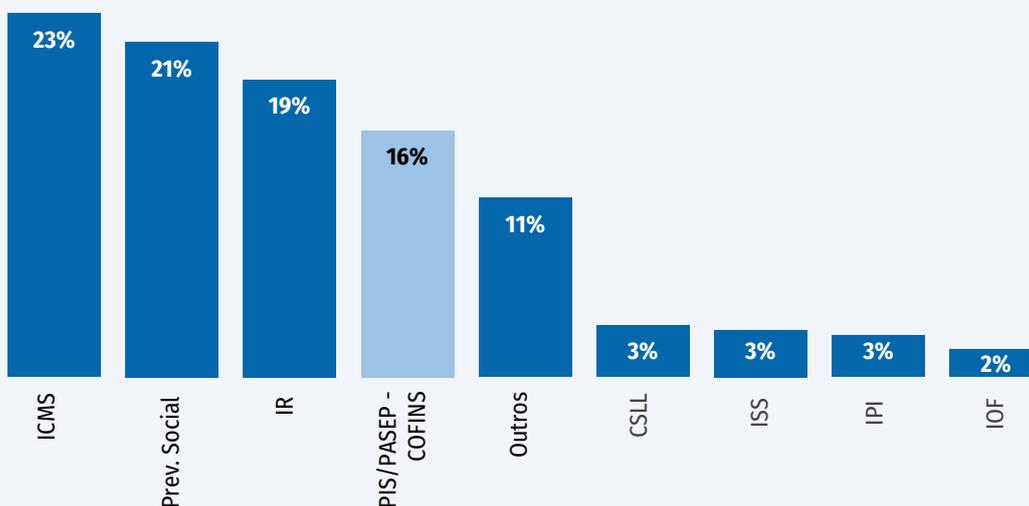
<sup>11</sup> Art. 1º da Lei nº 13.137/2015.

<sup>12</sup> Art. 1º da Lei nº 13.137/2015.

<sup>13</sup> No caso de serviços importados, a alíquota é de 9,25% (1,65% de PIS-Importação e 7,6% de COFINS-Importação), e a base de cálculo inclui o ISS. Art 7º e Art 8º Lei nº 10.865/2004.

<sup>14</sup> Ver Lei nº 12.865/2013 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.401/2013.

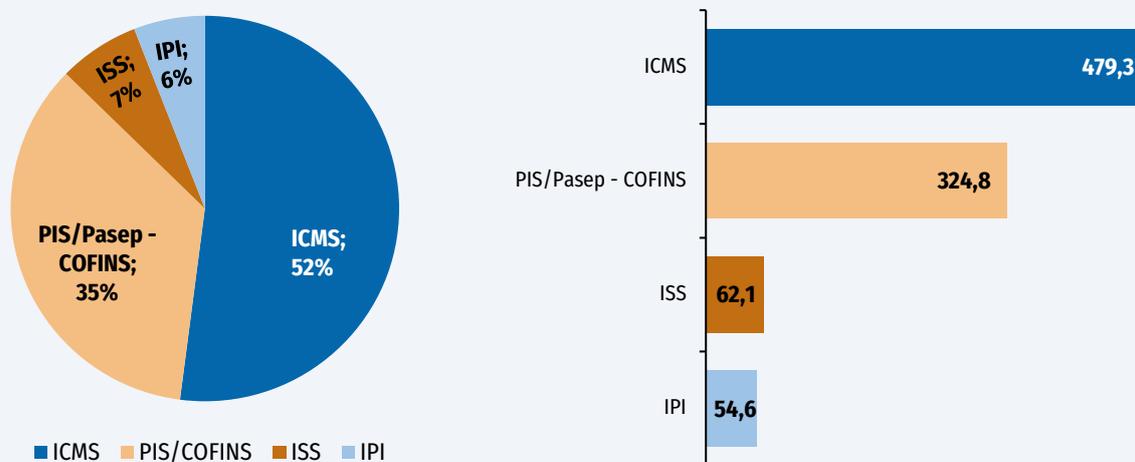
**GRÁFICO 2: DISTRIBUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DO BRASIL (%), EM 2018**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
 Elaboração: LCA Consultores.

Considerando apenas os tributos que incidem sobre o consumo, o PIS/COFINS é o segundo em termos de arrecadação, ficando atrás apenas do ICMS, com aproximadamente 1/3 de toda a arrecadação dessa categoria.

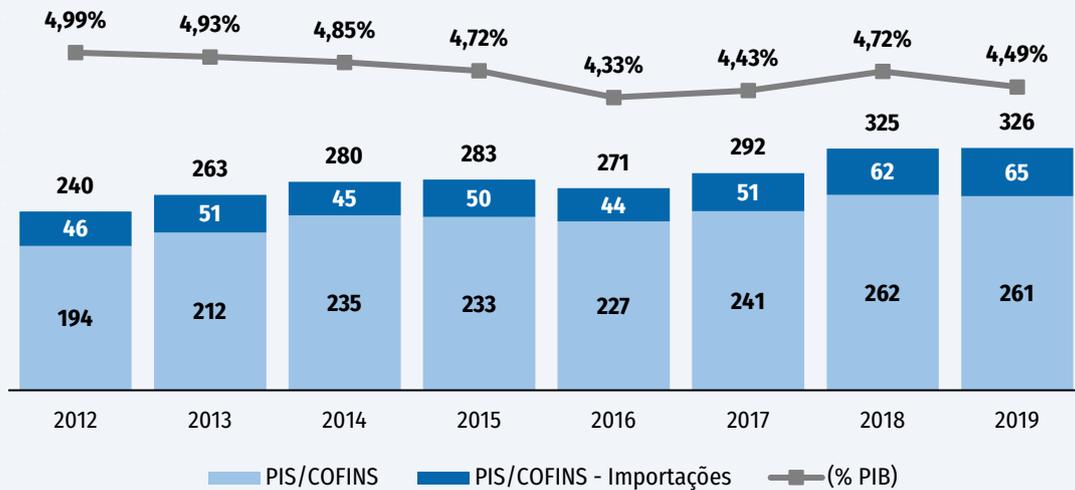
**GRÁFICO 3: COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO COM TRIBUTOS SOBRE CONSUMO (EM % E R\$ BILHÕES), EM 2018**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
 Elaboração: LCA Consultores.

Entre 2012 e 2019, a arrecadação de PIS/COFINS representou, em média, 4,7% do Produto Interno Bruto (PIB). Além da importância ao Fisco, as contribuições de PIS/COFINS também representam importante definidor de preços ao consumidor dos produtos e serviços, dado o seu grande peso dentro das cadeias produtivas.

**GRÁFICO 4: EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE PIS/COFINS (R\$ BILHÕES CORRENTES E % DO PIB), DE 2012 A 2019**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
 Elaboração: LCA Consultores.

## 2.2 DISTORÇÕES DO MODELO ATUAL DE PIS/COFINS

Conforme apresentado na subseção 2.1, o regramento das contribuições do PIS/COFINS tornou-se extenso e complexo, passando por inúmeras alterações ao longo dos anos, que culminaram em um emaranhado de regimes, formas de incidência e alíquotas. A complexidade do sistema atual gera altos custos de apuração para as empresas, distorções concorrenciais, distorções entre setores da economia e insegurança jurídica, que o afastam das características desejáveis de um sistema tributário.

Nesta subseção, são apresentadas as principais distorções do modelo de PIS/COFINS, indicando seus efeitos prejudiciais para a economia brasileira.

### **CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO**

*O propósito fundamental da tributação é de arrecadar os recursos necessários para custear a oferta de serviços públicos à população. Embora exista um grande universo de modos diferentes de atingir esse mesmo objetivo, a literatura comumente aponta um conjunto de princípios que deve nortear a construção e avaliação de sistemas tributários. Esses princípios são: simplicidade, transparência, neutralidade, isonomia e estabilidade (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015).*

#### **Simplicidade**

*Regras tributárias complexas tornam o sistema tributário de difícil compreensão para o cidadão, gerando elevados custos de transação para firmas, que devem dispende recursos monetários e humanos para estar de acordo com as normas tributárias. Complexidade também impõe custos ao governo, uma vez que torna mais difícil monitorar e efetivar a arrecadação de impostos. Além disso, um sistema tributário complexo abre mais possibilidades para oportunismo e leva a uma maior litigiosidade.*

#### **Transparência**

*Um bom sistema tributário requer que contribuintes estejam bem-informados de como os tributos são calculados, cobrados e verificados. Especificamente, deve estar claro aos contribuintes o que e quem está sendo tributado, além de como o tributo os afeta e afeta a economia. Esse aspecto é relevante no que diz respeito à cidadania fiscal – capacidade do contribuinte de verificar a relação de custo/benefício dos serviços públicos.*

### **Neutralidade**

*O princípio da neutralidade indica que um sistema tributário deve buscar minimizar os impactos da tributação sobre as decisões dos agentes econômicos<sup>15</sup>. Ou seja, a tributação deve interferir o mínimo possível nas escolhas de indivíduos e empresas, possibilitando que decisões econômicas se pautem pela eficiência e não pela busca de regimes tributários mais benéficos. Políticas tributárias que sistematicamente favorecem um tipo de atividade econômica podem levar à má alocação de recursos, uma vez que tornam uma atividade artificialmente mais atrativa do que as demais.*

### **Justiça**

*O princípio indica que um sistema tributário deve ser identificado como justo, isto é, deve procurar dar tratamento igual àqueles que se encontram em situação similar. Colocado de outra forma, indivíduos que possuem o mesmo conjunto de características relevantes devem ser tributados da mesma forma.*

### **Flexibilidade**

*Um sistema tributário deve ser suficientemente flexível para que consiga responder facilmente, e até automaticamente, em alguns casos, a mudanças de conjuntura econômica.*

*Ainda, indica-se que um sistema que atenda aos princípios listados também seja progressivo. Isto é, é desejável que o sistema estabeleça uma estrutura de impostos que onere mais do que proporcionalmente aquele que detiver maior riqueza tributável e menos os que detiverem menor, desde que não seja incompatível com os demais princípios. Na prática, um sistema tributário progressivo envolve alíquotas crescentes com a renda dos indivíduos.*

---

<sup>15</sup> Em alguns casos, o sistema tributário pode ser usado com objetivo extrafiscal, porém são casos excepcionais.

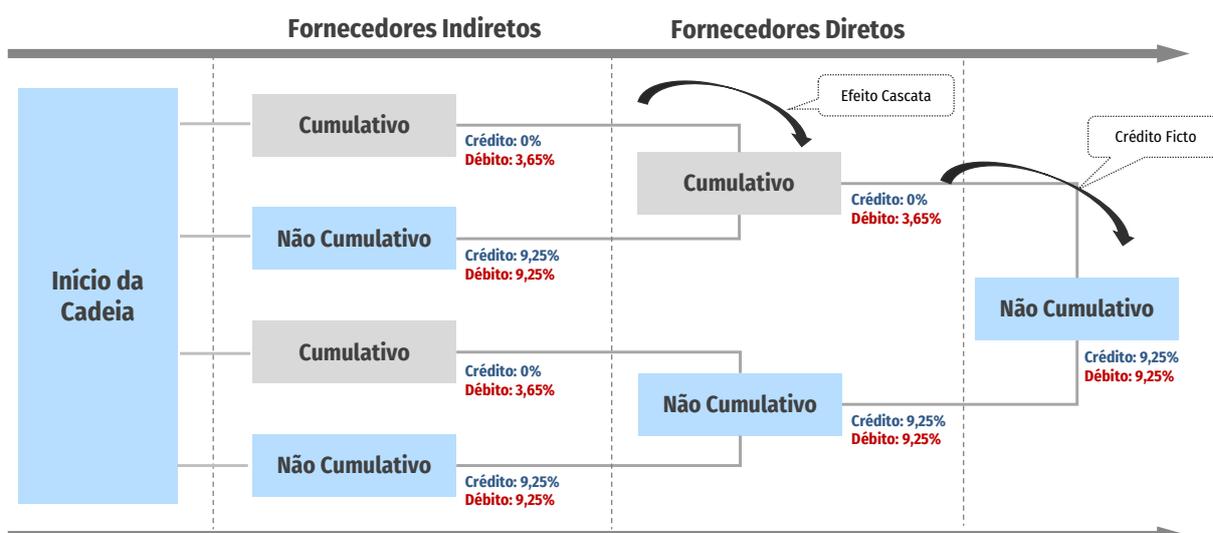
## SISTEMA MISTO DE TRIBUTAÇÃO

Um dos fatores que contribui para a complexidade e seus consequentes problemas é a sobreposição dos regimes distintos, conforme descrito na subseção 2.1. O sistema misto de tributação cria dois efeitos nocivos.

- i. Efeito cascata da cumulatividade: quando uma empresa do regime cumulativo adquire produtos/serviços, não há direito a compensação dos créditos da compra de seus insumos, gerando um acúmulo de tributos ao longo da cadeia produtiva; o mesmo efeito acontece quando uma empresa do regime não cumulativo adquire bens não considerados insumos essenciais, conforme será explicado adiante.
- ii. Crédito ficto: quando uma empresa do regime cumulativo vende seus produtos para uma empresa do regime não cumulativo, o volume de créditos que a empresa adquirente tem direito a reaver é, em geral, maior que o efetivamente recolhimento pelo fornecedor. Esse efeito acontece pelo formato de apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, que é conhecido como “Base contra Base”, em que cada empresa apura o crédito a partir de sua própria alíquota de incidência<sup>16</sup>.

A Figura 1 ilustra essas características do PIS/COFINS.

**FIGURA 1: FLUXOGRAMA DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO MISTA DE PIS/COFINS**



Elaboração: LCA Consultores.

<sup>16</sup> Esse regime se contrasta com o “Tributo contra Tributo” ou creditamento amplo, pelo qual o crédito é definido conforme a exata incidência sobre o fornecedor.

O efeito cascata e a geração de crédito ficto provocam dificuldades na visualização da carga tributária efetiva das cadeias produtivas, já que, além das alíquotas e regimes incidentes, os diferentes regimes de apuração de crédito provocam distorções.

## RESÍDUOS TRIBUTÁRIOS

Os resíduos tributários são os custos dos tributos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não são compensados, seja pela existência do regime cumulativo (não recuperável), seja pelas restrições na tomada de crédito do regime não cumulativo e regimes especiais.

A existência de resíduos tributários tem efeitos negativos sobre a competitividade dos produtos nacionais, tanto em relação às exportações como em relação à concorrência com produtos importados. Isto ocorre porque, enquanto a maioria dos países tende a tributar o consumo e as importações e desonerar as exportações, a persistência de modelos cumulativos e a limitação ao creditamento no Brasil impedem que as exportações sejam plenamente desoneradas.

- i. Exportações: setores exportadores utilizam bens e serviços em seus processos produtos, os quais sofrem incidência dos tributos, mas não são plenamente compensáveis na forma de crédito. Esse resíduo se transforma em custos, elevando preços e prejudicando a competitividade internacional<sup>17</sup>.
- ii. Importações: acabam sendo favorecidas em relação à produção nacional, na medida em que possuem cadeias menores que os nacionais e, por isso, estão menos sujeitas aos efeitos do resíduo (cumulatividade).

Os resíduos tributários também podem afetar a própria organização da estrutura produtiva. Nas cadeias produtivas em que há alguma propensão à formação de resíduos tributários significativos, surge um vetor de estímulo à verticalização da atividade, na medida em que se busca reduzir o número de operações sujeitas à incidência cumulativa ao longo da cadeia produtiva. Já em cadeias nas quais há a propensão à apropriação de crédito ficto, o efeito causado é o inverso, de desverticalização da atividade. Nos dois casos, trata-se de um efeito indesejado da tributação influenciando a organização produtiva, nem sempre prezando pela eficiência.

---

<sup>17</sup> Como medida paliativa para atenuar as distorções geradas pelos resíduos tributários, o governo federal instituiu, em 2011, o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), em alguns setores. O ressarcimento do valor exportado como contrapartida aos resíduos associados impostos indiretos cobrados ao longo da cadeia de produção, que já foi de 3%, atualmente é de 0,1% (Decreto nº 9.393/2018). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9393.htm)

## DEFINIÇÃO DE INSUMOS

A imprecisão na definição dos insumos que são passíveis de gerar créditos é outro entrave do sistema de PIS/COFINS. A Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 247/2002 delimitando o conceito de insumo de forma bastante restritiva, incluindo apenas os bens que são fisicamente incorporados na produção de bens e serviços<sup>18</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão de 2017 sobre o Recurso Especial nº 1.221.170 no Paraná, considerou ilegal o entendimento até então praticado pela Receita. Em detrimento da interpretação restritiva do Fisco, a decisão estabeleceu os critérios de essencialidade e relevância como balizadores da classificação de determinado item adquirido como insumo passível de obtenção de créditos.

Nas palavras da Ministra Regina Helena Costa em seu voto:

*“(...) o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.”*

Apesar de ampliar o entendimento, persiste a complexidade e falta de clareza na regra tributária com relação à possibilidade de creditamento. A imprecisão na definição de insumos tem como consequência o elevado nível de judicialização das autuações do Fisco com base em sua interpretação sobre a classificação do gasto. A judicialização em si já pode ser considerada uma distorção do sistema atual na medida em que, de um lado, exige a mobilização do poder judiciário (gasto de dinheiro público) e, de outro lado, expõe a empresa a uma situação de insegurança jurídica, obrigando-a a esquemas específicos de gerenciamento dos riscos de uma condenação.

<sup>18</sup> Por exemplo, o trigo na fabricação de pães ou o aço na fabricação de chapas metálicas.

Além disso, a imprecisão afeta o posicionamento competitivo da empresa, na medida que pode haver interpretações mais ou menos extensivas dentro de um mesmo setor gerando vantagens de custo – ao menos no curto prazo – para uma empresa em detrimento de outra. Introduz-se, dessa forma, um componente estratégico na administração do recolhimento de tributos de forma indevida e improdutiva.

A grande complexidade do tributo, com seus diferentes regimes, alíquotas e bases de cálculo introduz um componente seletivo entre empresas e setores, de modo a diferenciar a tributação incidente sobre cada atividade produtiva. As empresas hoje necessitam de um componente estratégico no gerenciamento de seus custos para entendimentos e interpretações de uma legislação extensa e complicada. Isso gera insegurança jurídica no momento de declarar as contribuições, suscitando imprecisões e distorções concorrenciais.

A complexidade do sistema tributário brasileiro – de modo geral, e não apenas em relação ao PIS/COFINS – é apontada como um dos principais fatores de entrave no ambiente de negócios. Segundo o World Economic Forum (2019), maior até mesmo do que a carga tributária em si ou maior do que a deficiente infraestrutura da economia brasileira, o fator que mais prejudica a realização de negócios no Brasil é a complexidade das normas tributárias. Dados do Banco Mundial (2020) indicam que o Brasil é o líder do ranking em tempo despendido pelas empresas para cumprir obrigações tributárias, as quais exigem 1.501 horas anuais, muito acima do segundo colocado e da média dos demais países. Além disso, o mesmo estudo mostra o Brasil na 124ª posição do ranking de países para se fazer negócios e na 184ª para pagamento de impostos.

Quanto à judicialização, o PIS/COFINS representa 25% dos processos tramitando no STJ em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) atua (Ministério da Economia, 2020).

Estimativa do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF, 2016) indica que o contencioso tributário total no Brasil, isto é, o grau de litígio sobre matérias tributárias, pode chegar a R\$ 4 trilhões, o que representa 65% do PIB do mesmo ano. Estudo mais recente, realizado pelo Núcleo de Tributação do Insper (MESSIAS et al., 2019), indica que o contencioso tributário no Brasil alcançou quase R\$ 5 trilhões, equivalente a 73% do PIB (dados referentes a 2018).

De todo exposto, é possível concluir que o sistema vigente do PIS/COFINS traz diversos problemas que prejudicam a competitividade brasileira e a isonomia do mercado. Adicionalmente, a falta de clareza do PIS/COFINS prejudica o planejamento das empresas e multiplica os processos relacionados ao Fisco no judiciário brasileiro.

É neste contexto que há hoje uma perspectiva favorável de realização da reforma tributária. O primeiro passo do governo federal nesse sentido é a substituição do PIS/COFINS pela CBS. A próxima seção apresenta a proposta do governo.



# 3 O PROJETO DE LEI Nº 3.887/2020

O Projeto de Lei nº 3.887/2020, apresentado pelo governo federal, propõe um novo modelo de tributação federal sobre o consumo, substituindo o PIS/COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

A proposta de alteração do PIS/COFINS busca aproximar o mecanismo de funcionamento da tributação a um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Desse modo, pretende tornar o sistema menos litigioso e custoso (tanto para o agente fiscalizador como para as empresas), e mais racional e eficiente.

## **O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)**

*A experiência internacional aponta para a tributação de bens e serviços sob um único tributo com base de tributação ampla, por vezes adicionado de um seletivo, seguindo, de forma geral, o modelo IVA (Imposto sobre Valor Agregado).*

*O IVA é um modelo que permite a tributação não cumulativa sobre o consumo, de modo que cada elo das cadeias produtivas se credite, de forma ampla, dos valores efetivamente recolhidos pelos elos anteriores da cadeia. Essa sistemática faz com que o incida, de fato, sobre os consumidores e não sobre os produtores, de maneira que o consumidor tem clareza de quanto imposto pagou em cada transação.*

*A Figura 2 abaixo exemplifica o funcionamento do IVA, considerando uma alíquota de 10% e uma cadeia produtiva simplificada.*

**FIGURA 2: EXEMPLO DO FUNCIONAMENTO DO IVA PARA UMA CADEIA AGROINDUSTRIAL (ALÍQUOTA DE 10%)**



Elaboração: LCA Consultores.

Em geral, tributos do tipo IVA possuem pouca variedade de alíquotas e possibilidades limitadas de isenções. Um instrumento que, entretanto, pode acompanhar o IVA são os impostos especiais (ou seletivos) sobre o consumo. Os impostos seletivos, apesar de serem de natureza regulatória, ou seja, de servirem como forma de influenciar o comportamento do consumidor, tornaram-se fonte relevante de receita, representando 7,8% da receita total com tributos na média dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2016.

Nos últimos 50 anos, o uso do IVA cresceu em todo o mundo, passando de 10 países, que o utilizavam pré-1960, para 168 países, em 2018. De acordo com a OCDE, foram principalmente as características de simplicidade e neutralidade do imposto que contribuíram para sua difusão, especialmente entre as economias desenvolvidas e em desenvolvimento. Dos 36 países membros da OCDE em 2018, 35 utilizam um IVA para tributar o consumo, sendo a única exceção os Estados Unidos, que utilizam um sistema de imposto sobre vendas (Sales Tax) como principal tributo sobre consumo (OECD, 2018a). Em 2016, o IVA foi responsável pela arrecadação de, em média, 20,2% da carga tributária dos países da OCDE, com destaque para Chile (41,2%), Nova Zelândia (29,8%), Estônia (27%), Portugal (24,8%), Israel (24,1%), México (23,7%) e Reino Unido (20,8%) (OECD, 2018b).

Conforme consta no PL nº 3.887/2020, os princípios norteadores da nova CBS são:

- i. Neutralidade do ponto de vista arrecadatário;
- ii. Simplificação e racionalização do sistema de tributação;
- iii. Busca da tributação do valor agregado em cada etapa econômica (não cumulatividade como regra geral);
- iv. Transparência para o consumidor sobre quanto está pagando de tributos;
- v. Redução do número de regimes especiais.

Para tanto, as principais características da CBS podem ser resumidas da seguinte forma:

- i. IVA de competência federal;
- ii. Creditamento amplo;
- iii. Alíquota padrão de 12%;
- iv. Base de cálculo composta pela receita descontada do ICMS, ISS, descontos incondicionais e da própria CBS (ou seja, receita líquida).

O tributo, no entanto, ainda guarda algumas distorções em relação a um IVA perfeito, com a manutenção de alguns regimes especiais, como isenção, monofásicos e o regime de Instituições financeiras. O Quadro 3 resume os regimes especiais previstos pela CBS, em comparação com os regimes atualmente vigentes, muito mais numerosos.

### QUADRO 3: REGIMES ESPECIAIS DO PIS/COFINS ATUAL E DA CBS

	Regimes especiais – PIS/COFINS	Regimes especiais - CBS
Isenção (ou alíquota zero)*	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produtos agropecuários</li> <li>• Cesta básica</li> <li>• Operações envolvendo a Itaipu</li> <li>• Livros</li> <li>• Indústria Naval</li> <li>• Medicamentos</li> <li>• Aeronaves, partes e peças</li> <li>• Defensivos agrícolas</li> <li>• Adubos e fertilizantes</li> <li>• Outros **</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produtos <i>in natura</i></li> <li>• Cesta básica</li> <li>• Operações envolvendo a Itaipu</li> <li>• Transporte público coletivo municipal</li> <li>• Serviços de saúde prestados ao SUS</li> <li>• Zona Franca de Manaus</li> <li>• Vendas de imóveis residenciais</li> <li>• Outros**</li> </ul>
Monofásicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bebidas frias</li> <li>• Cigarros</li> <li>• Combustíveis</li> <li>• GLP</li> <li>• Biodiesel</li> <li>• Álcool</li> <li>• Farmacêuticos</li> <li>• HPPC</li> <li>• Pneus</li> <li>• Veículos e autopeças</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cigarros</li> <li>• Combustíveis ***</li> <li>• GLP ***</li> <li>• Biodiesel ***</li> <li>• Álcool ***</li> </ul>
Incidência cumulativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instituições financeiras</li> <li>• Saúde privada</li> <li>• Educação privada</li> <li>• Construção</li> <li>• Serviços de informação</li> <li>• Serviços prestados a empresas e famílias</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instituições financeiras</li> </ul>

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: \*No PIS/COFINS, um conjunto de setores tem o tratamento da isenção e outro conjunto tem o tratamento da alíquota zero; enquanto na CBS, o tratamento especial é somente o da isenção. \*\*Atividades que terão isenção mantida: condomínios, sindicatos, templos de qualquer culto, partidos políticos, cooperativas, entre outros. \*\*\* Também geram cumulatividade, pois não permitem a apropriação de créditos nas aquisições realizadas pelos demais setores.

Uma novidade da CBS é a ampliação da base de incidência tributária nas transações realizadas por plataformas digitais. Essa modalidade de comércio tem apresentado enorme dinamismo<sup>19</sup> nos últimos anos, inclusive em transações internacionais e em transações envolvendo pessoas físicas. O PL prevê que, nos casos em que os ofertantes de bens e serviços que utilizam as plataformas não são contribuintes do tributo, a plataforma passa a ser responsável pelo recolhimento. No regime atual, os tributos de consumo não incidem sobre esses tipos de transações.

Em suma, a CBS vai no caminho da criação de um IVA para fins de tributação de consumo, seguindo a experiência internacional. Assim, substitui um tributo complexo e altamente litigioso (PIS/COFINS), por um modelo mais simplificado. Entretanto, guarda ainda algumas distorções, por conta, principalmente, de seus regimes especiais.

<sup>19</sup> Segundo levantamento realizado por EbitNielsen Webshoppers, as vendas totais por meio de e-commerces no Brasil chegaram a R\$ 61,9 bilhões e as compras em sites internacionais R\$ 12,9 bilhões em 2019.

O Quadro 4 resume uma comparação geral entre o regime atual de PIS/COFINS e o regime proposto pela CBS.

**QUADRO 4: RESUMO DA COMPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES PIS/COFINS E CBS**

	Regime PIS/COFINS	Regime CBS
Incidência	<ul style="list-style-type: none"> <li>Faturamento – exceto ICMS (imprecisão sobre o ICMS a descontar)</li> <li>Litígio sobre o ISS na base de cálculo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Receita Líquida (não incide sobre ICMS, ISS, e a própria CBS)</li> </ul>
Cumulatividade	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tributação mista – regime cumulativo e não cumulativo</li> <li>Limitação no aproveitamento de crédito</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tributação não cumulativa – exceto de Instituições financeiras e monofásicos</li> <li>Crédito amplo</li> </ul>
Apuração	<ul style="list-style-type: none"> <li>Base x Base</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tributo x Tributo</li> </ul>
Alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cumulativo: 3,65%</li> <li>Não cumulativo: 9,25%</li> <li>Instituições financeiras: 4,65% (sobre receita de intermediação financeira - por dentro)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alíquota padrão: 12%</li> <li>Instituições financeiras: 5,8% (sobre receita de intermediação financeira – por fora)</li> </ul>
Regimes especiais	<ul style="list-style-type: none"> <li>Múltiplos Regimes Especiais</li> <li>Simplex Nacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Menor número de Regimes Especiais</li> <li>Manutenção do Simplex, com mudança na geração de créditos</li> </ul>

Elaboração: LCA Consultores.

O novo sistema da CBS tem capacidade de promover maior transparência sobre a carga tributária das cadeias produtivas, por simplificar o sistema e por reduzir drasticamente a cumulatividade em relação ao que acontece atualmente com o PIS/COFINS.

Resta avaliar se, com o novo regime tributário geral para a CBS, suas regras especiais e, principalmente, sua alíquota padrão, existe potencial de atingir uma de suas diretrizes, que seria a manutenção do nível de arrecadação atual de PIS/COFINS (item i acima). Também relevante é estimar os impactos setoriais de sua implementação. As seções seguintes se concentram em avaliar esses pontos.



# 4 METODOLOGIA E BASE DE DADOS PARA AVALIAÇÃO DE IMPACTO DA CBS

Esta seção faz uma breve apresentação da metodologia e das bases de dados utilizadas para a avaliação dos efeitos econômicos da substituição do PIS/COFINS pela CBS, prevista no PL nº 3.887/2020. Mais detalhes sobre a metodologia e dados utilizados podem ser vistos no Anexo deste estudo.

A apresentação da metodologia está dividida conforme os seguintes passos:

## 4.1. Metodologia e dados para o cenário de PIS/COFINS

### 4.1.1. Recolhimento direto de PIS/COFINS

### 4.1.2. Tributação total de PIS/COFINS

## 4.2. Metodologia e dados para o cenário de CBS

### 4.2.1. Recolhimento direto de CBS

### 4.2.2. Tributação total de CBS

## 4.1 METODOLOGIA E DADOS PARA O CENÁRIO DE PIS/COFINS

### 4.1.1 RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS

O recolhimento direto de PIS/COFINS é representado pela efetiva arrecadação de PIS/COFINS de cada um dos setores da economia brasileira. Para fins de avaliação, foi considerada a agregação em 65 setores<sup>20</sup>, classificados em 4 macrossetores:

- Agropecuária;
- Indústria;
- Serviços;
- Instituições financeiras<sup>21</sup>.

O recolhimento direto foi calculado em termos percentuais em relação à receita líquida total do setor. Optou-se por fazer a comparação com a receita líquida para que se mantenha a comparabilidade com a base de cálculo da CBS.

#### FIGURA 3: RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

$$\% \text{ Recolhimento de PIS/COFINS}_{ij} = \frac{\text{Montante de PIS/COFINS}_{ij}}{\text{Receita líquida}_{ij}}$$

*i = setor*  
*j = enquadramento*

Elaboração: LCA Consultores.

Como fonte principal de dados foi utilizada a base de arrecadação da Receita Federal por setor (Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE – a três dígitos), estado da federação e tipo de enquadramento (Lucro Real, Lucro Presumido e Imunes/Isento de IRPJ e Simples Nacional)<sup>22</sup>, disponível para o ano de 2015<sup>23</sup>. A base de dados contém, além da arrecadação de PIS/COFINS por setor, a receita bruta total dos setores e outros tributos recolhidos.

<sup>20</sup> Compatível com os dados do Sistema de Contas Nacionais (SCN) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Não foram considerados os setores de Administração pública, Educação e Saúde públicas.

<sup>21</sup> O setor de instituições financeiras foi destacado em função das especificidades tributárias.

<sup>22</sup> A compatibilização entre as CNAES e os 65 setores analisados no estudo é apresentada no Anexo A.

<sup>23</sup> Após o início do trabalho, foi disponibilizada base da receita para o ano de 2018. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-informacoes-e-graficos-setoriais-2009-a-2018>. Entretanto, conforme será apresentado no Anexo B o dado disponibilizado por CNAE entre 2016 e 2018 não estão condizentes com os valores de arrecadação de PIS/COFINS divulgados pela própria Receita Federal. Dessa forma, optou-se por utilizar os dados de 2015.

A receita líquida, base de cálculo do CBS, foi estimada a partir da subtração das exportações e de PIS/COFINS, IPI, ICMS e outros tributos da receita bruta, conforme apresentado na Tabela 1. Todos os dados foram extraídos da base da RFB de 2015, exceto o ICMS por setor. Esse foi estimado a partir da distribuição do ICMS pago por setor da Tabela de Recursos e Usos (TRU) das Contas Nacionais do IBGE e o dado de arrecadação total de ICMS recolhido no Brasil, divulgado pelo Estado de São Paulo<sup>24</sup>.

Adicionalmente, foram utilizadas informações sobre a evolução da arrecadação de PIS/COFINS para a definição do percentual de recolhimento direto para os setores “Refino de petróleo e coque” e “Comércio por atacado e varejo”, que sofreram alterações significativas na legislação de PIS/COFINS posteriores a 2015. Esse mecanismo busca dar maior acurácia sobre o recolhimento atual de cada um dos setores<sup>25</sup>.

Para o setor de Instituições financeiras a receita considerada se refere às atividades de intermediação financeira, conforme previsto pelo PL nº 3.887/2020 e destacado na seção 3. Portanto, as informações apresentadas a seguir já consideram a receita de intermediação apresentada pelo Sistema de Contas Nacionais do IBGE.

**TABELA 1: DADOS USADOS NO CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA (R\$ BILHÕES), POR MACROSETOR**

	Receita bruta (A)	Recolhimento direto de PIS/COFINS (B)	Recolhimento direto de outros tributos – ICMS + IPI + outros (C)	Exportações (D)	Receita líquida (E = A-B-C-D)
Agropecuária	72	0,4	8	10	54
Indústria	3.830	112	383	439	2.896
Serviços	3.337	84	95	160	2.998
Instituições financeiras	543	25	34	1	483
<b>Total</b>	<b>7.782</b>	<b>221</b>	<b>521</b>	<b>610</b>	<b>6.431</b>

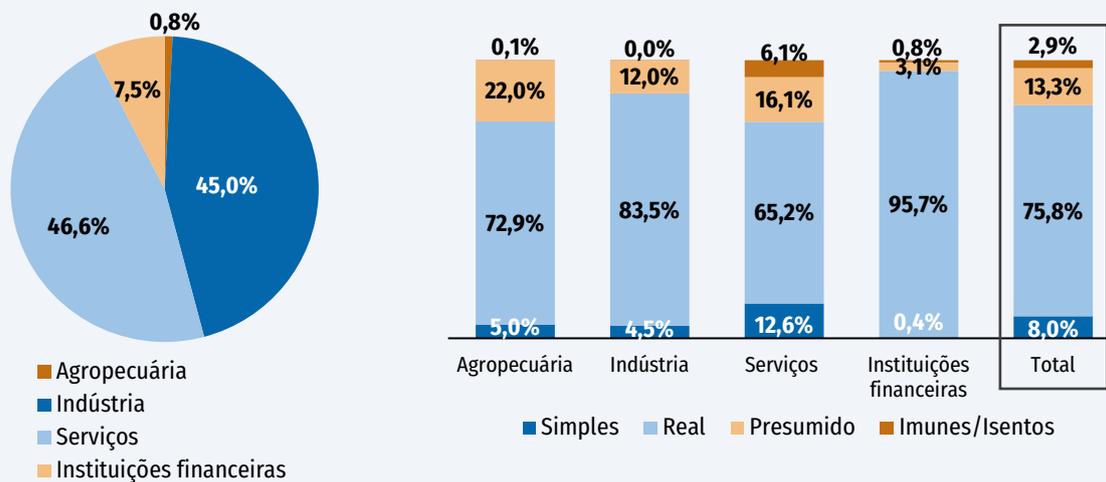
Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Elaboração: LCA Consultores.

<sup>24</sup> Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx#>. Acesso em: 16 de setembro de 2020. Exceção: para os setores de Comércio e Instituições financeiras foi considerada a receita de intermediação, baseado nos dados da TRU. Detalhamento dos dados utilizados no Anexo H.

<sup>25</sup> Detalhamento completo do ajuste feito no Anexo H.

Os gráficos abaixo mostram a dispersão dos dados utilizados em termos de receita líquida segmentada por macrossetores e por enquadramento tributário das empresas. Fica clara a grande representatividade de serviços na economia brasileira, seguido de indústria. O enquadramento tributário de IRPJ (Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Imunes/Isentos) mais representativo em termos de receita líquida é o Lucro Real, tendo reflexos na tributação de PIS/COFINS, conforme apresentado na seção 2.

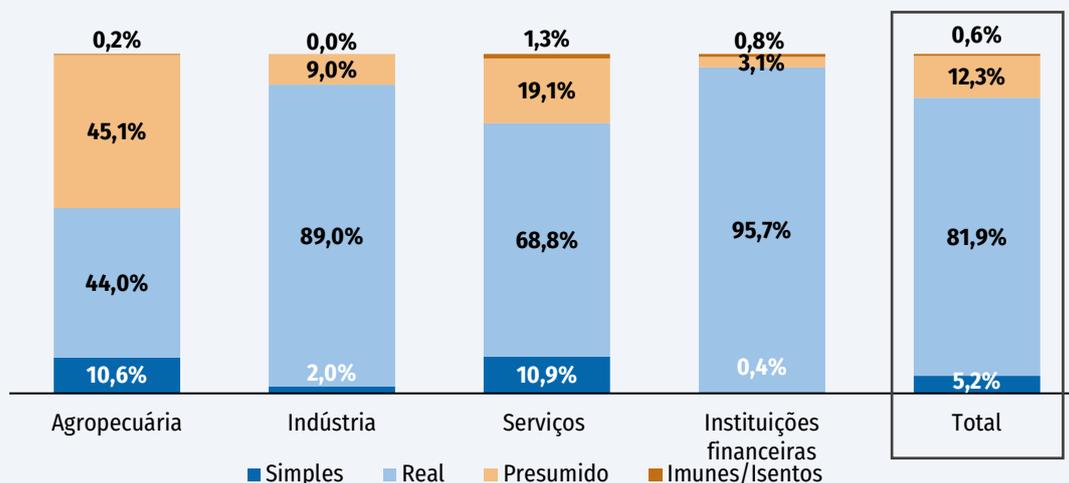
**GRÁFICO 5: PARTICIPAÇÃO NA RECEITA LÍQUIDA TOTAL, POR MACROSETOR E POR REGIME TRIBUTÁRIO (%), EM 2015**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.  
Elaboração: LCA Consultores.

Em termos de recolhimento direto de PIS/COFINS, a maior contribuição vem das empresas enquadradas no regime de Lucro Real, seguida de Lucro Presumido e, por fim, o Simples. A composição varia por macrossetor, com a Agropecuária sendo o setor com menor participação de Lucro Real e Instituições financeiras, o maior. O Simples Nacional é mais representativo na agropecuária e nos serviços.

**GRÁFICO 6: PARTICIPAÇÃO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS NA ARRECADAÇÃO DE PIS/COFINS DOS MACROSETORES (%), EM 2015**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Agência Nacional do Petróleo, Gás natural e Biocombustíveis e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.  
 Elaboração: LCA Consultores.

A Tabela 2 resume os dados e os passos para o cálculo do recolhimento de PIS/COFINS. Em média, o recolhimento direto de PIS/COFINS representa 3,4% da receita líquida das empresas, entretanto há muita heterogeneidade intrassetorial. A Agropecuária possui o menor recolhimento atual, de 0,8% da receita líquida. Já Indústria e Instituições financeiras possuem os maiores recolhimento, de 3,9% e 5,2%, respectivamente.

As informações de recolhimento direto de PIS/COFINS apresentadas aqui são referentes ao mercado doméstico, não foi considerado o recolhimento incidente sobre as importações diretas. Mais à frente, na seção 5, o recolhimento obtido pela incidência sobre as importações diretas é considerado para fins de cálculo da alíquota de equilíbrio.

**TABELA 2:** DADOS USADOS NO CÁLCULO DO RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

	Receita líquida (R\$ milhões) (A)	Recolhimento direto de PIS/COFINS (R\$ milhões) (B)	Recolhimento direto de PIS/COFINS em proporção da receita líquida (%) (C = B / A)
Agropecuária	53.567	449	0,8%
Indústria	2.895.943	111.577	3,9%
Serviços	2.997.841	84.355	2,8%
Instituições financeiras	483.317	24.891	5,2%
<b>Total</b>	<b>6.430.668</b>	<b>221.271</b>	<b>3,4%</b>

Elaboração: LCA Consultores com base em fontes diversas.

#### 4.1.2 TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS

A tributação total de PIS/COFINS foi calculada considerando o recolhimento direto feito por cada setor na cadeia produtiva, conforme explicado acima, acrescido dos valores de PIS/COFINS pagos nos elos anteriores da cadeia (resíduos ou créditos tributários).

**FIGURA 4:** CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

$$\% \text{ Tributação total de PIS/COFINS}_{ij} = [\text{Recolhimento direto de PIS/COFINS}_{ij} + \text{PIS/COFINS pago nos elos anteriores da cadeia (resíduos ou créditos tributários)}_{ij}] / \text{Receita líquida}_{ij}$$

*i = setor*  
*j = enquadramento*

Elaboração: LCA Consultores.

Para calcular o PIS/COFINS pago nos elos anteriores das cadeias produtivas foram usados os dados de consumo intermediário (CI), do Sistema de Contas Nacionais do IBGE, e os gastos com ativos imobilizados (ou formação bruta de capital fixo - FBKF), das pesquisas anuais setoriais do IBGE<sup>26</sup>, ambos como proxy para a estrutura de custo setorial que compõe a base de creditamento.

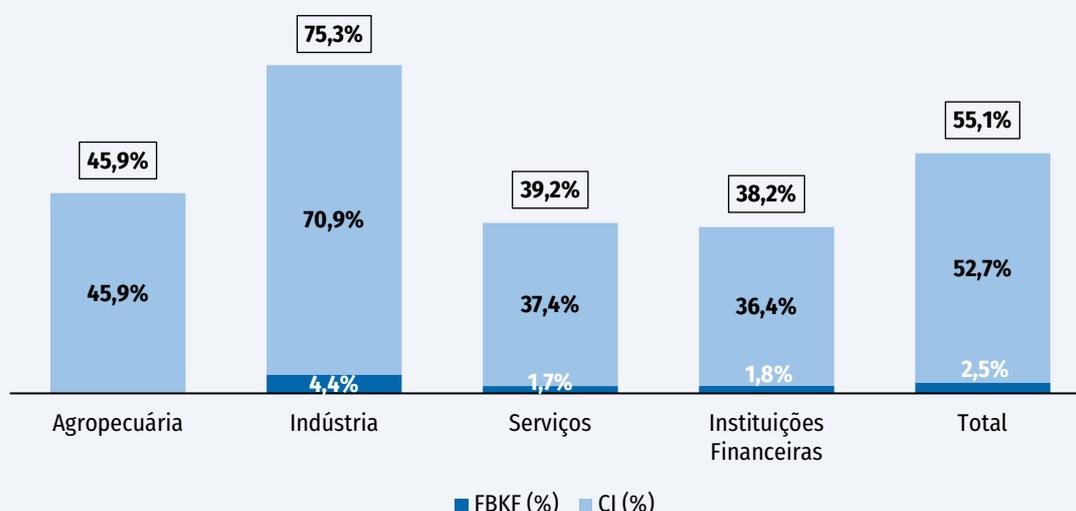
Por meio da multiplicação desses custos (CI e FBKF) pela tributação total sobre o setor fornecedor foi estimado o PIS/COFINS recolhido para trás da cadeia. Esse valor é composto por uma parcela de tributos que são recuperados, por meio de créditos de PIS/COFINS, e outra que se transforma em resíduo tributário.

<sup>26</sup> PAC/IBGE, PAS/IBGE, PAIC/IBGE e PIA/IBGE, para 2015. Para os setores da Agropecuária, de Energia e Saúde Privada não foi possível calcular os ativos imobilizados por falta de dados disponíveis.

Para fazer essa multiplicação, adotou-se uma metodologia de cálculo iterativo, utilizando a própria tributação total para calcular o montante de tributos recolhidos para trás da cadeia<sup>27</sup>.

O gráfico abaixo apresenta o percentual de consumo intermediário e formação bruta de capital fixo utilizados no cálculo de tributação total por macrossetor.

**GRÁFICO 7: PERCENTUAL DE CONSUMO INTERMEDIÁRIO (CI) E DE FORMAÇÃO BRUTA DE CAPITAL FIXO (FBKF) SOBRE A RECEITA LÍQUIDA, POR MACROSSETOR (%), EM 2015**



Fontes: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: Para os setores da Agropecuária, de Energia e Saúde Privada não foi possível calcular os ativos imobilizados por falta de dados disponíveis

Para compor a tributação total os resíduos tributários de PIS/COFINS por setor foram calculados a partir da multiplicação do consumo intermediário e formação bruta de capital fixo pela tributação total sobre o setor fornecedor<sup>28</sup>.

A figura a seguir esquematiza o cálculo do resíduo tributário.

<sup>27</sup> Foi utilizada a ferramenta que permite o cálculo iterativo para calcular a tributação para trás da cadeia. O cálculo iterativo é resolvido após o software encontrar um resultado em que a interação  $n$  é igual a  $n-1$ , com uma margem de erro inferior a 0,00001. Para o cálculo realizado foram necessárias cerca de 20 iterações.

<sup>28</sup> Foram adotadas as seguintes premissas para essa estimativa: i) para os setores de serviços, todo o consumo intermediário irá gerar resíduo independentemente do enquadramento; ii) para os setores agropecuários e para os setores industriais de alimentos atualmente isentos, considerou-se que há resíduo tributário referente a todo o consumo intermediário (exceto com produtos *in natura*, que permitem a apropriação de crédito presumido); iii) para os demais setores industriais, adotou-se a hipótese que apenas o consumo intermediário com setores de serviços (exceto energia) não irá gerar crédito, ou seja, irá acarretar resíduo tributário; iv) Todo o consumo intermediário feito por empresas enquadradas no Simples e no Lucro Presumido gera resíduo.

### FIGURA 5: RESÍDUO TRIBUTÁRIO DE PIS/COFINS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

$$\% \text{ Residuo de PIS/COFINS}_{ij} = \Sigma \text{ Consumo intermediário que gera residuo}_{kij} \times \text{Tributação total}_k$$

$i$  = setor  
 $j$  = enquadramento  
 $k$  = setor fornecedor  
 Tributação total como proporção da receita líquida

Elaboração: LCA Consultores.

A Tabela 3 resume os dados e o passo a passo para a estimação da tributação total de PIS/COFINS. Conforme apresentado acima, a tributação total (G) é formada pelo recolhimento direto (coluna A da Tabela) e o PIS/COFINS recolhido pelos elos anteriores da cadeia produtiva (E)<sup>29</sup>.

Nota-se que há grande dispersão nos resultados setoriais de tributação total de PIS/COFINS, variando de 5,9%, no caso da Agropecuária, até 11,6% da receita líquida, para a Indústria. A tributação total de PIS/COFINS para a economia é de 9,1%, sendo 3,4% de recolhimento direto e 5,7% de recolhimento indireto (PIS/COFINS pago nos elos anteriores da cadeia).

**TABELA 3: COMPOSIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA, POR MACROSSECTOR (%)**

	Recolhimento direto (A)	Consumo intermediário (B)	FBKF (C)	Tributação do CI + FBKF (D)	Recolhimento para trás na cadeia (E = (B+C)*D)	Tributação total (F = A + E)
Agropecuária	0,8%	46%	0%	11%	5,1%	5,9%
Indústria	3,9%	71%	4%	10%	7,7%	11,6%
Serviços	2,8%	37%	2%	9%	4,1%	6,9%
Instituições financeiras	5,2%	36%	2%	7%	2,8%	7,9%
<b>Total</b>	<b>3,4%</b>	<b>53%</b>	<b>2%</b>	<b>10%</b>	<b>5,7%</b>	<b>9,1%</b>

Elaboração: LCA Consultores com base em fontes diversas

Nota: Também foi considerada a incidência sobre a importação de insumo desses setores.

<sup>29</sup> Como no sistema de PIS/COFINS os créditos são apurados com o sistema base contra base, os créditos não são necessariamente iguais ao montante de PIS/COFINS recolhido para trás. Para o cálculo da tributação total não é necessário o montante de créditos de PIS/COFINS, apenas os tributos pagos ao longo da cadeia.

## 4.2 METODOLOGIA PARA O CENÁRIO DE CBS

A seguir, são apresentadas as premissas adotadas para as estimativas do recolhimento direto e da tributação total de CBS. Os dados e resultados são apresentados à frente, nas seções 5 e 6.

### 4.2.1 RECOLHIMENTO DIRETO DE CBS

O recolhimento direto de CBS foi calculado considerando as mesmas especificações do cenário atual: 65 setores classificados em 4 macrossetores. Como base de cálculo para o recolhimento direto foi considerada a receita líquida.

O recolhimento direto de CBS pode ser calculado a partir do débito menos os créditos de CBS. Foi então calculado o débito tributário de cada setor, considerando a alíquota padrão de 12% sobre a receita líquida apresentada acima, que representa a base de cálculo da CBS. Foram consideradas algumas exceções, conforme descrito no quadro abaixo.

#### QUADRO 5: REGIMES E ALÍQUOTAS CONSIDERADAS PARA O CÁLCULO DO DÉBITO DE CBS POR SETOR

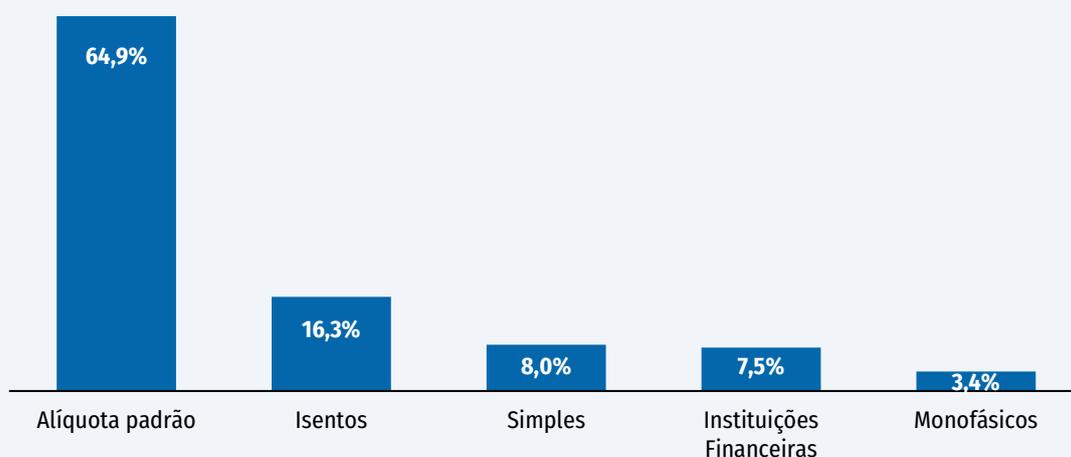
	Alíquota
<b>Padrão</b>	12%
<b>Regimes especiais*</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cesta básica</li> <li>• Produtos <i>in natura</i></li> <li>• Transporte público coletivo municipal</li> <li>• Serviços de saúde prestados ao SUS</li> <li>• Zona Franca de Manaus**</li> <li>• Imóveis residenciais para PF</li> <li>• Energia gerada por Itaipú</li> <li>• Bens e serviços fornecidos para Itaipú</li> <li>• Outros***</li> </ul>	Isenção
<b>Monofásicos*</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cigarros</li> <li>• Combustíveis</li> <li>• GLP</li> <li>• Biodiesel</li> <li>• Álcool</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cigarro com novas alíquotas de R\$ 1,10 por vintena + 22% sobre o preço final</li> <li>• Manutenção das alíquotas ad rem de combustíveis, GLP, biodiesel e álcool</li> </ul>
<b>Instituições financeiras</b>	5,8%
<b>Simples</b>	Manutenção do recolhimento atual

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: \*Outros regimes especiais não foram considerados em função da complexidade de implementação no modelo ou escassez de dados. Não foram considerados isenção para Templos, Partidos políticos e Atos praticados entre as cooperativas e seus associados; crédito presumido nas vendas da Zona Franca de Manaus e na subcontratação do serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo; e regime monofásico de GNV. \*\* Para Zona Franca de Manaus foi considerada isenção na aquisição de insumos. \*\*\* Em Outros estão incluídos: isenção para condomínios residenciais e isenção para sindicatos e organizações patronais.

Abaixo, o gráfico apresenta a proporção de cada um desses regimes em termos de receita líquida setorial. Os regimes especiais (Isentos, Simples Nacional, Instituições financeiras e Monofásicos), somados, representam mais de 30% da receita líquida total da economia.

**GRÁFICO 8: PARTICIPAÇÃO NA RECEITA LÍQUIDA, POR REGIME DA CBS (%)**



Elaboração: LCA Consultores com base em fontes diversas.

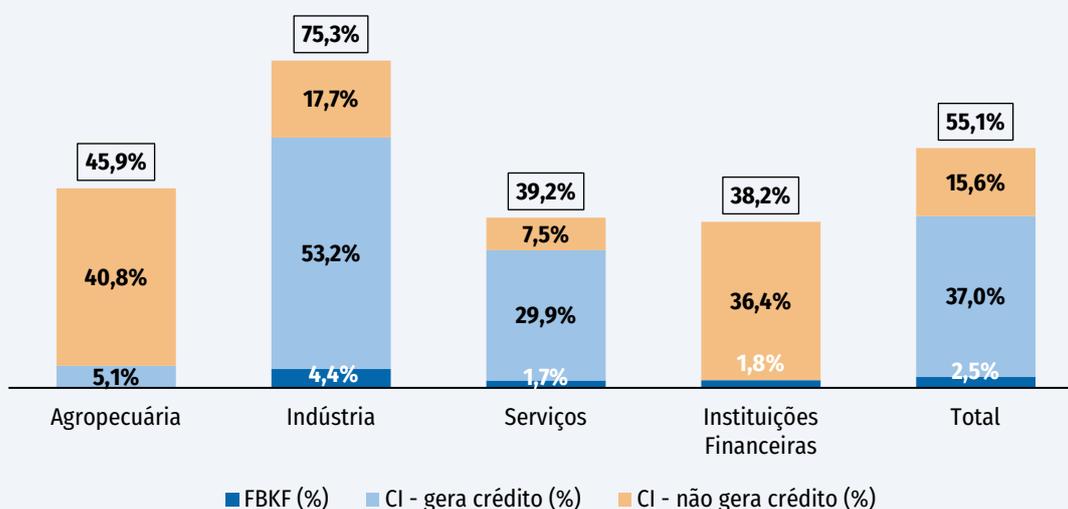
Calculados os débitos, em seguida estimou-se a estrutura de créditos tributários que cada setor passaria a ter com as novas regras. Para tanto, foram considerados os dados de consumo intermediário e gastos com ativo imobilizado (formação bruta de capital fixo) dos setores.

Os créditos apurados por cada setor são iguais ao montante pago de tributo em sua cadeia, respeitando o creditamento amplo proposto pela CBS. Alguns pontos são relevantes de destacar:

- Monofásicos e instituições financeiras não geram crédito para os setores demandantes;
- Instituições financeiras também não tomam crédito;
- Produtos *in natura* geram crédito presumido para os setores demandantes;
- Produtos isentos não tomam crédito; e
- Recolhimento feito por empresas enquadradas no Simples gera crédito para os setores demandantes.

Devido a essas exceções, há uma parcela relevante do consumo intermediário dos setores que não irá gerar crédito de CBS. No gráfico abaixo, o consumo intermediário, apresentado anteriormente, foi segmentado, destacando a parcela passível de crédito de CBS.

**GRÁFICO 9:** PERCENTUAL DE CONSUMO INTERMEDIÁRIO (CI), QUE GERA E NÃO GERA CRÉDITO, E DE FORMAÇÃO BRUTA DE CAPITAL FIXO (FBKF) SOBRE A RECEITA LÍQUIDA, POR MACROSSETOR (%)



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: Para os setores da Agropecuária, de Energia e Saúde Privada não foi possível calcular os ativos imobilizados por falta de dados disponíveis.

O recolhimento direto de CBS é, então, calculado pela diferença entre o débito e o crédito de CBS, sobre a receita líquida de cada setor.

Cabe ressaltar que recolhimento direto de CBS, detalhado aqui, são referentes ao mercado doméstico, não considerando o recolhimento incidente sobre as importações. Mais à frente, na seção 5.2, o recolhimento obtido pela incidência sobre as importações é considerado para fins de cálculo da alíquota de neutra da CBS.

**FIGURA 6:** RECOLHIMENTO DE CBS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

$$\% \text{ Recolhimento direto de } CBS_{ij} = \frac{\text{Débito de } CBS_{ij} - \text{Crédito de } CBS_{ij}}{\text{Receita líquida}_{ij}}$$

$$\text{Débito de } CBS_{ij} = \% \text{ Aliquota}_{ij} \times \text{Receita líquida}_{ij}$$

$$\text{Crédito de } CBS_{ij} = \text{Débito CBS da base de custo}_{ij}$$

*i = setor*  
*j = enquadramento*

Elaboração: LCA Consultores.

Os principais dados e resultados são detalhados na seção 5.

#### 4.2.2 TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS

A tributação total pode ser calculada pela soma da CBS paga ao longo da cadeia produtiva (que, vale lembrar, pode gerar crédito ou resíduo tributário). No caso da CBS, como o creditamento será amplo, os créditos são iguais ao recolhimento da base de custo passível de crédito.

Outra forma de calcular a tributação total de CBS é utilizando o débito de CBS. Como demonstrado na subseção anterior, o débito de CBS é composto pelo recolhimento direto e os créditos de CBS. Assim, a tributação total também poderia ser calculada pela soma do débito e do resíduo tributário.

O recolhimento de CBS e a respectiva base de cálculo foram calculados conforme indicado na seção 4.1.2.

**FIGURA 7 - CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA**

$$\% \text{ Tributação total de } CBS_{ij} = \frac{[\text{Recolhimento direto de } CBS_{ij} + \text{Recolhimento de CBS da base de custos}_{ij} + \text{Resíduo}_{ij}]}{\text{Receita líquida}_{ij}}$$

= CBS paga nos elos anteriores da cadeia (resíduos ou créditos tributários)<sub>ij</sub>

$$= \frac{\text{Débito de } CBS_{ij}}{\text{Receita líquida}_{ij}}$$

*i = setor*  
*j = enquadramento*

Elaboração: LCA Consultores.

Nesse caso, o resíduo tributário de CBS tem nova configuração, visto que o creditamento é ampliado com a CBS. Foram consideradas as seguintes premissas para o resíduo de CBS:

- O consumo intermediário da parcela dos setores que é isenta se transforma em resíduo tributário, devido à impossibilidade de creditamento;
- Combustíveis, enquadrados no sistema monofásico, e Instituições financeiras geram resíduo para os demais setores;
- O consumo intermediário por Instituições financeiras também se converte em resíduo; e
- O consumo intermediário por empresas enquadradas no Simples Nacional da mesma forma se transforma em resíduo.

Considerando apenas o consumo intermediário contemplado nas premissas, o resíduo de CBS foi calculado utilizando o mesmo cálculo iterativo, a partir da metodologia explicada anteriormente.

Com a implementação da CBS, conforme foi adiantado, há uma ampliação da base de creditamento. Com essa mudança, em apenas alguns casos específicos o consumo intermediário irá acarretar resíduo tributário. Esses casos foram listados na seção anterior, juntamente ao cálculo da tributação total de CBS. A fórmula utilizada para calcular o resíduo tributário de CBS, para esses casos, é igual ao cenário de PIS/COFINS, substituindo a tributação total de PIS/COFINS sobre os setores fornecedores pela de CBS.

Esta seção apresentou o desenho metodológico desenvolvido para avaliar o impacto da mudança da sistemática de tributação do PIS/COFINS para a CBS. Buscou-se adotar as informações mais acuradas setorialmente e as premissas mais próximas da realidade brasileira e da proposta contida no PL nº 3.887/2020, de modo a ter o resultado mais robusto possível. Ainda assim, dada a complexidade do sistema atual, e a limitação imposta pela disponibilidade de dados, as estimativas apresentam precisão limitada, sobretudo em relação aos resultados setoriais.



# 5 IMPACTO DA CBS SOBRE A ARRECADADAÇÃO

Os resultados da estimação dos impactos da adoção da CBS em substituição ao PIS/COFINS sobre a arrecadação do governo federal, de forma agregada e setorial, são apresentados nesta seção.

O impacto da CBS na arrecadação do governo federal é estimado na subseção 5.1. O primeiro passo para essa estimação é calcular a alteração no recolhimento direto dos setores com a implementação da CBS. Com isso, é possível avaliar o quanto cada setor contribui para a arrecadação e o efeito da CBS sobre a arrecadação total. Esses resultados são apresentados para a economia como um todo e por macrossetor.

Na seção 5.2, apresenta-se a estimativa de quais seriam as alíquotas de CBS que manteriam a arrecadação no mesmo nível do PIS/COFINS atual e qual seria o impacto dessas alíquotas sobre o recolhimento direto dos setores. Os resultados são apresentados para o total da economia, bem como para a agregação nos quatro macrossetores (Agropecuária, Indústria, Serviços e Instituições financeiras), além da abertura nos 65 setores indicados na seção anterior.

## 5.1 IMPACTO SOBRE O RECOLHIMENTO DIRETO

Considerando as premissas e metodologias apresentadas na seção anterior, o cálculo do recolhimento da CBS pode ser sistematizado em três etapas. A tabela abaixo apresenta a consolidação por macrossetor dos dados utilizados e sistematiza essas etapas.

Primeiro, foi estimado o débito da CBS, cujos resultados podem ser observados na coluna A. Os resultados de débito de CBS foram obtidos a partir da incidência das alíquotas previstas, de 12% sobre a receita líquida adotada na CBS padrão, isto é, excluindo a parcela de Simples, que manteve a incidência igual ao cenário atual, e a parcela isenta de CBS<sup>30</sup>.

Na segunda etapa do cálculo, os créditos de CBS por setor (coluna C) são estimados a partir da multiplicação do consumo intermediário (e FBKF) que gera crédito de CBS (coluna B) pela respectiva tributação total, conforme indicado na seção 4. Por último, o recolhimento tributário direto de CBS (coluna D) é então calculado a partir da diferença entre débito e crédito.

Na média da economia, o recolhimento direto de CBS equivale a 4,7% da receita líquida, conforme detalha a Tabela 4.

**TABELA 4 - RESUMO DOS PRINCIPAIS DADOS E RESULTADOS DE RECOLHIMENTO DIRETO DE CBS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DO MACROSSETOR (%)**

	<b>Débito de CBS (A)</b>	<b>CI + FBKF gera crédito* (B)</b>	<b>Créditos (C)</b>	<b>Recolhimento direto de CBS (D = A - C)</b>
Agropecuária	0,7%	5%	0,1%	0,6%
Indústria	9,5%	57%	5,6%	3,9%
Serviços	8,9%	31%	3,4%	5,5%
Instituições financeiras	5,8%	-	-	5,8%
<b>Total</b>	<b>8,9%</b>	<b>39%</b>	<b>4,2%</b>	<b>4,7%</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes diversas.

Nota: \*Considera apenas a parcela de consumo intermediário apto a gerar crédito.

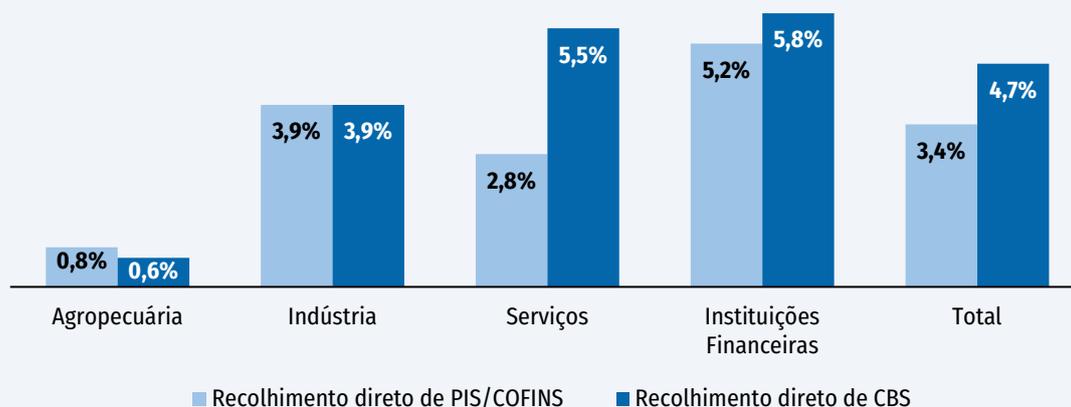
**Ao comparar com o quadro atual do PIS/COFINS, nota-se que a CBS, com alíquota padrão de 12%, levará a um aumento significativo no recolhimento médio dos setores, que passaria de 3,4% para 4,7% da receita líquida (Gráfico 10). Isso representa uma elevação da arrecadação em cerca de 40%, o que equivale a aproximadamente R\$ 100 bilhões<sup>31</sup>.**

<sup>30</sup> Também foram considerados os regimes monofásicos de cigarros, combustíveis, GLP. Devido à falta de dados disponíveis, o regime monofásico de GNV não foi considerado.

<sup>31</sup> Nessa análise foi considerado apenas o recolhimento proveniente da atividade doméstica, não foi considerada a arrecadação de PIS/COFINS-importação.

Entretanto, esse aumento não é homogêneo entre os macrosetores, como mostra o gráfico a seguir.

**GRÁFICO 10 - IMPACTO NO RECOLHIMENTO DIRETO APÓS CBS, POR MACROSETOR, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Nota 1: Para o setor de Instituição financeira foi considerada estimativa de receita de intermediação e para o setor de Comércio considerou-se a receita de comercialização. Nota 2: A receita líquida utilizada é estimativa com base na receita bruta sem exportações e sem os tributos de consumo (PIS/COFINS, IPI, ICMS e outros tributos). Nota 3: Não foram consideradas as importações para o cálculo de recolhimento de PIS/COFINS e CBS.

O setor de Serviços concentra a maior parte da elevação do recolhimento direto de CBS, com aumento de 2,8% para 5,5% da receita líquida. O setor de Instituições financeiras também apresenta acréscimo significativo no recolhimento direto, de 5,15% para 5,8%. A Indústria permanece com recolhimento direto de 3,9% da receita líquida e a Agropecuária apresenta redução, de 0,8% para 0,6%.

Os principais fatores que explicam essa diferença nos resultados setoriais são: i) o tipo de enquadramento tributário atual (cumulativo e não cumulativo); ii) a estrutura de custo do setor, tanto o peso do consumo intermediário sobre a receita líquida como a sua composição, isto é, a distribuição dos setores fornecedores e iii) a presença de regimes especiais no modelo atual e após a criação da CBS.

A elevação no recolhimento direto dos setores de serviços pode ser explicada, principalmente, pelo enquadramento atual – predominância de regime cumulativo, com alíquota de 3,65% – e por contarem com base creditável pequena, já que o consumo intermediário desses setores é relativamente baixo, em torno de 40%<sup>32</sup> da receita líquida. A estrutura de custo desses setores é mais intensiva em mão de obra, em termos comparativos aos setores industriais.

Já os setores industriais, majoritariamente enquadrados no regime não cumulativo, ampliarão a base de creditamento. Primeiro, porque o patamar de recolhimento atual é mais elevado do que o observado no setor de Serviços. Segundo, porque o consumo intermediário é bastante representativo (cerca de 85%, considerando todo consumo intermediário e formação bruta de capital fixo). Assim, a mudança proposta pela CBS proporciona uma elevação dos créditos que compensa o aumento de alíquota e resulta em uma queda do recolhimento desses setores. Entretanto, conforme será visto adiante, esse resultado varia entre os setores industriais, podendo haver aumento de recolhimento em alguns casos.

Em resumo, a conclusão é que a adoção da alíquota padrão de CBS de 12% provocaria elevação da arrecadação. Apesar disso, o impacto por setor pode variar. Na seção seguinte é estimada a alíquota de CBS que manteria a arrecadação no patamar atual, além de estimar qual seria o impacto setorial nesse caso.

---

<sup>32</sup> Em Anexo são apresentados os percentuais de consumo intermediário e formação bruta de capital fixo sobre a receita líquida dos 65 setores analisados.

## 5.2 ALÍQUOTA DE CBS QUE MANTÉM A ARRECADAÇÃO

Tendo em vista a centralidade no incremento de eficiência e na redução das distorções associadas à complexidade das regras de contribuição de PIS/COFINS, é importante avaliar qual seria a alíquota de CBS com impacto arrecadatório neutro, isto é, que mantém a arrecadação corrente, e os efeitos entre os setores decorrentes desse cenário.

O primeiro passo é estimar a alíquota de CBS de impacto arrecadatório neutro. Para tanto, foi utilizada como base a arrecadação observada em 2019, de R\$ 326 bilhões (considerando a arrecadação no mercado interno e com importações). Na seção 4 foi apresentada a estimativa do recolhimento direto de PIS/COFINS no mercado doméstico. A esse valor foi acrescentado o recolhimento direto incidente na importação para se chegar à arrecadação atual total de PIS/COFINS e então avaliar a alíquota que manteria esse nível constante.

A alíquota de CBS foi estimada de tal forma que o incremento na arrecadação com os bens e serviços domésticos se equiparasse a redução da arrecadação com os bens e serviços importados. Isso ocorre porque atualmente o percentual de recolhimento de bens e serviços domésticos em relação a receita líquida é inferior ao de bens importados, que possuem uma alíquota efetiva média de 11,6% sobre o preço líquido<sup>33</sup>. Assim, ao adotar uma alíquota de CBS única para os bens e serviços domésticos e importados, e que mantém a arrecadação atual, esta estará entre a alíquota de importação atual e do mercado doméstico, considerando que existem regimes especiais e isenções que fazem a alíquota média ser diferente da alíquota padrão. Assim, os impactos da CBS sobre a arrecadação possuem direções contrárias.

**A alíquota de CBS necessária para equiparar esse patamar de arrecadação, mantendo as regras e premissas apresentadas acima, é de 8,7% (considerando a alíquota para instituições financeiras equivalente a atual, de 5,15% <sup>34</sup>).**

**FIGURA 8 - DIAGRAMA DA ALÍQUOTA DE CBS QUE MANTÉM A ARRECADAÇÃO ATUAL DE PIS/COFINS**



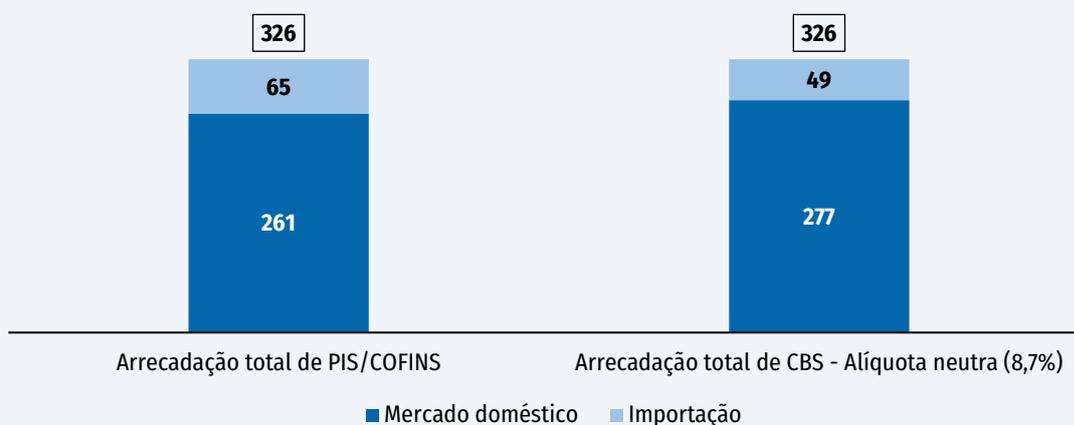
Elaboração: LCA Consultores.

<sup>33</sup> O cálculo da alíquota efetiva média da importação considerou que os serviços representam 20% do valor total de importação, e sofrem incidência da alíquota de PIS/Cofins de 9,25% (incidência “por dentro”, incluindo ISS); e que os produtos (que representam 80% das importações) são tributados à alíquota de 11,75% com incidência “por fora”. A alíquota efetiva média é equivalente a 10,8% com incidência por fora.

<sup>34</sup> A alíquota atual de instituições financeiras é de 4,65%, porém com base de cálculo sobre a receita bruta. Essa alíquota é equivalente a 5,15% sobre a receita líquida.

Conforme apresentado acima, caso fosse adotada essa alíquota, haveria uma nova distribuição do recolhimento por base de arrecadação, isto é, entre bens e serviços domésticos e importados. O Gráfico 11 apresenta a composição da arrecadação nos dois cenários.

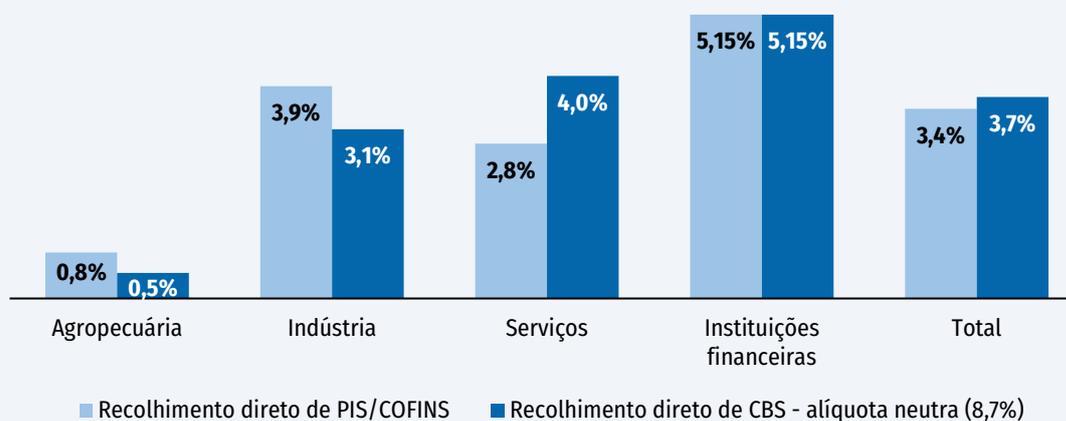
**GRÁFICO 11 - ARRECADAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL DIVIDIDA ENTRE MERCADO DOMÉSTICO E IMPORTAÇÃO – PIS/COFINS ATUAL E CBS COM ALÍQUOTA DE 8,7% (EM R\$ BILHÕES)**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e estimativas LCA Consultores a partir de fontes diversas.  
Elaboração: LCA Consultores.

É importante notar que a implementação da CBS, considerando alíquota neutra do ponto de vista da arrecadação total, também provocaria uma alteração significativa nos macrossetores responsáveis pelo recolhimento direto (Gráfico 12).

**GRÁFICO 12 - RECOLHIMENTO DIRETO DE CBS, CONSIDERANDO A ALÍQUOTA NEUTRA DE 8,7%, POR MACROSSETOR, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Caso fosse adotada a alíquota neutra de 8,7% para a CBS, o setor de Serviços continuaria a apresentar elevação do recolhimento direto (de 2,8% para 4,0% da receita líquida), entretanto em magnitude menor do que no cenário anterior (alíquota de 12%). Os demais macrossetores apresentam queda ou manutenção no nível de recolhimento direto. O recolhimento direto da Indústria cairia de 3,9% para 3,1% da receita líquida, e o da Agropecuária, de 0,8% para 0,5%<sup>35</sup>.

### 5.3 ANÁLISE DA DISTRIBUIÇÃO DO RECOLHIMENTO DIRETO POR MACROSSETOR: COMPARAÇÃO COM A BASE TRIBUTÁVEL

Nesta seção, a distribuição setorial do recolhimento direto é comparada com a distribuição da base tributável de cada macrossetor, considerando os dois cenários de alíquota de CBS – a padrão, de 12%, e a neutra, de 8,7%. A base tributável foi calculada a partir do seguinte procedimento: da receita líquida foram subtraídas a parcela de exportações, o consumo intermediário e a formação bruta de capital fixo. Não foram consideradas no cálculo as Instituições financeiras.

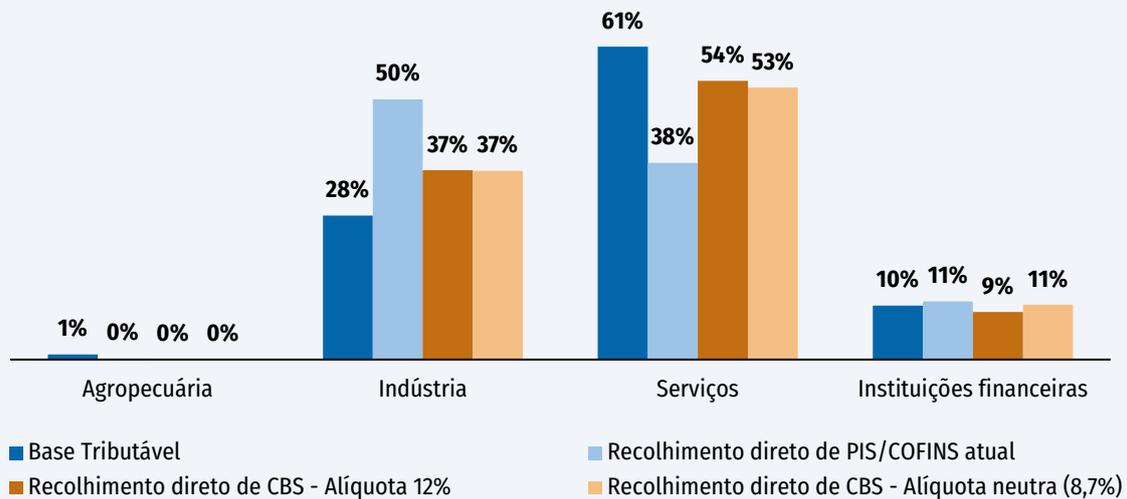
A Indústria responde por 28% da base tributável da economia, mas é responsável por 50% do recolhimento de PIS/COFINS. Os serviços, por sua vez, têm menor participação no recolhimento de PIS/COFINS em relação à sua participação na base tributável total da economia: 61% de participação na base tributável versus 38% do recolhimento de PIS/COFINS.

A CBS irá amenizar essa desigualdade, aproximando a participação no recolhimento da importância de cada macrossetor na base tributável total da economia. No caso da alíquota de 12%, conforme previsto no projeto de lei, a Indústria passará a responder por 37% do recolhimento de CBS e os Serviços, por 54%.

O quadro geral se alteraria pouco caso fossem adotadas as alíquotas neutras indicadas acima (8,7%, em lugar da alíquota padrão de 12%, e 5,15% em vez de 5,8% para o macrossetor de Instituições financeiras), conforme indicado no Gráfico 13. Nessa situação, a participação da Indústria no recolhimento aumentaria um pouco em relação ao cenário com alíquotas padrão, mas permaneceria bem abaixo do percentual atual, enquanto o macrossetor de Serviços apresenta movimento em sentido inverso. Esse resultado decorre do fato de que as alíquotas dos regimes monofásicos não foram reduzidas para o cálculo deste cenário.

<sup>35</sup> Os resultados abertos por 65 setores são apresentados no Anexo D.

**GRÁFICO 13 - DISTRIBUIÇÃO DO RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS E DE CBS ENTRE OS MACROSSETORES (ALÍQUOTA DE 12% E 8,7%)**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

### **RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS E CBS SOBRE O VALOR ADICIONADO DA ECONOMIA**

*Em um modelo de IVA com todas as suas propriedades ideais (sem cumulatividade e, conseqüentemente, com o resíduo tributário zero), o recolhimento direto deveria ser igual à alíquota aplicada ao valor adicionado (VA) de cada elo das cadeias produtivas.*

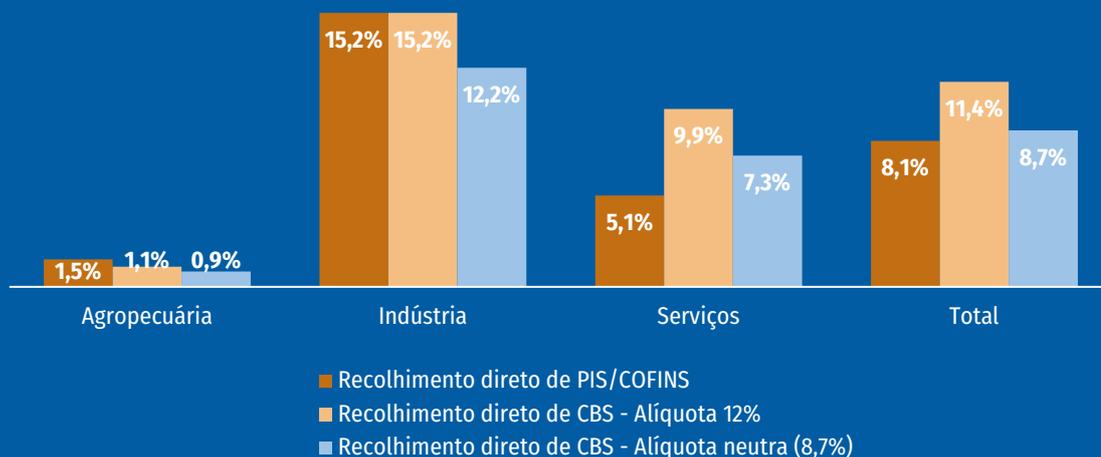
*Para analisar o impacto da CBS sob essa ótica, o recolhimento direto de PIS/COFINS e de CBS de cada macrossetor, apresentado acima, foi comparado ao respectivo VA, isto é, a base tributável de CBS, definida pela receita líquida menos consumo intermediário capaz de gerar crédito e exportações.*

*A atual arrecadação de PIS/COFINS equivale a 8,1% do VA, indicando que se a CBS contasse com todas as propriedades de um IVA ideal, essa seria a alíquota neutra. Com a alíquota prevista no PL, haveria aumento de recolhimento e esse alcançaria 11,4% do VA. Caso fosse adotada a alíquota que mantém a arrecadação e contempla os regimes especiais de CBS, o recolhimento da CBS representaria 8,7% do VA.*

Entre os macrossetores, a Agropecuária, de um lado, se mantém com recolhimento direto reduzido frente ao seu VA, e com diminuição de 1,5% para 1,1%, reflexo da política de isenção para produtos in natura com possibilidade de crédito presumido, e da cesta básica. A indústria, de outro lado, apresenta o percentual mais alto, que se mantém no patamar de 15,2% (com a alíquota neutra, haveria uma redução do percentual recolhimento sobre VA para 12,2%). Atualmente, em patamar intermediário, os serviços sofrem aumento significativo, passando de 5,1% para 9,9%, bastante próximo da indústria e da média da economia.

Portanto, ainda que com imperfeições, o recolhimento direto de CBS como percentual do VA aproxima a incidência percebida por Indústria e Serviços, o que é justamente o resultado pretendido e esperado em decorrência da instituição de uma tributação nos moldes de um tributo do tipo IVA.

**GRÁFICO 14 - RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS E CBS EM PROPORÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL (%)**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Nota: A base tributável foi obtida a partir da receita líquida subtraindo a parcela de exportações, consumo intermediário e formação bruta de capital fixo. Não foram considerados o setor de Instituições financeiras no cálculo. Foram utilizados os mesmos dados do modelo acima para o cálculo.



+12,872 (+13.74%)

1M 3M 6M 1Y

05:00

1Y

1M

2020

# 6 IMPACTO DA CBS NA TRIBUTAÇÃO TOTAL DAS CADEIAS PRODUTIVAS

## 6.1 RESULTADOS CONSIDERANDO A ALÍQUOTA DE 12%

Para obter a tributação total incidente na cadeia, conforme explicado na seção 4, é preciso somar a CBS recolhida ao longo da cadeia – isto é, além do recolhimento direto do próprio setor, é necessário somar a CBS paga nos elos anteriores da cadeia, tanto aquela que gera créditos compensáveis, como a que se acumula na forma de resíduo tributário. Conforme apresentado na tabela a seguir, considerando a alíquota de 12%.

**TABELA 5 - RESUMO DO CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS COM ALÍQUOTA PADRÃO DE 12%; EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%), POR MACROSETOR**

	Recolhimento direto de CBS (A)	Recolhimento total de CBS feito pelos elos anteriores (B)	Tributação total de CBS (C = A + B)
Agropecuária	0,6%	5,0%	5,6%
Indústria	3,9%	7,7%*	11,5%**
Serviços	5,5%	5,2%	10,7%
Instituições financeiras	5,8%	4,2%	10,0%
<b>Total</b>	<b>4,7%</b>	<b>6,4%*</b>	<b>11,2%**</b>

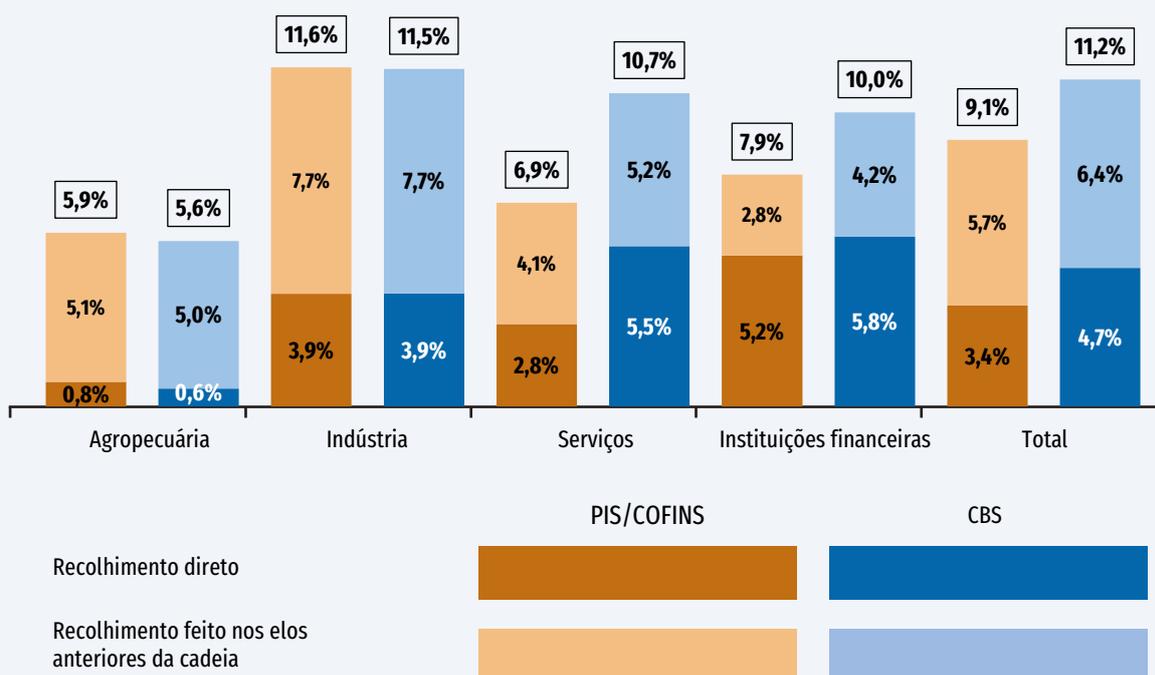
Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes diversas.

Nota 1: \* Foi somado ao crédito apresentado na tabela anterior, os créditos referentes a parcela com incidência monofásica do setor 1991, que não pode ser incluído no cálculo anterior devido a metodologia adota. \*\* Soma do recolhimento direto com o recolhimento total contém arredondamentos. Nota 2: Também foi considerada a incidência sobre a importação de insumo desses setores.

Em comparação com o PIS/COFINS, a CBS irá gerar um aumento de tributação total de 1,7 p.p. (de 9,1% para 11,2% da receita líquida) na média de todos os setores, com elevada dispersão de resultados entre eles.

O Gráfico 15 compara a tributação total resultante do PIS/COFINS com a resultante da CBS, por macrossetor.

**GRÁFICO 15 - TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS E APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DA CBS, POR MACROSETOR, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%) – ALÍQUOTA DE 12%**



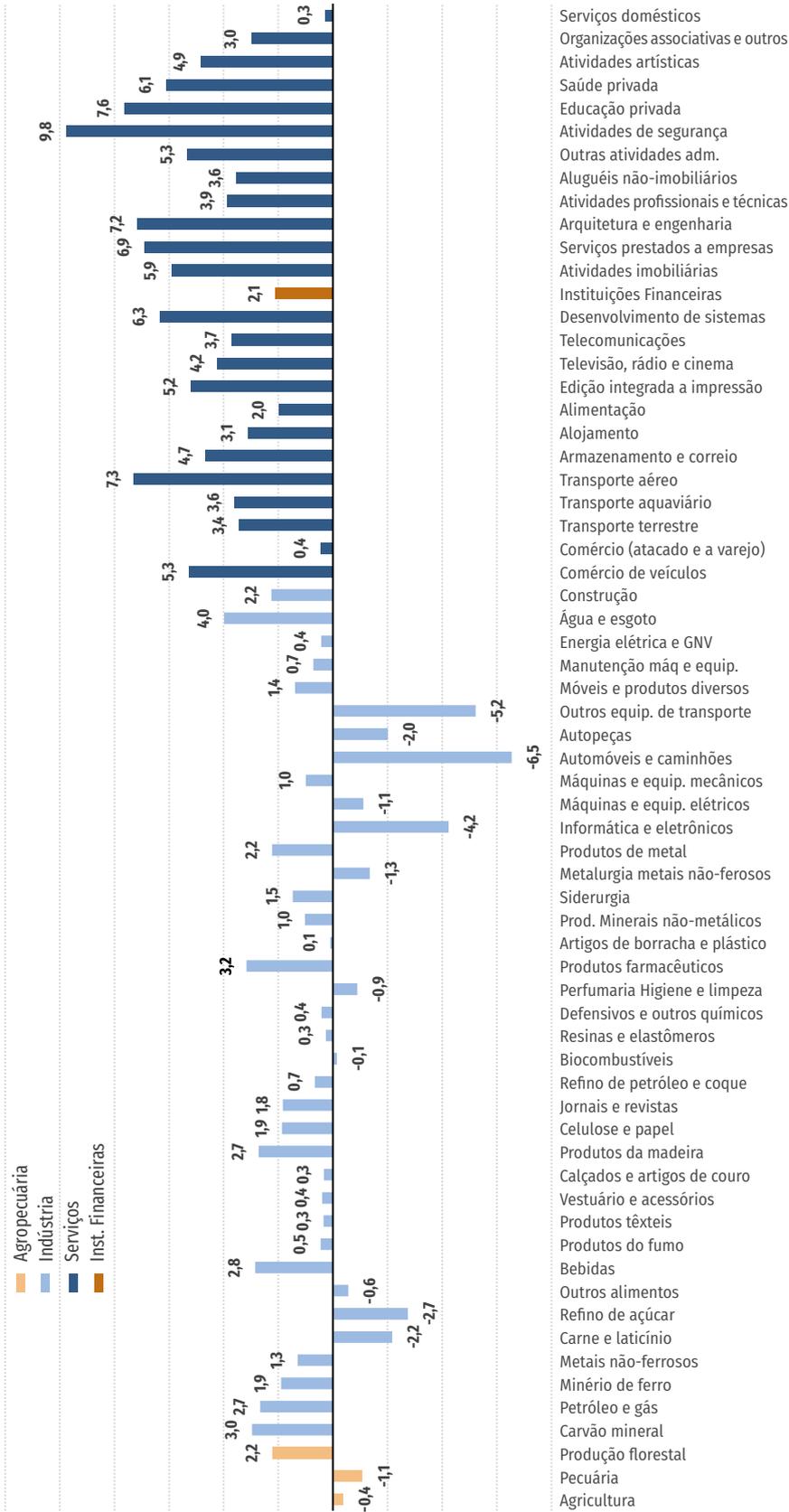
Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

No caso de Serviços, a tributação total subiria de 6,9% para 10,7%, puxada tanto pelo aumento do recolhimento direto (de 2,8% para 5,5%) como pelo aumento do recolhimento feito pelos elos anteriores da cadeia (de 4,1% para 5,2%). No caso de Instituições financeiras, haveria elevação tanto do recolhimento direto (de 5,15% para 5,8%) como do recolhimento feito pelos elos anteriores (2,8% para 4,2%), de modo que a tributação total subiria 2,1 p.p.

A Indústria apresenta manutenção do recolhimento direto, e uma pequena queda do recolhimento feito nos elos anteriores da cadeia. A tributação total do setor se mantém praticamente constante. Já no caso da Agropecuária, a redução do recolhimento direto e do recolhimento feito nos elos anteriores provocam pequena queda da tributação total (de 5,9% para 5,6%).

O Gráfico 16, na página a seguir, apresenta o resultado do impacto do CBS sobre a tributação total dos 65 setores.

**GRÁFICO 16 - VARIAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL PARA OS SETORES DA ECONOMIA, NO MODELO DE PIS/COFINS E NA CBS, EM PONTOS PERCENTUAIS (P.P.) – ALÍQUOTA DE 12%**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.  
Nota: Resultados completos são apresentados em Anexo.

Um dos setores que apresentaria maior redução na tributação total é o de Fabricação de automóveis e caminhões, com queda de 6,5 p.p.. Em contrapartida, haveria aumento da tributação total do Comércio de veículos, indicando que a CBS promove um deslocamento do momento de incidência da tributação. Os principais setores com queda da tributação total são industriais<sup>36</sup>.

Os setores com as maiores elevações da tributação total, por sua vez, são todos de Serviços. Entre os setores com maiores aumentos estão os serviços prestados a empresas (Serviços jurídicos e contábeis, Serviços de arquitetura e engenharia, e Atividades de segurança, com aumentos entre 6 a 10 p.p.). Esse aumento da tributação total, todavia, permitirá a apropriação de créditos pelos setores demandantes, ao contrário do que ocorre no modelo atual, mitigando os efeitos setoriais promovidos pelo aumento da tributação. Já os Serviços às famílias – incluindo os que apresentam elevado interesse social, como educação e saúde privadas – apresentariam aumento de cerca de 6 p.p. a 8 p.p, e seguirão sem contar com a possibilidade de geração de crédito.

## 6.2 RESULTADOS CONSIDERANDO A ALÍQUOTA DE 8,7%, NEUTRA EM TERMOS DE ARRECADAÇÃO

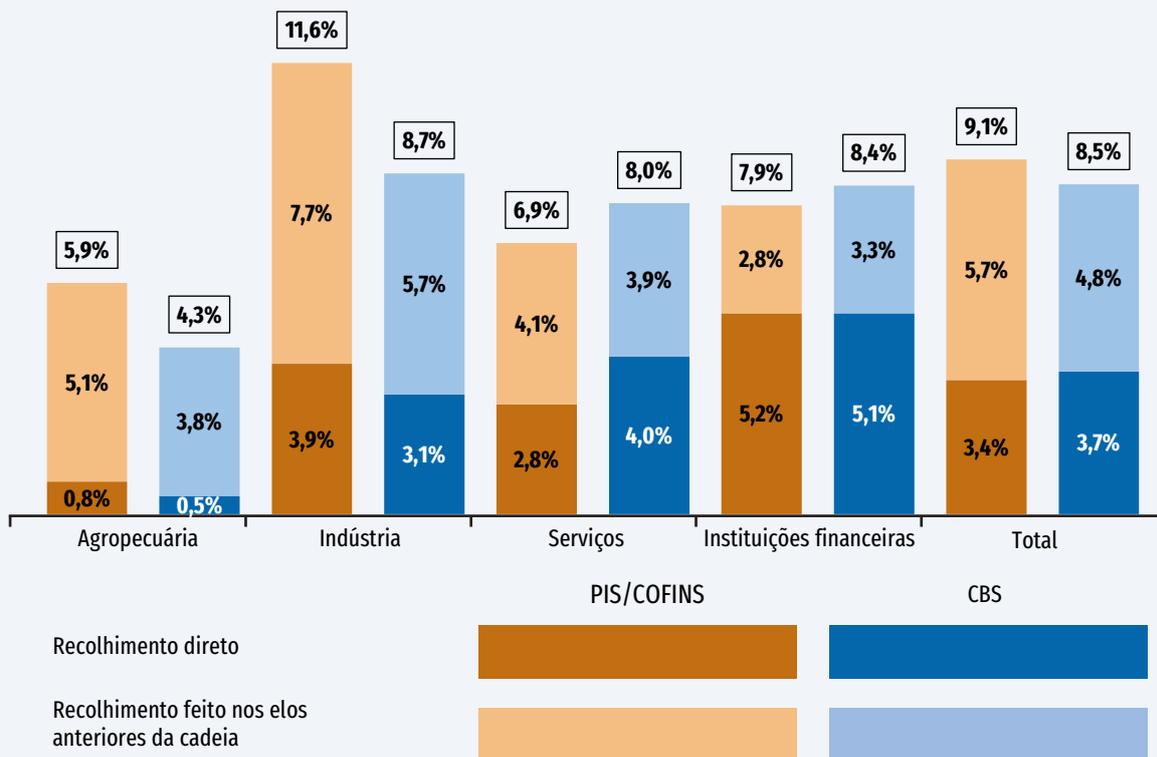
A adoção da alíquota mais baixa na CBS (de 8,7%, ao invés de 12%) provocaria a redução da tributação total média dos bens e serviços nacionais em 0,6 ponto percentual (de 9,1% para 8,5% da receita líquida).

Nesse cenário, a Indústria e a Agropecuária teriam reduções na tributação total, de 11,6% para 8,7% e de 5,9% para 4,3%, respectivamente. Nos dois casos, a queda do recolhimento feito pelos elos anteriores da cadeia é o principal fator da alteração na tributação total.

Os macrossetores de Serviços e Instituições financeiras ainda apresentariam uma elevação na tributação total, mas em magnitude inferior ao cenário com alíquota de 12%. No caso de Serviços, o aumento da tributação total decorre, principalmente, da elevação do recolhimento direto. Já para Instituições financeiras, a alteração da tributação total se deve exclusivamente ao aumento no recolhimento feito pelos elos anteriores da cadeia.

<sup>36</sup> São: Produtos de carne, laticínio e da pesca, Refino de açúcar, Metalurgia de metais não-ferrosos, Produtos de perfumaria, higiene e limpeza, Artigos de informática e eletrônicos, Máquinas e equipamentos, Automóveis, caminhões e ônibus, Peças e acessórios para veículos e Outros equipamentos de transporte.

**GRÁFICO 17 - TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS E APÓS IMPLEMENTAÇÃO DA CBS (ALÍQUOTA NEUTRA DE 8,7%), POR MACROSSETOR, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**



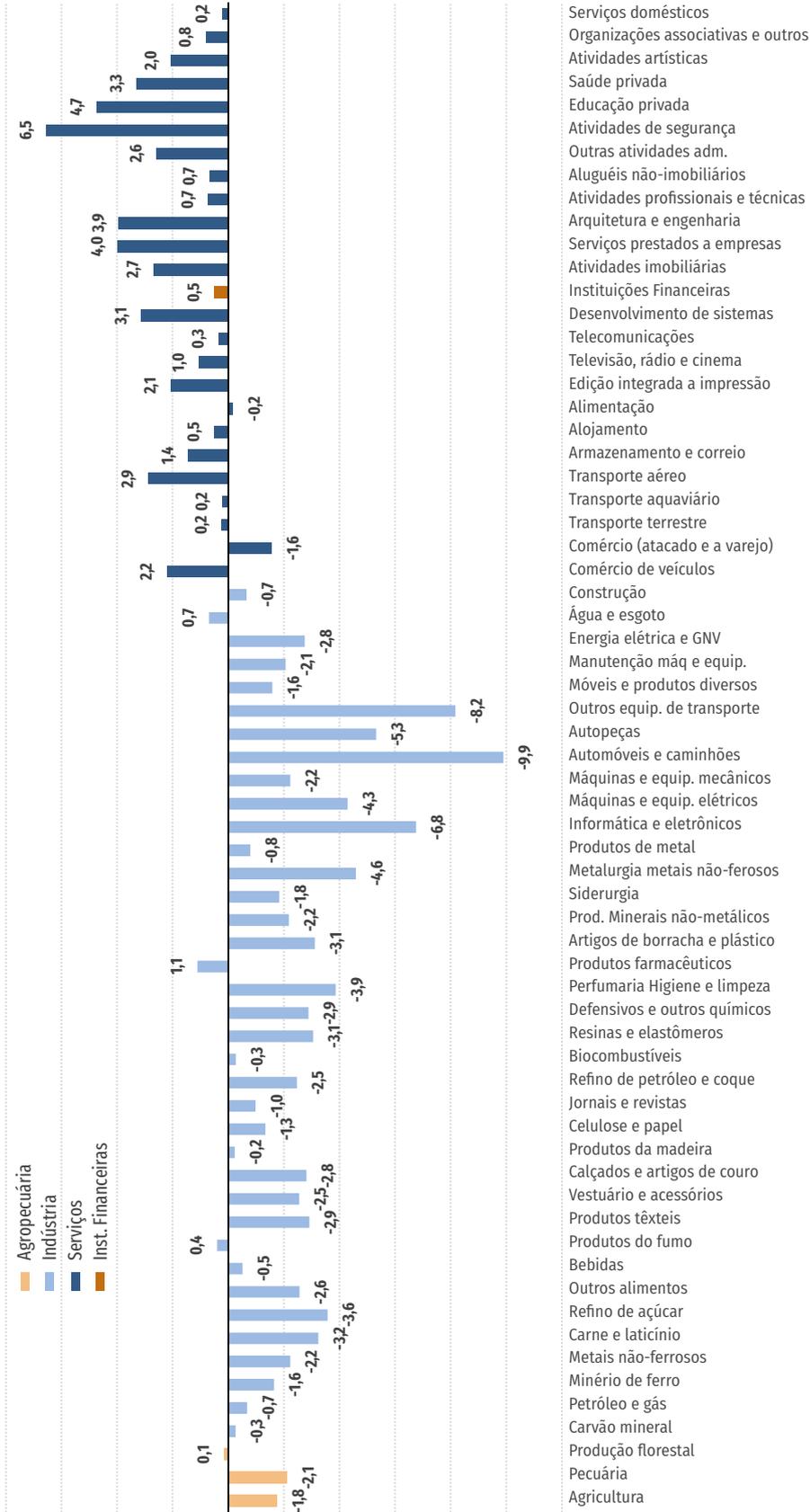
Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Os resultados para os 65 setores da matriz são apresentados no Gráfico 18.

Praticamente todos os setores industriais e agropecuários teriam redução na sua tributação total, com poucas exceções, entre as quais a indústria farmacêutica (que hoje conta com isenções de PIS/COFINS para alguns produtos) e a indústria do fumo.

Entre os Serviços, a maioria ainda apresenta elevações da tributação total, porém em magnitudes inferiores ao cenário anterior.

**GRÁFICO 18 - VARIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL PARA OS SETORES DA ECONOMIA, NO MODELO DE PIS/COFINS E NA CBS, EM PONTOS PERCENTUAIS (P.P.) - ALÍQUOTA NEUTRA DE 8,7%**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.  
Nota: Resultados completos são apresentados em Anexo.

A proposta do governo está baseada em mudanças que permitem a simplificação e racionalização do sistema de tributação, focado apenas na alteração do PIS/COFINS, passando pela adoção do regime não-cumulativo como regra geral (ainda que permaneça a cumulatividade em algumas situações) e redução do número de regimes especiais.

Alguns resultados positivos são: i) a esperada redução da insegurança jurídica derivada da imprecisão na classificação dos insumos passíveis de geração de crédito; ii) a eliminação dos créditos fictos, que, juntamente com a eliminação parcial dos resíduos tributários, promovem maior facilidade na identificação da tributação incidente sobre os produtos; e iii) tratamento isonômico entre diferentes estruturas organizacionais das cadeias produtivas dentro de um mesmo setor e entre setores.

Entretanto, os resultados do estudo demonstram que as alíquotas adotadas têm potencial de gerar um forte aumento na arrecadação, contrariando o posicionamento do governo ao indicar que a reforma deveria ser neutra para os cofres públicos. A neutralidade arrecadatória depende de se instituir alíquota significativamente menor do que aquela que está indicada no Projeto de Lei.

### **O IMPACTO DA PREMISSA DE CREDITAMENTO DE COMBUSTÍVEIS**

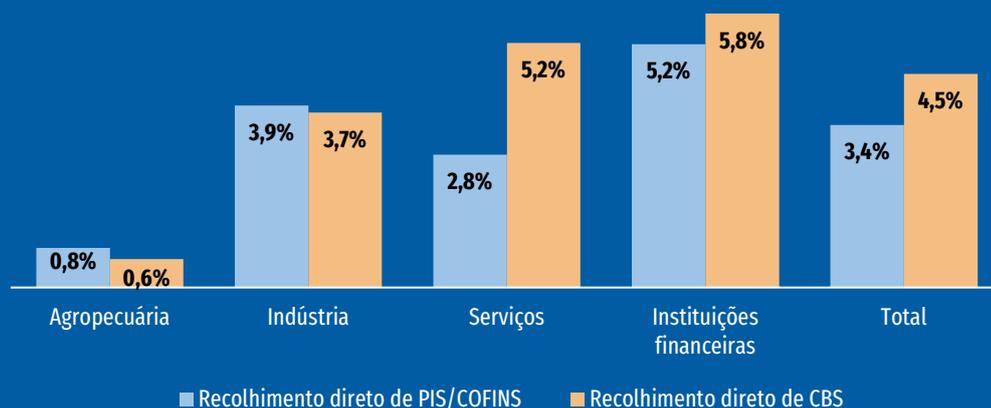
*Uma premissa do modelo de análise do impacto setorial da CBS que afeta significativamente o resultado é a da impossibilidade de creditamento de combustíveis incluídos no regime monofásico, quando utilizados no meio da cadeia produtiva, conforme previsto no PL nº 3.887/2020.*

*Caso essa hipótese fosse flexibilizada, isto é, considerando a possibilidade de creditamento de combustíveis, a elevação da arrecadação do governo seria de cerca de R\$ 80 bilhões (aproximadamente 30%)<sup>37</sup>, em relação ao atual modelo de PIS/COFINS – esse aumento seria R\$ 20 bilhões inferior ao cenário anterior (que não considera o creditamento de combustíveis).*

*No gráfico abaixo são apresentados os resultados de recolhimento direto da CBS com essa nova hipótese de creditamento de combustíveis, considerando a alíquota padrão de 12%.*

<sup>37</sup> Os resultados da tributação total abertos por 65 setores são apresentados em Anexo.

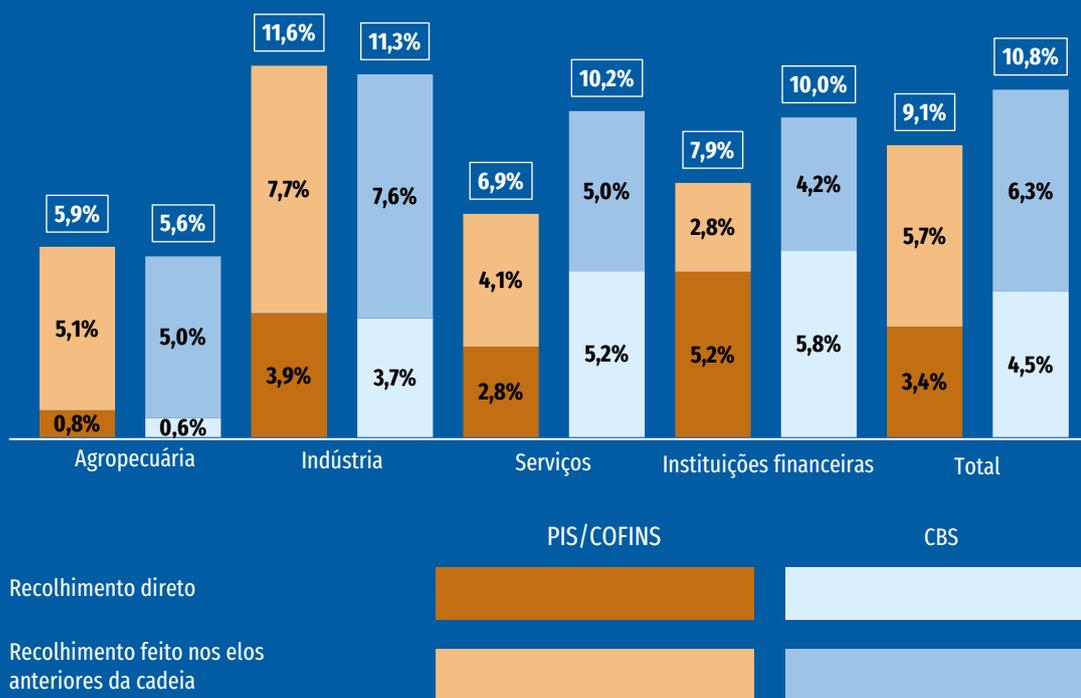
**GRÁFICO 19 - RECOLHIMENTO DIRETO (EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA) DE PIS/COFINS E DA CBS, CONSIDERANDO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL E ALÍQUOTA DE 12%, POR MACROSETOR**



Elaboração LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

*O próximo gráfico mostra a tributação total de cada macrossetor nesse cenário de creditamento de combustíveis e alíquota de 12%.*

**GRÁFICO 20 - TRIBUTAÇÃO TOTAL (EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA) DE PIS/COFINS E DA CBS, CONSIDERANDO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS E ALÍQUOTA DE 12%, POR MACROSETOR**

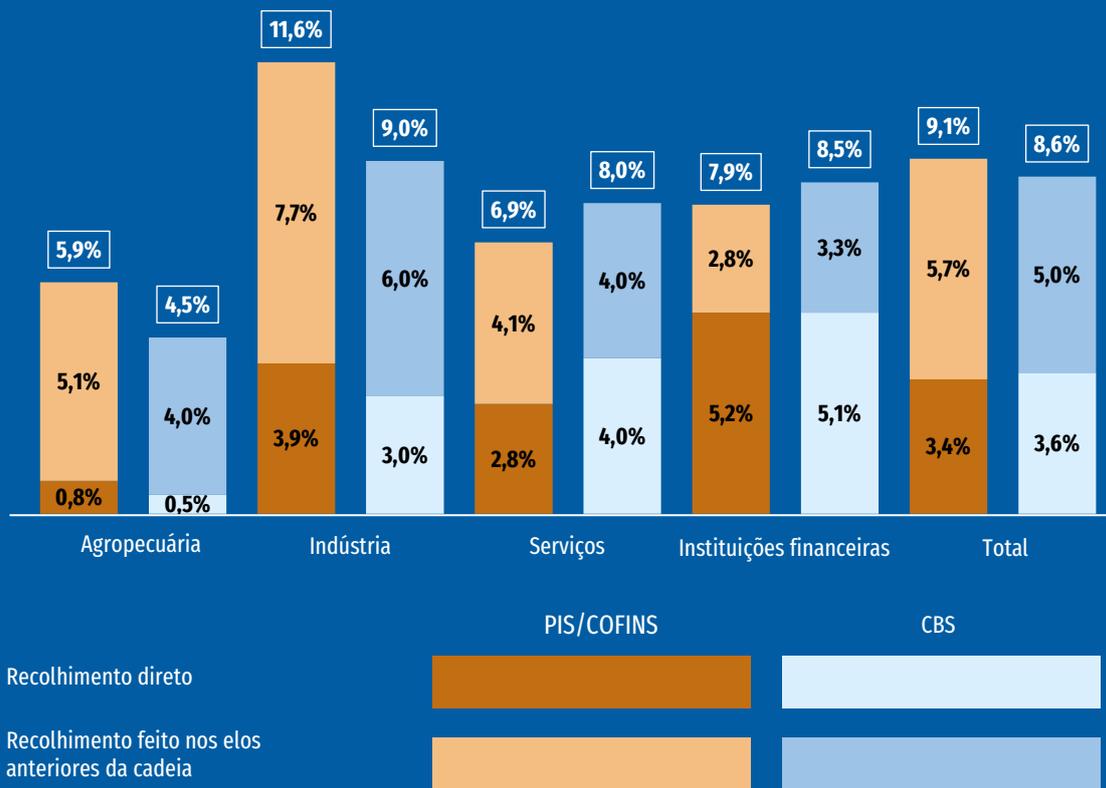


Elaboração LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Outro resultado importante é que, caso fosse possível tomar crédito nas aquisições de combustíveis, a alíquota neutra deveria ser de 9,25% (mantendo-se 5,15% para Instituições financeiras), de forma a se evitar o aumento da arrecadação (e da carga tributária global).

Com essa alíquota, a tributação total seria reduzida em 0,5 p.p. (de 9,1% para 8,6%), como destacado no gráfico abaixo. Além disso, cabe destacar a redução do recolhimento feito nos elos anteriores, na Indústria.

**GRÁFICO 21 - TRIBUTAÇÃO TOTAL (EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA) DE PIS/COFINS E DA CBS, CONSIDERANDO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS E ALÍQUOTA DE 9,25%, POR MACROSETOR**



Elaboração LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

## 7 CONCLUSÃO

O presente estudo avaliou os impactos da proposta do governo federal, que prevê a criação da CBS em substituição ao PIS/COFINS, por meio do PL nº 3.887/2020, em termos de arrecadação e de tributação total. A proposta tem como objetivo reduzir a complexidade e a ineficiência do sistema tributário, sugerindo regras mais simples e com menor número de regimes especiais e diferenciações.

De fato, a proposta do governo federal deve alcançar simplificação e racionalização parcial do sistema tributário, na medida que substitui dois tributos com diversos problemas por apenas um, mais eficiente. Tem, ainda, potencial de reduzir a insegurança jurídica e litigiosidade quando traz maior transparência e clareza nas regras. Promove um tratamento mais isonômico entre os setores e os modelos de negócio, em função da forte redução dos regimes especiais.

Entretanto, seguem existindo alguns pontos de atenção sobre o modelo proposto. O principal deles é que as alíquotas foram colocadas em patamares muito elevados, o que poderia proporcionar aumento de recolhimento direto, contrariando o objetivo anunciado pelo governo de manter a arrecadação, ou seja, não aumentar a tributária global da economia. Além disso, o sistema ainda guarda exceções importantes à regra geral, tal como a manutenção de cumulatividade em alguns setores.

O modelo como proposto no PL nº 3.887/2020 provocaria aumento da arrecadação em cerca de 40% em relação ao atualmente recolhido pelo PIS/COFINS, o que representa R\$ 100 bilhões a mais por ano.

De todo o exposto, apesar da grande complexidade do sistema atual de PIS/COFINS e da necessidade de desenvolvimento de metodologias próprias para retratar as interrelações setoriais da economia brasileira, as conclusões e resultados apresentados neste trabalho contribuem de forma importante para o aprimoramento da avaliação tanto do modelo atual de PIS/COFINS como dos impactos relacionados à sua mudança.

Os resultados indicam que a reforma proposta representa avanço importante em relação ao modelo atual, com maior simplificação, transparência e isonomia, além de diminuição significativa dos resíduos tributários e potencial redução do contencioso. No entanto, a alíquota prevista no PL é demasiadamente elevada, o que promoveria aumento de recolhimento e de carga tributária global, contrariando a intenção, anunciada pelo governo, de não promover aumento de arrecadação.

# REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020**. [2020]. Disponível em <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei nº 3.887/2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 10 set. 2020.

CCIF. **Distorções do sistema tributário**. 2016. Disponível em: <http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/05/Distorcoes-do-sistema-tributario.pdf>. Acesso em 23 mar. 2020.

MESSIAS, L.; LONGO, L.; VASCONCELOS, B. **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2019. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em: 03 ago. 2020.

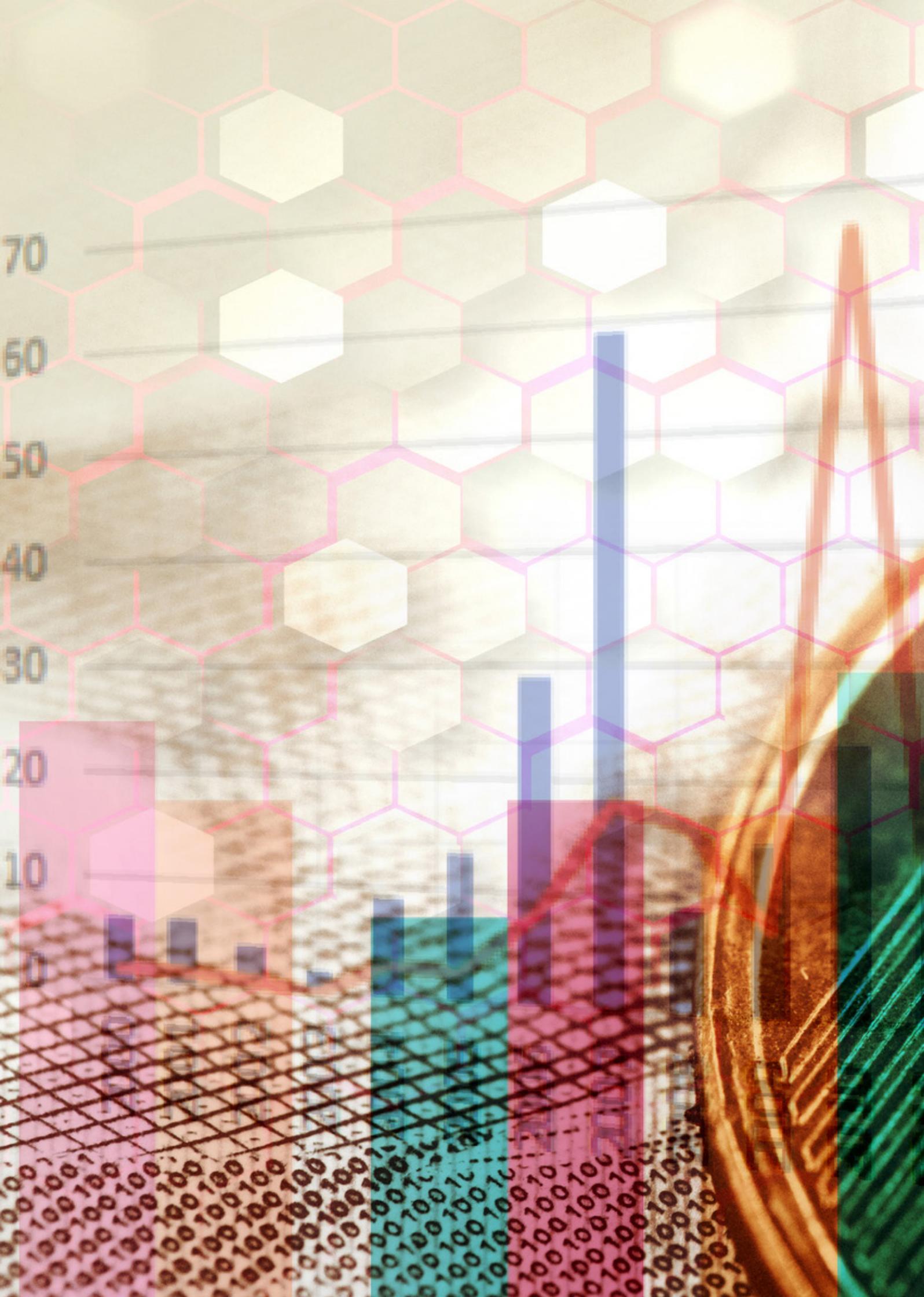
MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Reforma tributária**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria#:~:text=A%20primeira%20parte%20da%20Reforma,de%20PIS%2FPasep%20e%20Cofins>. Acesso em: 02 ago. 2020.

OECD. **Consumption tax trends 2018**: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. Paris, 2018a. DOI: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>.

OECD. **Consumption tax trends 2018**: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. Paris, 2018b. DOI: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector**. New York: W. W. Norton & Company, 2015. p. 511 – 538.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The global competitiveness report 2019**. 2019. Disponível em: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf). Acesso em: 10 set. 2020.



# ANEXO A

## CORRESPONDÊNCIAS ENTRE MACROSSECTOR, SETOR E CNAE

**QUADRO 1 - CORRESPONDÊNCIA ENTRE MACROSSECTOR, SETOR E CNAE**

Macrossetor	Setor	Descrição do setor	CNAEs consideradas
Agropecuária	191	Agricultura	0111; 0112; 0113; 0114; 0115; 0116; 0119; 0121; 0122; 0131; 0132; 0133; 0134; 0135; 0139; 0141; 0142; 0161; 0163
Agropecuária	192	Pecuária	0151; 0152; 0153; 0154; 0155; 0159; 0162; 0170
Agropecuária	280	Produção florestal	0210; 0220; 0230; 0311; 0312; 0321; 0322
Indústria	580	Carvão mineral	0500; 0810; 0891; 0892; 0893; 0899
Indústria	680	Petróleo e gás	0600; 0910; 0990
Indústria	791	Minério de ferro	0710.
Indústria	792	Metais não-ferrosos	0721; 0722; 0723; 0724; 0725; 0729
Indústria	1091	Carne e laticínio	1011; 1012; 1013; 1020; 1051; 1052; 1053
Indústria	1092	Refino de açúcar	1071; 1072
Indústria	1093	Outros alimentos	1031; 1032; 1033; 1041; 1042; 1043; 1061; 1062; 1063; 1064; 1065; 1066; 1069; 1081; 1082; 1091; 1092; 1093; 1094; 1095; 1096; 1099
Indústria	1100	Bebidas	1111; 1112; 1113; 1121; 1122
Indústria	1200	Produtos do fumo	1210; 1220
Indústria	1300	Produtos têxteis	1311; 1312; 1313; 1314; 1321; 1322; 1323; 1330; 1340; 1351; 1352; 1353; 1354; 1359
Indústria	1400	Vestuário e acessórios	1411; 1412; 1413; 1414; 1421; 1422
Indústria	1500	Calçados e artigos de couro	1510; 1521; 1529; 1531; 1532; 1533; 1539; 1540
Indústria	1600	Produtos da madeira	1621; 1622; 1623; 1629
Indústria	1700	Celulose e papel	1710; 1721; 1722; 1731; 1732; 1733; 1741; 1742; 1749
Indústria	1800	Jornais e revistas	1811; 1812; 1813; 1821; 1822; 1830
Indústria	1991	Refino de petróleo e coque	1910; 1921; 1922
Indústria	1992	Biocombustíveis	1931; 1932
Indústria	2091	Resinas e elastômeros	2011; 2012; 2013; 2014; 2019; 2021; 2022; 2029; 2031; 2032; 2033; 2040
Indústria	2092	Defensivos e outros químicos	2051; 2052; 2071; 2072; 2073; 2091; 2092; 2093; 2094; 2099
Indústria	2093	Perfumaria Higiene e limpeza	2061; 2062; 2063
Indústria	2100	Produtos farmacêuticos	2110; 2121; 2122; 2123
Indústria	2200	Artigos de borracha e plástico	2211; 2212; 2219; 2221; 2222; 2223; 2229
Indústria	2300	Prod. Minerais não-metálicos	2311; 2312; 2319; 2320; 2330; 2341; 2342; 2349; 2391; 2392; 2399
Indústria	2491	Siderurgia	2411; 2412; 2421; 2422; 2423; 2424; 2431; 2439

Macrossetor	Setor	Descrição do setor	CNAEs consideradas
Indústria	2492	Metalurgia metais não-ferrosos	2441;2442;2443;2449;2451;2452
Indústria	2500	Produtos de metal	2511;2512;2513;2521;2522;2531;2532;2539;2541;2542;2543;2550;2591;2592;2593;2999
Indústria	2600	Informática e eletrônicos	2610;2621;2622;2631;2632;2640;2651;2652;2660;2670;2680
Indústria	2700	Máquinas e equip. elétricos	2710;2721;2722;2731;2732;2733;2740;2751;2759;2790
Indústria	2800	Máquinas e equip. mecânicos	2811;2812;2813;2814;2815;2821;2822;2823;2824;2825;2829;2831;2832;2833;2840;2851;2852;2853;2854;2861;2862;2863;2864;2865;2866;2869
Indústria	2991	Automóveis e caminhões	2910;2920;2930
Indústria	2992	Autopeças	2941;2942;2943;2944;2945;2949;2950
Indústria	3000	Outros equip. de transporte	3011;3012;3031;3032;3041;3042;3050;3091;3092;3099
Indústria	3180	Móveis e produtos diversos	3101;3102;3103;3104;3211;3212;3220;3230;3240;3250;3291;3292;3299
Indústria	3300	Manutenção máq e equip.	3311;3312;3313;3314;3315;3316;3317;3319;3321;3329
Indústria	3500	Energia elétrica e GNV	3511;3512;3513;3514;3520;3530
Indústria	3680	Água e esgoto	3600;3701;3702;3811;3812;3821;3822;3831;3832;3839;3900
Indústria	4180	Construção	4110;4120;4211;4212;4213;4221;4222;4223;4291;4292;4299;4311;4312;4313;4319;4321;4322;4329;4330;4391;4399
Serviços	4500	Comércio de veículos	4511;4512;4520;4530;4541;4542;4543
Serviços	4680	Comércio (atacado e a varejo)	4611;4612;4613;4614;4615;4616;4517;4618;4619;4621;4622;4623;4631;4632;4633;4634;4635;4636;4637;4639;4641;4642;4643;4644;4645;4646;4647;4649;4651;4652;4661;4662;4663;4664;4665;4669;4671;4672;4673;4674;4679;4681;4682;4683;4684;4685;4686;4687;4689;4691;4692;4693;4711;4712;4713;4721;4722;4723;4724;4729;4731;4732;4741;4742;4743;4744;4751;4752;4753;4754;4755;4756;4757;4759;4761;4762;4763;4771;4772;4773;4774;4781;4782;4783;4784;4785;4789;4790;
Serviços	4900	Transporte terrestre	4911;4912;4921;4922;4923;4924;4929;4930;4940;4950
Serviços	5000	Transporte aquaviário	5011;5012;5021;5022;5030;5091;5099
Serviços	5100	Transporte aéreo	5111;5112;5120;5130
Serviços	5280	Armazenamento e correio	5211;5212;5221;5222;5223;5229;5232;5239;5240;5250;5310;5320
Serviços	5500	Alojamento	5510;5590
Serviços	5600	Alimentação	5611;5612;5620
Serviços	5800	Edição integrada a impressão	5811;5812;5813;5819;5821;5822;5823;5829
Serviços	5980	Televisão, rádio e cinema	5911;5912;5913;5914;5920;6010;6021;6022
Serviços	6100	Telecomunicações	6110;6120;6130;6141;6142;6143;6190
Serviços	6280	Desenvolvimento de sistemas	6201;6202;6203;6204;6209;6311;6319;6391;6399
Instituições financeiras	6480	Intermediação financeira	6410;6421;6422;6423;6424;6431;6432;6433;6434;6435;6436;6437;6438;6440;6450;6461;6462;6463;6470;6491;6492;6493;6499;6511;6512;6520;6530;6541;6542;6550;6611;6612;6613;6619;6621;6622;6629;6630
Serviços	6800	Atividades imobiliárias	6810;6821;6822

Macrossetor	Setor	Descrição do setor	CNAEs consideradas
Serviços	6980	Serviços prestados a empresas	6911;6912;6920;7010;7020
Serviços	7180	Arquitetura e engenharia	7111;7112;7119;7120;7210;7220
Serviços	7380	Atividades profissionais e técnicas	7311;7312;7319;7320;7410;7420;7490;7500
Serviços	7700	Aluguéis não-imobiliários	7711;7719;7721;7722;7723;7729;7731;7732;7733;7739;7740
Serviços	7880	Outras atividades adm.	7810;7820;7830;7911;7912;7990;8111;8112;8121;8122;8129;8130;8211;8219;8220;8230;8291;8292;8299
Serviços	8000	Atividades de segurança	8011;8012;8020;8030
Serviços	8592	Educação privada	8511;8512;8513;8520;8531;8532;8433;8541;8542;8550;8591;8592;8593;8599;8511;8512;8513;8520;8531;8532;8533;8541;8542;8550;8591;8592;8593;8599
Serviços	8692	Saúde privada	8610;8621;8622;8630;8640;8650;8660;8690;8711;8712;8720;8730;8800
Serviços	9080	Atividades artísticas	9001;9002;9003;9101;9102;9103;9200;9311;9312;9313;9319;9321;9329
Serviços	9480	Organizações associativas e outros	9411;9412;9420;9430;9491;9492;9493;9499;9511;9512;9521;9529;9601;9602;9603;9609
Serviços	9700	Serviços domésticos	9.700

Elaboração: LCA Consultores.

## ANEXO B

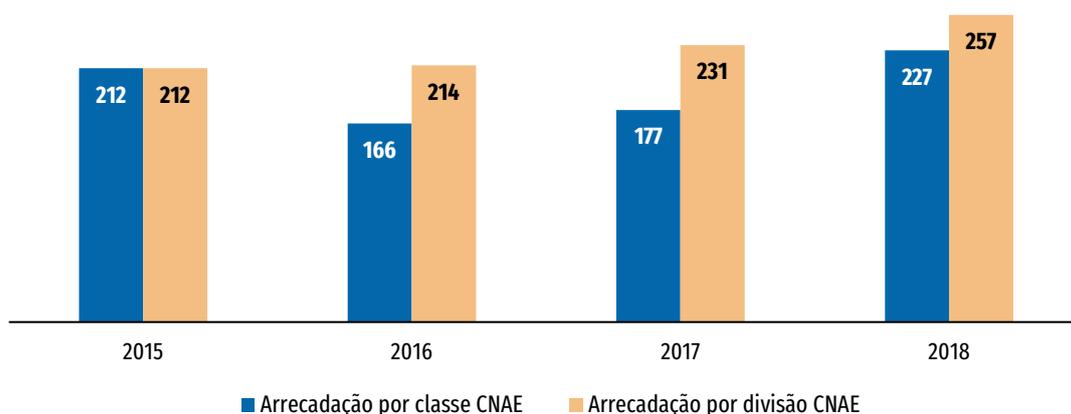
### COMPARAÇÃO DOS DADOS DA RFB, DE 2015 A 2018

Conforme foi apresentado na seção 4 de metodologia, a RFB disponibilizou o dado de arrecadação e receita por CNAE, entre 2016 e 2018, após o início deste estudo.

Foi feita uma análise desses dados para avaliar a atualização dos dados. Entretanto, a comparação da soma das arrecadações de PIS/COFINS desagregada por CNAE e enquadramento fiscal da base disponibilizada recentemente não estão condizentes com os valores de arrecadação de PIS/COFINS divulgados pela própria RFB em outras bases de dados disponíveis<sup>38</sup>, conforme demonstrado gráfico abaixo.

Isso ocorre porque como a base de dados original da RFB referente 2016 a 2018 traz informações desagregadas por CNAE 4 dígitos (a base anterior, com dados até 2015, desagregava em CNAE a 3 dígitos), um montante significativo de linhas fica com quantidade de CNPJs inferior a 5, o que, por questões de sigilo, impede a divulgação da informação – essa omissão ocasionou a inconsistência entre essa base e a referente ao período 2011-2015. Como a base disponibilizada possui inconsistências que afetam o resultado, optou-se por manter a estimativa com base nos dados de 2015.

**GRÁFICO 1 - COMPARAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE PIS/COFINS DAS BASES DA RFB (R\$ BILHÕES), DE 2015 A 2018**



Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.  
Elaboração: LCA Consultores.

<sup>38</sup> A arrecadação da base por CNAE e enquadramento tributário foi comparada com os dados de arrecadação por divisão CNAE divulgados pela RFB, disponível em [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-divisao-economica-da-ctae/copy\\_of\\_nova-proposta](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-divisao-economica-da-ctae/copy_of_nova-proposta). Acesso em 05/11/2020.

## ANEXO C

### DADOS DE ARRECADAÇÃO POR SETOR

**TABELA 1 - DISTRIBUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE PIS/COFINS E CBS, POR SETOR**

Macrossetor	Setor	Arrecadação de PIS/COFINS (R\$ mi)	Arrecadação de CBS (R\$ mi)	Variação na arrecadação: PIS/COFINS x CBS (R\$ mi)	Variação na arrecadação: PIS/COFINS x CBS (%)
Agropecuária	Agricultura	203	16	-187	-92,10%
Agropecuária	Pecuária	101	0	-101	-100,00%
Agropecuária	Produção florestal	226	370	144	63,90%
Indústria	Carvão mineral	413	783	369	89,30%
Indústria	Petróleo e gás	1.032	595	-437	-42,40%
Indústria	Minério de ferro	534	350	-184	-34,50%
Indústria	Metais não-ferrosos	116	104	-12	-10,30%
Indústria	Carne e laticínio	831	0	-831	-100,00%
Indústria	Refino de açúcar	11	0	-11	-100,00%
Indústria	Outros alimentos	4.284	4.121	-163	-3,80%
Indústria	Bebidas	3.019	4.581	1.562	51,70%
Indústria	Produtos do fumo	1.973	2.251	278	14,10%
Indústria	Produtos têxteis	1.819	1.958	139	7,60%
Indústria	Vestuário e acessórios	1.968	2.004	36	1,80%
Indústria	Calçados e artigos de couro	1.002	1.107	105	10,50%
Indústria	Produtos da madeira	561	906	345	61,50%
Indústria	Celulose e papel	1.591	1.648	56	3,50%
Indústria	Jornais e revistas	478	676	198	41,30%
Indústria	Refino de petróleo e coque	34.088	31.170	-2.918	-8,60%
Indústria	Biocombustíveis	1.334	777	-557	-41,80%
Indústria	Resinas e elastômeros	1.858	3.067	1.208	65,00%
Indústria	Defensivos e outros químicos	2.906	2.386	-520	-17,90%
Indústria	Perfumaria Higiene e limpeza	1.761	1.209	-552	-31,40%
Indústria	Produtos farmacêuticos	2.015	3.273	1.258	62,40%
Indústria	Artigos de borracha e plástico	3.654	3.049	-605	-16,60%
Indústria	Prod. Minerais não-metálicos	2.324	2.506	181	7,80%
Indústria	Siderurgia	1.812	2.214	402	22,20%
Indústria	Metalurgia metais não-ferrosos	1.185	495	-689	-58,20%
Indústria	Produtos de metal	2.445	3.654	1.209	49,40%
Indústria	Informática e eletrônicos	5.825	0	-5.825	-100,00%
Indústria	Máquinas e equip. elétricos	2.355	1.601	-755	-32,00%
Indústria	Máquinas e equip. mecânicos	4.496	4.337	-159	-3,50%
Indústria	Automóveis e caminhões	6.446	1.136	-5.310	-82,40%

Macrossetor	Setor	Arrecadação de PIS/COFINS (R\$ mi)	Arrecadação de CBS (R\$ mi)	Varição na arrecadação: PIS/COFINS x CBS (R\$ mi)	Varição na arrecadação: PIS/COFINS x CBS (%)
Indústria	Autopeças	4.942	2.657	-2.285	-46,20%
Indústria	Outros equip. de transporte	1.314	278	-1.036	-78,80%
Indústria	Móveis e produtos diversos	1.816	2.120	304	16,80%
Indústria	Manutenção máq e equip.	590	693	103	17,40%
Indústria	Energia elétrica e GNV	17.429	20.317	2.889	16,60%
Indústria	Água e esgoto	2.531	4.415	1.883	74,40%
Indústria	Construção	8.878	19.982	11.104	125,10%
Serviços	Comércio de veículos	3.776	11.937	8.161	216,10%
Serviços	Comércio (atacado e a varejo)	46.491	57.690	11.199	24,10%
Serviços	Transporte terrestre	5.791	13.380	7.589	131,00%
Serviços	Transporte aquaviário	430	1.056	625	145,30%
Serviços	Transporte aéreo	686	3.399	2.713	395,80%
Serviços	Armazenamento e correio	3.234	6.471	3.236	100,10%
Serviços	Alojamento	906	1.603	697	76,90%
Serviços	Alimentação	2.419	4.121	1.702	70,30%
Serviços	Edição integrada a impressão	422	1.426	1.003	237,50%
Serviços	Televisão, rádio e cinema	1.654	2.756	1.102	66,60%
Serviços	Telecomunicações	5.738	7.488	1.750	30,50%
Serviços	Desenvolvimento de sistemas	3.556	9.754	6.197	174,30%
Instituições financeiras	Intermediação financeira	29.366	33.057	3.691	12,60%
Serviços	Atividades imobiliárias	2.995	7.402	4.407	147,20%
Serviços	Serviços prestados a empresas	2.383	10.013	7.631	320,30%
Serviços	Arquitetura e engenharia	1.417	5.980	4.563	322,10%
Serviços	Atividades profissionais e técnicas	1.649	2.700	1.051	63,70%
Serviços	Aluguéis não-imobiliários	1.377	2.619	1.242	90,20%
Serviços	Outras atividades adm.	8.459	17.760	9.301	109,90%
Serviços	Atividades de segurança	293	3.983	3.691	1260,50%
Serviços	Educação privada	1.365	10.354	8.989	658,70%
Serviços	Saúde privada	3.117	11.344	8.228	264,00%
Serviços	Atividades artísticas	472	1.225	753	159,50%
Serviços	Organizações associativas e outros	891	2.097	1.206	135,40%
Serviços	Serviços domésticos	0	0	0	17,70%
<b>TOTAL</b>		<b>261.055</b>	<b>362.419</b>	<b>101.364</b>	<b>38,80%</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de diversas fontes.

## ANEXO D

### RESULTADOS SETORIAIS SOBRE RECOLHIMENTO

**TABELA 1 - RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS E DE CBS, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%), POR SETOR**

Macrossetor	Setor	Recolhimento direto de PIS/COFINS (A)	Recolhimento direto de CBS - Cenário 1, alíquota de 12% (B)	Varição em pontos percentuais (B-A)	Recolhimento direto de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Varição em pontos percentuais (C-A)
Agropecuária	Agricultura	0,50%	0,04%	-0,46	0,05%	-0,45
Agropecuária	Pecuária	0,70%	0,00%	-0,70	0,00%	-0,70
Agropecuária	Produção florestal	3,60%	5,90%	2,30	4,30%	0,70
Indústria	Carvão mineral	2,60%	5,50%	2,90	4,00%	1,40
Indústria	Petróleo e gás	4,20%	5,70%	1,50	4,10%	-0,10
Indústria	Minério de ferro	4,40%	4,90%	0,50	3,50%	-0,90
Indústria	Metais não-ferrosos	3,60%	4,80%	1,20	3,40%	-0,20
Indústria	Carne e laticínio	0,40%	0,00%	-0,40	0,00%	-0,40
Indústria	Refino de açúcar	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,00
Indústria	Outros alimentos	1,70%	1,90%	0,20	1,40%	-0,30
Indústria	Bebidas	2,80%	4,90%	2,10	3,50%	0,70
Indústria	Produtos do fumo	27,80%	31,90%	4,10	32,70%	4,90
Indústria	Produtos têxteis	3,80%	4,30%	0,50	3,10%	-0,70
Indústria	Vestuário e acessórios	4,30%	4,60%	0,30	3,50%	-0,80
Indústria	Calçados e artigos de couro	4,50%	5,20%	0,70	3,80%	-0,70
Indústria	Produtos da madeira	2,60%	4,70%	2,10	3,50%	0,90
Indústria	Celulose e papel	2,70%	4,10%	1,40	3,00%	0,30
Indústria	Jornais e revistas	3,00%	4,70%	1,70	3,50%	0,50
Indústria	Refino de petróleo e coque	11,30%	10,60%	-0,70	10,50%	-0,80
Indústria	Biocombustíveis	4,50%	6,30%	1,80	7,30%	2,80
Indústria	Resinas e elastômeros	1,30%	2,40%	1,10	1,70%	0,40
Indústria	Defensivos e outros químicos	3,00%	3,00%	0,00	2,10%	-0,90
Indústria	Perfumaria Higiene e limpeza	4,30%	3,10%	-1,20	2,30%	-2,00
Indústria	Produtos farmacêuticos	2,70%	4,20%	1,50	4,00%	1,30
Indústria	Artigos de borracha e plástico	3,20%	3,00%	-0,20	2,20%	-1,00
Indústria	Prod. Minerais não-metálicos	3,10%	4,00%	0,90	2,90%	-0,20
Indústria	Siderurgia	2,10%	3,40%	1,30	2,40%	0,30
Indústria	Metalurgia metais não-ferrosos	3,20%	2,50%	-0,70	1,80%	-1,40

Macrossetor	Setor	Recolhimento direto de PIS/COFINS (A)	Recolhimento direto de CBS - Cenário 1, alíquota de 12% (B)	Varição em pontos percentuais (B-A)	Recolhimento direto de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Varição em pontos percentuais (C-A)
Indústria	Produtos de metal	2,50%	4,10%	1,60	3,00%	0,50
Indústria	Informática e eletrônicos	7,10%	0,00%	-7,10	0,00%	-7,10
Indústria	Máquinas e equip. elétricos	4,00%	2,80%	-1,20	2,00%	-2,00
Indústria	Máquinas e equip. mecânicos	3,70%	4,00%	0,30	2,90%	-0,80
Indústria	Automóveis e caminhões	8,10%	2,00%	-6,10	1,40%	-6,70
Indústria	Autopeças	5,10%	3,10%	-2,00	2,30%	-2,80
Indústria	Outros equip. de transporte	6,10%	2,00%	-4,10	1,40%	-4,70
Indústria	Móveis e produtos diversos	4,10%	5,10%	1,00	3,80%	-0,30
Indústria	Manutenção máq e equip.	2,90%	3,50%	0,60	2,70%	-0,20
Indústria	Energia elétrica e GNV	4,10%	4,70%	0,60	3,40%	-0,70
Indústria	Água e esgoto	4,10%	7,40%	3,30	5,40%	1,30
Indústria	Construção	2,00%	2,10%	0,10	1,60%	-0,40
Serviços	Comércio de veículos	2,20%	7,00%	4,80	5,20%	3,00
Serviços	Comércio (atacado e a varejo)	4,40%	4,00%	-0,40	3,10%	-1,30
Serviços	Transporte terrestre	1,90%	4,50%	2,60	3,30%	1,40
Serviços	Transporte aquaviário	2,10%	5,60%	3,50	4,10%	2,00
Serviços	Transporte aéreo	1,40%	7,30%	5,90	5,20%	3,80
Serviços	Armazenamento e correio	2,90%	6,00%	3,10	4,40%	1,50
Serviços	Alojamento	3,10%	5,60%	2,50	4,20%	1,10
Serviços	Alimentação	2,50%	4,20%	1,70	3,30%	0,80
Serviços	Edição integrada a impressão	1,60%	5,90%	4,30	4,30%	2,70
Serviços	Televisão, rádio e cinema	3,20%	5,80%	2,60	4,20%	1,00
Serviços	Telecomunicações	3,00%	4,30%	1,30	3,10%	0,10
Serviços	Desenvolvimento de sistemas	2,70%	7,60%	4,90	5,50%	2,80
Instituições financeiras	Intermediação financeira	5,20%	5,80%	0,60	5,10%	-0,10
Serviços	Atividades imobiliárias	3,60%	8,80%	5,20	6,40%	2,80
Serviços	Serviços prestados a empresas	1,70%	7,30%	5,60	5,40%	3,70
Serviços	Arquitetura e engenharia	1,90%	7,90%	6,00	5,80%	3,90
Serviços	Atividades profissionais e técnicas	2,70%	4,50%	1,80	3,30%	0,60
Serviços	Aluguéis não-imobiliários	2,70%	5,50%	2,80	4,10%	1,40

Macrossetor	Setor	Recolhimento direto de PIS/COFINS (A)	Recolhimento direto de CBS - Cenário 1, alíquota de 12% (B)	Varição em pontos percentuais (B-A)	Recolhimento direto de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Varição em pontos percentuais (C-A)
Serviços	Outras atividades adm.	2,20%	6,90%	4,70	5,00%	2,80
Serviços	Atividades de segurança	0,70%	10,00%	9,30	7,30%	6,60
Serviços	Educação privada	1,00%	7,60%	6,60	5,60%	4,60
Serviços	Saúde privada	1,30%	5,10%	3,80	3,70%	2,40
Serviços	Atividades artísticas	2,00%	5,50%	3,50	4,00%	2,00
Serviços	Organizações associativas e outros	1,20%	2,90%	1,70	2,20%	1,00
Serviços	Serviços domésticos	1,70%	2,00%	0,30	1,90%	0,20
<b>TOTAL</b>		<b>3,40%</b>	<b>4,70%</b>	<b>1,30</b>	<b>3,70%</b>	<b>0,30</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de diversas fontes.

## ANEXO E

### RESULTADOS SETORIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO TOTAL

**TABELA 1 - TRIBUTAÇÃO TOTAL EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%), POR SETOR**

Macrossetor	Setor	Tributação total de PIS/COFINS (A)	Tributação total de CBS - Cenário 1; alíquota de 12% (B)	Variação em pontos percentuais (B - A)	Tributação total de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Variação em pontos percentuais (C-A)
Agropecuária	Agricultura	6,10%	5,70%	-0,40	4,40%	-1,70
Agropecuária	Pecuária	5,40%	4,30%	-1,10	3,30%	-2,10
Agropecuária	Produção florestal	5,80%	8,00%	2,20	6,00%	0,20
Indústria	Carvão mineral	9,60%	12,50%	2,90	9,30%	-0,30
Indústria	Petróleo e gás	9,80%	12,50%	2,70	9,20%	-0,60
Indústria	Minério de ferro	11,80%	13,70%	1,90	10,10%	-1,70
Indústria	Metais não-ferrosos	12,50%	13,80%	1,30	10,30%	-2,20
Indústria	Carne e laticínio	6,60%	4,40%	-2,20	3,30%	-3,30
Indústria	Refino de açúcar	6,40%	3,70%	-2,70	2,80%	-3,60
Indústria	Outros alimentos	8,40%	7,80%	-0,60	5,80%	-2,60
Indústria	Bebidas	9,60%	12,40%	2,80	9,10%	-0,50
Indústria	Produtos do fumo	34,70%	35,20%	0,50	35,10%	0,40
Indústria	Produtos têxteis	11,70%	12,10%	0,40	8,80%	-2,90
Indústria	Vestuário e acessórios	11,00%	11,40%	0,40	8,40%	-2,60
Indústria	Calçados e artigos de couro	11,50%	11,80%	0,30	8,70%	-2,80
Indústria	Produtos da madeira	8,70%	11,40%	2,70	8,50%	-0,20
Indústria	Celulose e papel	10,10%	12,00%	1,90	8,70%	-1,40
Indústria	Jornais e revistas	9,20%	11,00%	1,80	8,20%	-1,00
Indústria	Refino de petróleo e coque	21,90%	22,60%	0,70	19,50%	-2,40
Indústria	Biocombustíveis	11,10%	10,90%	-0,20	10,80%	-0,30
Indústria	Resinas e elastômeros	12,00%	12,30%	0,30	9,00%	-3,00
Indústria	Defensivos e outros químicos	11,80%	12,20%	0,40	8,90%	-2,90
Indústria	Perfumaria Higiene e limpeza	12,80%	11,90%	-0,90	8,90%	-3,90
Indústria	Produtos farmacêuticos	8,00%	11,20%	3,20	8,80%	0,80
Indústria	Artigos de borracha e plástico	11,90%	12,00%	0,10	8,80%	-3,10
Indústria	Prod. Minerais não-metálicos	11,20%	12,20%	1,00	9,00%	-2,20
Indústria	Siderurgia	10,70%	12,20%	1,50	8,90%	-1,80
Indústria	Metalurgia metais não-ferrosos	13,30%	12,00%	-1,30	8,80%	-4,50

Macrossetor	Setor	Tributação total de PIS/COFINS (A)	Tributação total de CBS - Cenário 1; alíquota de 12% (B)	Varição em pontos percentuais (B - A)	Tributação total de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Varição em pontos percentuais (C-A)
Indústria	Produtos de metal	9,20%	11,40%	2,20	8,40%	-0,80
Indústria	Informática e eletrônicos	13,60%	9,30%	-4,30	6,80%	-6,80
Indústria	Máquinas e equip. elétricos	12,90%	11,80%	-1,10	8,60%	-4,30
Indústria	Máquinas e equip. mecânicos	11,00%	12,00%	1,00	8,70%	-2,30
Indústria	Automóveis e caminhões	18,90%	12,40%	-6,50	9,00%	-9,90
Indústria	Autopeças	14,20%	12,20%	-2,00	8,90%	-5,30
Indústria	Outros equip. de transporte	16,10%	10,90%	-5,20	8,00%	-8,10
Indústria	Móveis e produtos diversos	10,00%	11,40%	1,40	8,40%	-1,60
Indústria	Manutenção máq e equip.	10,30%	11,00%	0,70	8,20%	-2,10
Indústria	Energia elétrica e GNV	11,50%	11,90%	0,40	8,70%	-2,80
Indústria	Água e esgoto	8,30%	12,30%	4,00	9,00%	0,70
Indústria	Construção	8,70%	11,00%	2,30	8,10%	-0,60
Serviços	Comércio de veículos	6,40%	11,70%	5,30	8,60%	2,20
Serviços	Comércio (atacado e a varejo)	7,70%	8,20%	0,50	6,20%	-1,50
Serviços	Transporte terrestre	11,10%	14,60%	3,50	11,40%	0,30
Serviços	Transporte aquaviário	9,20%	12,80%	3,60	9,40%	0,20
Serviços	Transporte aéreo	12,80%	20,10%	7,30	15,70%	2,90
Serviços	Armazenamento e correio	7,60%	12,20%	4,60	9,00%	1,40
Serviços	Alojamento	7,30%	10,40%	3,10	7,80%	0,50
Serviços	Alimentação	6,90%	8,90%	2,00	6,80%	-0,10
Serviços	Edição integrada a impressão	6,60%	11,90%	5,30	8,70%	2,10
Serviços	Televisão, rádio e cinema	7,70%	11,90%	4,20	8,70%	1,00
Serviços	Telecomunicações	8,70%	12,40%	3,70	9,10%	0,40
Serviços	Desenvolvimento de sistemas	5,70%	12,00%	6,30	8,80%	3,10
Instituições financeiras	Intermediação financeira	7,90%	10,00%	2,10	8,40%	0,50
Serviços	Atividades imobiliárias	6,10%	12,10%	6,00	8,80%	2,70
Serviços	Serviços prestados a empresas	4,30%	11,20%	6,90	8,30%	4,00
Serviços	Arquitetura e engenharia	4,90%	12,10%	7,20	8,80%	3,90
Serviços	Atividades profissionais e técnicas	7,90%	11,70%	3,80	8,60%	0,70
Serviços	Aluguéis não-imobiliários	7,70%	11,30%	3,60	8,40%	0,70

Macrossetor	Setor	Tributação total de PIS/COFINS (A)	Tributação total de CBS - Cenário 1; alíquota de 12% (B)	Variação em pontos percentuais (B - A)	Tributação total de CBS - Alíquota neutra (8,7%) (C)	Variação em pontos percentuais (C-A)
Serviços	Outras atividades adm.	5,00%	10,40%	5,40	7,60%	2,60
Serviços	Atividades de segurança	2,40%	12,10%	9,70	8,90%	6,50
Serviços	Educação privada	3,40%	11,10%	7,70	8,20%	4,80
Serviços	Saúde privada	4,40%	10,50%	6,10	7,70%	3,30
Serviços	Atividades artísticas	6,00%	10,90%	4,90	8,00%	2,00
Serviços	Organizações associativas e outros	5,70%	8,70%	3,00	6,50%	0,80
Serviços	Serviços domésticos	1,70%	2,00%	0,30	1,90%	0,20
<b>TOTAL</b>		<b>9,10%</b>	<b>11,10%</b>	<b>2,00</b>	<b>8,50%</b>	<b>-0,60</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de diversas fontes.

# ANEXO F

## METODOLOGIA PARA ESTIMATIVA DE RECOLHIMENTO DIRETO, RESÍDUO E TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS

### RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS

Devido à complexidade do cálculo setorial com base na legislação de PIS/COFINS, optou-se por utilizar dados de arrecadação setorial divulgados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Foi utilizada como principal fonte de dados a base de arrecadação dos tributos federais por setor (Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE – a três dígitos), unidade da federação e por enquadramento de Imposto de Renda (Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Imune/Isentas do IRPJ) para 2015 (último ano disponível com esses dados e abertura quando o trabalho começou a ser feito)<sup>39</sup>.

A partir desses dados foram necessárias duas etapas para calcular o recolhimento direto de PIS/COFINS como porcentagem da receita líquida, por setor:

1. A primeira etapa foi calcular a receita líquida<sup>40</sup>.

O cálculo foi feito subtraindo da receita bruta – informada na base de dados – o total de PIS/COFINS, IPI, ICMS, outros tributos federais e exportações.

- Os dados de PIS/COFINS, IPI, outros tributos e exportações, por setor, constam da mesma base de dados da RFB.
- Já a arrecadação de ICMS por setor foi estimada a partir de dados de arrecadação do Brasil divulgados pelo Estado de São Paulo<sup>41</sup> e a distribuição da arrecadação de ICMS entre os setores calculada a partir dos dados das Tabelas de Recursos e Usos (TRU – abertura em 68 setores)<sup>42</sup> das Contas Nacionais de 2015, divulgadas pelo IBGE<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-informacoes-e-graficos-setoriais-2009-a-2018>. Acesso em: 17 de setembro de 2020. Durante a realização do estudo, a RFB disponibilizou atualização da base de dados até 2018.

<sup>40</sup> O método de cálculo do recolhimento direto de PIS/COFINS com base na receita líquida é oportuno porque, posteriormente, facilitará a comparação com os resultados da CBS, uma vez que a receita líquida é a base de incidência da CBS.

<sup>41</sup> Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatórios-da-Receita-Tributária.aspx#>. Acesso em: 16 de setembro de 2020.

<sup>42</sup> Não foram considerados os setores relacionados a serviços do governo: 8400 - Serviços coletivos da administração pública e previdência social; 8591 – Educação pública; 8691 – Saúde pública.

<sup>43</sup> Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 18 de setembro de 2020.

Assim, a receita líquida para cada setor  $i$  considerado foi calculada a partir da seguinte fórmula:

**FIGURA 1 - CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA**

$$\begin{aligned}
 \text{Receita líquida}_i = & \text{Receita Bruta}_i^{RFB} - \text{Exportações}_i^{RFB} - \text{PIS/COFINS}_i^{RFB} - \text{IPI}_i^{RFB} \\
 & - \text{outros tributos}_i^{RFB} - (\text{ICMS}_{total} * \text{Participação. ICMS}_i^{TRU})
 \end{aligned}$$

2. A segunda etapa consistiu em dividir o dado de recolhimento de PIS/COFINS, consolidado nos 65 setores da abertura das Contas Nacionais, pela receita líquida calculada na primeira etapa.

Como foi utilizado o dado de arrecadação efetiva, o resultado já contempla a existência dos regimes especiais atualmente em vigor, além das diferenças entre tipos de enquadramento de PIS/COFINS e estruturas de custo dos setores.

Abaixo, é apresentada tabela com um resumo dos principais dados por macrossetor.

**TABELA 1 - SÍNTESE DOS DADOS UTILIZADOS NO CÁLCULO DO RECOLHIMENTO DIRETO DE PIS/COFINS, POR MACROSSETOR**

	Receita líquida	Recolhimento direto de PIS/COFINS	
	(R\$100.000)	(R\$100.000)	(% Receita líquida)
Agropecuária	535.668	4.485	0,8%
Indústria	28.959.430	1.115.767	3,9%
Serviços	29.978.407	843.551	2,8%
Instituições financeiras	4.833.170	248.908	5,2%
<b>Total</b>	<b>64.306.676</b>	<b>2.212.712</b>	<b>3,4%</b>

Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Governo de São Paulo e IBGE.

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: Não foi considerada a incidência sobre importação desses setores.

Para estimar o recolhimento direto dos setores, como proporção da receita líquida, que representasse o ano de 2019, foram adotadas algumas premissas buscando refletir mudanças na legislação. O quadro a seguir resume as premissas.

### QUADRO 1 - PREMISSAS PARA O CÁLCULO DE RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS SETORIAL

Setor		Premissa
1991	Refino de petróleo e coquerias	Como houve alteração no regime especial REIQ (Regime Especial da Indústria Química), o recolhimento de PIS/COFINS foi ajustado para contemplar o aumento da arrecadação observado entre 2015 e 2019 (dados da RFB), excluindo o que seria atribuído ao crescimento do PIB do período, totalizando um aumento de arrecadação de cerca de 20%.
1992	Fabricação de biocombustíveis	Para o setor de biocombustíveis, o recolhimento foi calculado a partir da participação de etanol e de biocombustível no setor (segundo a ANP) e aplicando a alíquota de monofásico em proporção à receita final de cada produto
4500	Comércio de veículos e motocicletas	Como base de cálculo adotou-se a receita de comercialização (desconsiderando o custo com produtos revendidos), com base nas Contas Nacionais de 2015 para o setor
4680	Comércio por atacado e a varejo	Idem ao setor 4500. Adicionalmente, o recolhimento de PIS/COFINS foi ajustado para contemplar o aumento da arrecadação entre 2015 e 2019 (dados da RFB), excluindo o que seria atribuído ao crescimento do PIB do período, totalizando um aumento de cerca de 10%.
6480	Intermediação financeira, seguros e previdência complementar	Como a receita bruta da RFB para o setor de Instituições financeiras considera a receita total do setor, enquanto PIS/COFINS e CBS incidem apenas sobre a receita de intermediação, foi necessário estimar a receita de intermediação líquida. O cálculo foi realizado a partir do dado de arrecadação atual, adotando-se a alíquota de 4,65% sobre a receita de intermediação bruta

Elaboração: LCA Consultores.

### TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS

Para estimar a tributação total utilizou-se, além do recolhimento direto de PIS/COFINS por setor, calculado acima, os seguintes dados:

- Consumo Intermediário por setor (abertura de 65 setores) da TRU 2015, em proporção da receita líquida; e
- Formação Bruta de Capital Fixo, em proporção da receita líquida, a partir das seguintes fontes: PIA (Pesquisa Industrial Anual), PAC (Pesquisa Anual de Comércio), PAIC (Pesquisa Anual da Indústria da Construção) e PAS (Pesquisa Anual de Serviços), todas do IBGE, para 2015.

Para estimar a tributação total, foi adotada a seguinte metodologia:

- a. Primeiro, calculou-se o tributo recolhido para trás da cadeia (independentemente de serem créditos ou resíduo) em relação à receita líquida. Para calcular os tributos recolhidos nos elos anteriores foi preciso considerar tanto o consumo com insumos, como a formação bruta de capital fixo.

Os tributos sobre insumos foram calculados a partir dos dados de Consumo Intermediário da TRU e a tributação total de PIS/COFINS<sup>44</sup>. O cálculo foi feito por meio da multiplicação do consumo intermediário (por setor) pela tributação total dos setores fornecedores. O resultado tributário é igual ao total de tributos embutidos no consumo intermediário. Em seguida, dividiu-se o total de tributos pela receita líquida do setor.

A fórmula a seguir ilustra o cálculo do PIS/COFINS pago nos elos anteriores da cadeia produtiva, considerando apenas o consumo intermediário do setor e a tributação total dos setores fornecedores k.

**FIGURA 2 - PIS/COFINS PAGO NOS ELOS ANTERIORES DA CADEIA, COM BASE NO CONSUMO INTERMEDIÁRIO (CI), EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**

*PIS/COFINS pago nos elos anteriores da cadeia (CI) <sub>i</sub>*

$$= \left( \sum_{k=1}^k \text{Consumo intermediário}_k^i * \text{Tributação total PIS/COFINS}_k \right)$$

O PIS/COFINS pago nos elos anteriores, associado às despesas com a formação bruta de capital fixo<sup>45</sup> (FBKF), foi calculado a partir das pesquisas anuais do IBGE que contêm esse tipo de despesas<sup>46</sup>. Para esse cálculo, utilizou-se a tributação total média dos elos anteriores (fornecedores), multiplicando-a pelo percentual de FBKF sobre receita líquida.

**FIGURA 3 - PIS/COFINS PAGO NOS ELOS ANTERIORES DA CADEIA, COM BASE NA FORMAÇÃO BRUTA DE CAPITAL FIXO (FBKF), EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**

*PIS/COFINS pago nos elos anteriores da cadeia (FBKF) <sub>i</sub>*

$$= \sum_{k=1}^k \text{FBKF}_k^i * \text{Tributação total PIS/COFINS}_k$$

b. Em seguida, para calcular a tributação total, somou-se o recolhimento direto de PIS/COFINS ao recolhimento de PIS/COFINS feito nos elos anteriores da cadeia produtiva.

A tabela a seguir sintetiza o cálculo da tributação total de cada macrossetor.

<sup>44</sup> A tributação total foi calculada por meio do cálculo iterativo, sendo igual ao recolhimento mais o percentual de tributos incidente sobre os elos anteriores da cadeia sobre a receita líquida. Foi utilizada a ferramenta que permite o cálculo iterativo para calcular a carga tributária a partir da estimativa dos tributos acumulados da cadeia, os quais são calculados usando a carga tributária. O cálculo iterativo é resolvido após o software encontrar um resultado em que a interação n é igual a n-1, com uma margem de erro inferior a 0,00001.

<sup>45</sup> A FBKF é considerada como demanda final nas Contas Nacionais. Logo, não é contabilizada no consumo intermediário.

<sup>46</sup> A FBKF não foi considerada para os seguintes setores 191 – (Agricultura), 192 – (Pecuária), 280 – (Produção florestal e pesca), 3500 – (Energia elétrica e gás natural), 4680 – Instituições Financeiras, 8692 – Saúde Privada, 9480 – (Organizações associativas e outros serviços pessoais) e 9700 – (Serviços domésticos).

**TABELA 2 - COMPOSIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE PIS/COFINS, POR MACROSETOR**

	Recolhimento direto de PIS/COFINS (A)		Consumo inter. + FBKF (B)	Tributação média (CI+FBKF) (C)	Recolhimento dos elos anteriores (D = B * C)	Tributação total (E = A + D)
	(R\$ mil)	(% Receita líquida)	(% Receita líquida)	(% Receita líquida)	(% Receita líquida)	(% Receita líquida)
Agropecuária	449	0,8%	45,91%	11,09%	5,1%	5,9%
Indústria	111.577	3,9%	75,29%	10,24%	7,7%	11,6%
Serviços	84.355	2,8%	39,16%	10,56%	4,1%	6,9%
Instituições financeiras	24.891	5,2%	38,20%	7,23%	2,8%	7,9%
<b>Total</b>	<b>221.271</b>	<b>3,4%</b>	<b>55,13%</b>	<b>10,25%</b>	<b>5,7%</b>	<b>9,1%</b>

Fonte: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Governo de São Paulo, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis.

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: Também foi considerada a incidência sobre a importação de insumo desses setores.

Cabe ressaltar que, no caso do resíduo tributário, adotou-se a premissa que este será igual ao PIS/COFINS pago nos elos anteriores (conforme calculado na primeira etapa do cálculo de tributação total) para os seguintes casos:

- a. Todas as empresas enquadradas no Simples e no Lucro Presumido, para todos os setores;
- b. Todas as empresas enquadradas como serviços, independentemente do regime de IR;
- c. Para os setores agropecuários, como em sua maioria são isentos, considerou-se que há resíduo tributário referente a todo o consumo intermediário (exceto com produtos *in natura*, que permitem apropriação de crédito presumido).

Para o cálculo do resíduo dos macrosetores Indústria e Agropecuária, considerou-se que o consumo intermediário realizado entre esses macrosetores (isto é, da Indústria e/ou Agropecuária para a própria indústria e/ou agropecuária) gera crédito de PIS/COFINS. Assim, o resíduo referente à essa parcela do consumo intermediário é zero. Já o consumo intermediário com os macrosetor de Serviços para Indústria e Agropecuária gera resíduo tributário<sup>47</sup>.

Assim, o resíduo tributário no modelo atual de PIS/COFINS depende da classificação do setor por macrosetor (agropecuária, indústria, serviços e instituições financeiras), da distribuição da receita do setor entre os tipos de enquadramento de IR, da estrutura do consumo intermediário e a representatividade dos serviços entre os setores fornecedores.

<sup>47</sup> Foi considerado apenas que o setor de energia elétrica e gás natural dentre os setores de serviços, possui o creditamento dos seus tributos quando consumido no meio da cadeia.

# ANEXO G

## METODOLOGIA PARA ESTIMATIVA DE RECOLHIMENTO DIRETO, RESÍDUO E TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS

### I. RECOLHIMENTO DIRETO DE CBS

A metodologia utilizada no cálculo do recolhimento direto de CBS pode ser dividida em três etapas: i) primeiro, calculou-se o débito de CBS utilizando a alíquota determinada pelo PL nº 3.887/2020 sobre a base de cálculo (receita líquida); ii) em seguida, foram estimados os créditos de CBS a partir do consumo intermediário dos setores; e iii) por último, obteve-se o recolhimento direto de CBS subtraindo os créditos dos débitos. A seguir são apresentadas as premissas para cada etapa do cálculo.

#### (i) Débito de CBS

Para o cálculo do débito de CBS, considerou-se as seguintes premissas:

- Para as empresas enquadradas no Simples Nacional, foi mantido o percentual de recolhimento direto de PIS/COFINS, por não haver alteração desse regime com a CBS – como as empresas do Simples não têm direito a crédito tributário, o recolhimento é igual ao débito.
- Para Instituições financeiras, foi aplicada a alíquota de 5,8% sobre a base de cálculo (a receita de intermediação).
- Para os demais enquadramentos, adotou-se a alíquota padrão de 12% de CBS, com exceção dos regimes monofásicos e isentos.
- Foram consideradas as isenções descritas no PL nº 3.887/2020 no cálculo. As premissas adotadas são apresentadas à frente.
- Foram considerados os seguintes produtos como monofásicos<sup>48</sup> :
  - Cigarros
  - Combustíveis
  - GLP
  - Biodiesel
  - Álcool

<sup>48</sup> Não foi considerado o regime monofásico de GNV, por falta de dados disponíveis para premissa sobre o peso do GNV no seu setor.

As premissas para o cálculo dos monofásicos são apresentadas no quadro abaixo:

**QUADRO 1 - PREMISSAS DO DÉBITO DOS SETORES MONOFÁSICOS**

Setor		Alíquota Monofásico (%) - PL nº 3.887/2020	Premissa
1200	Fabricação de produtos do fumo	R\$ 1,10 por vintena + 22% sobre o preço final	No débito da CBS do setor, considerou-se alíquota de 35% incidente sobre a receita líquida (o % representa o peso da alíquota de referência apresentada no PL no preço médio do cigarro)
1991	Refino de petróleo e coquerias	Gasolina - R\$ 792,50/m <sup>3</sup> , Óleo diesel - R\$ 351,50/m <sup>3</sup> , GLP - R\$ 167,70/m <sup>3</sup> , Querosene de aviação - 71,20/ m <sup>3</sup>	Adotou-se que o débito da parcela monofásica permanece igual ao débito de PIS/COFINS observado atualmente - % do setor que está no monofásico foi estimada a partir de dados da PIA Produto (2015), representando cerca de 80% do setor. Para a parcela não monofásica, incide a alíquota padrão da CBS (12%). Considerou-se que apenas a parcela do consumo intermediário correspondente à compra de itens não monofásicos do setor gera créditos.
1992	Fabricação de biocombustíveis	Álcool - R\$ 241,81/m <sup>3</sup> e Biodiesel - R\$ 148,00/m <sup>3</sup>	Nesse setor, com apoio de dados de volume de produção de álcool e biocombustível (ANP – 2015), foram aplicadas as alíquotas de referência disponibilizadas no PL para calcular o débito da CBS no setor. Também foi considerado que o consumo intermediário com o setor não gera créditos de CBS.

Elaboração: LCA Consultores.

Para contemplar essas isenções foram adotadas as seguintes premissas.

## QUADRO 2 - PREMISSAS PARA AS ISENÇÕES DE CBS

Setor		% Isento	Artigo sobre isenção da CBS	Premissa de cálculo
191	Agricultura	100%	Art. 23 São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de produtos <i>in natura</i>	Adotou-se que todas as empresas do setor 191 enquadradas no regime padrão de CBS são isentas por serem <i>in natura</i>
192	Pecuária	100%	Art. 23 São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de produtos <i>in natura</i>	Adotou-se que todas as empresas do setor 192 enquadradas no regime padrão de CBS são isentas por serem <i>in natura</i> .
280	Produção florestal e pesca	38%	Art. 23 São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de produtos <i>in natura</i>	Adotou-se que a parcela de pesca e aquicultura do setor 280 é isenta por ser produto <i>in natura</i> , igual a 38%
580	Extração de carvão mineral e de minerais não-metálicos	1%	Art.25. V - É isenta da CBS a receita decorrente da venda de materiais e prestação de serviços efetuadas diretamente à Itaipu Binacional	Estimou-se a partir da TRU a parcela do CI do setor de energia referente a Itaipú - a parcela do setor consumida por Itaipú representa 1% da Receita líquida do setor
680	Extração de petróleo e gás, inclusive as atividades de apoio	1%	Art.25. V - É isenta da CBS a receita decorrente da venda de materiais e prestação de serviços efetuadas diretamente à Itaipu Binacional	Estimou-se a partir da TRU a parcela do CI do setor de energia referente a Itaipú - a parcela do setor consumida por Itaipú representa 1% da Receita líquida do setor
1091	Abate e produtos de carne, inclusive os produtos do laticínio e da pesca	100%	Art.22. II. - São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de itens que compõem a cesta básica listados no Anexo A do PL nº 3.887/2020	Considerou-se que todas as empresas enquadradas no regime padrão de CBS do setor 1091 são isentas por serem itens da Cesta Básica
1092	Fabricação e refino de açúcar	100%	Art.22. II. - São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de itens que compõem a cesta básica listados no Anexo A do PL nº 3.887/2021	Considerou-se que todas as empresas enquadradas no regime padrão de CBS do setor 1092 são isentas por serem itens da Cesta Básica
1093	Outros produtos alimentares	67%	Art.22. II. - São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de itens que compõem a cesta básica listados no Anexo A do PL nº 3.887/2022	Considerou-se que 67% das empresas enquadradas no regime padrão de CBS do setor 1093 - referente a óleos vegetais, café, arroz e produtos derivados do trigo e mandioca - são isentas por serem itens da Cesta Básica
1600	Fabricação de produtos da madeira	1%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Com base nos dados de consumo intermediário da TRU - SCN (2015), considerou-se isenta a receita das vendas realizada pelo setor para o estado do Amazonas (1%), utilizada como proxy dos estabelecimentos localizados na ZFM

Setor		% Isento	Artigo sobre isenção da CBS	Premissa de cálculo
1700	Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	8%	Foi considerada isenta da CBS a receita decorrente da venda de itens do setor que fazem parte da composição da cesta básica (6%), de acordo com o Art.22. II. Além disso, considerou-se isenta da CBS a receita decorrente da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM (2%)	Com base em dados da PIA- IBGE (2015), considerou-se que a parcela do setor correspondente à venda de papel higiênico (6%) é isenta da incidência de CBS. Ademais, com base nos dados de consumo intermediário da TRU - SCN (2015), considerou-se isenta a receita das vendas realizada pelo setor para o estado do Amazonas (2%), utilizada como proxy dos estabelecimentos localizados na ZFM
1800	Impressão e reprodução de gravações	1%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2091	Resinas e elastômeros	1%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2092	Defensivos, desinfestantes e químicos diversos	1%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2093	Produtos de limpeza, cosméticos/ perfumaria e higiene pessoal	24%	Foi considerada isenta da CBS a receita decorrente da venda de itens do setor que fazem parte da composição da cesta básica (23%), de acordo com o Art.22.II. Além disso, considerou-se isenta da CBS a receita decorrente da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM (1%)	Com base em dados da PIA- IBGE (2015), considerou-se isenta a parcela do setor correspondente à venda de produtos para higiene bucal e sabões (23%) - cesta básica. Ademais, com base nos dados de consumo intermediário da TRU - SCN (2015), considerou-se isenta a receita das vendas realizada pelo setor para o estado do Amazonas (1%), utilizada como proxy dos estabelecimentos localizados na ZFM
2200	Produtos de borracha e de material plástico	2%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2491	Produção de ferro-gusa/ferroligas, siderurgia e tubos de aço sem costura	2%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2492	Metalurgia de metais não-ferrosos	2%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2500	Produtos de metal	3%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600

Setor		% Isento	Artigo sobre isenção da CBS	Premissa de cálculo
2600	Equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	25%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2700	Máquinas e equipamentos elétricos	4%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
2800	Máquinas e equipamentos mecânicos	1%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
3000	Equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	12%	Com base no Art. 25. I, é isenta a receita da venda de bens para estabelecimentos localizados na ZFM	Idem setor 1600
3500	Energia elétrica, gás natural e outras utilidades	15%	De acordo com os Art. 22. V e Art.22.VI, foi considerada isenta a receita decorrente de venda de materiais e serviços diretamente a Itaipu (4%) e do fornecimento de energia elétrica realizado pela Itaipu (11%)	Segundo dados disponibilizados pelo Governo Federal 11,3% da energia elétrica é gerada por Itaipú. Esse valor foi usado como proxy para o percentual do setor 3500 isento. Além disso, o setor também fornece insumos para a geração de energia em Itaipú, esse fornecimento representa 4% da receita líquida do setor
4180	Construção	22%	Com base no Art. 22. IV, considerou-se isenta a receita decorrente da venda de imóveis residenciais novos ou usados	Com base em dados da PAIC - IBGE (2015), foi considerada isenta a parcela do setor correspondente à venda de edifícios residenciais do total do setor de construção (~22%)
4680	Comércio atacado e varejo	15%	Art.22. II. - São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de itens que compõem a cesta básica listados no Anexo A do PL nº 3.887/2020	Com base nos dados da PAC - IBGE (2015) foi considerado que a parcela do comércio referente a produtos da cesta básica e produtos <i>in natura</i> são isentos
4900	Transporte terrestre	31%	Com base no Art. 22. III e § 1º II, considerou-se isenta a receita decorrente da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros e da prestação dos serviços definidos nos incisos XI a XIII do caput do art. 4º da Lei nº 12,587, de 3 de janeiro de 2012	A partir dos dados de demanda por produto da TRU, é possível desagregar o setor entre transporte terrestre de carga e de passageiros. Foi utilizada hipótese ad hoc de que 80% do transporte terrestre de passageiro seria isento. O valor considerado está balizado pelos dados da PAS - IBGE (2015) que possui mais aberturas para o transporte terrestre

Setor		% Isento	Artigo sobre isenção da CBS	Premissa de cálculo
7180	Serviços de arquitetura, engenharia, testes/ análises técnicas e P & D	1%	Art.25. V - É isenta da CBS a receita decorrente da venda de materiais e prestação de serviços efetuadas diretamente à Itaipu Binacional	Estimou-se a partir da TRU a parcela do CI do setor de energia referente a Itaipú - a parcela do setor consumida por Itaipú representa 1% da Receita líquida do setor
7380	Outras atividades profissionais, científicas e técnicas	1%	Art.25. V - É isenta da CBS a receita decorrente da venda de materiais e prestação de serviços efetuadas diretamente à Itaipu Binacional	Estimou-se a partir da TRU a parcela do CI do setor de energia referente a Itaipú - a parcela do setor consumida por Itaipú representa 1% da Receita líquida do setor
7880	Outras atividades administrativas e serviços complementares	15%	De acordo com o Art. 21. IV. Considerou-se isenta da CBS a receita do setor correspondente à receita de condomínios residenciais	Com base em dados de demanda das Contas Nacionais, considerou-se que a demanda final de serviços de condomínios pelas famílias, que representa 15% do setor, se enquadraria na regra de isenção
8692	Saúde privada	21%	De acordo com o Art. 22. I., considerou-se isentas da CBS a receita do setor correspondente à receita de instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias e à parcela de demanda do setor público	Adotou-se a hipótese que a parcela do setor de saúde demandada pelo governo e por instituições sem fins lucrativos são isentas de CBS - de acordo com dados das Contas Nacionais, essa parcela equivale a 21% do setor
9480	Organizações associativas e outros serviços pessoais	54%	Com base no Art. 21. III, considerou-se isenta da CBS a atividade de sindicatos	Com base nos dados de demanda da TRU - SCN (2015) desagregados por protudo, considerou-se isenta a parcela referente a organizações patronais e sindicais do setor 9480 (54%)

Elaboração: LCA Consultores.

Nota: Os percentuais de isenção foram calculados com base em dados da RFB 2015, das Contas Nacionais de 2015 e PAC 2015.

## (ii) Estimativa dos créditos de CBS

Primeiramente, adotou-se a premissa que os créditos gerados por setor são iguais ao montante pago de CBS na cadeia, com base no creditamento amplo.

Em seguida, para calcular os créditos por setor, multiplicou-se o consumo intermediário (segmentado por setor) pelas alíquotas de débito da CBS calculadas conforme metodologia indicada no item (i)<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Exceto para instituições financeiras e a parcela isenta dos setores. Além disso, o consumo intermediário com instituições financeiras e monofásicos também não foram considerados para os créditos.

No caso dos créditos da formação bruta de capital fixo, multiplicou-se o percentual de formação bruta de capital fixo (FBKF) pela alíquota padrão de CBS (12%). Os créditos totais são formados pela soma dos créditos do consumo de insumos e de FBKF.

Algumas premissas foram adotadas sobre os créditos:

- O consumo intermediário de produtos enquadrados no regime monofásicos não gera créditos – ou seja, a parcela do setor composta por gasolina, diesel, combustível de avião, querosene de avião e GLP e o setor 1992 não geram crédito<sup>50</sup> (não há consumo intermediário de fumo);
- A parcela do setor enquadrada no Simples não tem direito a crédito, mas gera crédito aos setores demandantes;
- O setor de instituição financeira não tem direito a crédito e não gera crédito aos setores demandantes;
- Os setores que possuem isenção, não têm direito a crédito (a não ser os setores isentos devido a Zona Franca de Manaus, pois segundo o Art. 27 é permitida a apropriação de créditos vinculados às receitas isentas da venda de bens para estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus);
- Os produtos *in natura* (setores 191 e 192), apesar de isentos, geram crédito presumido.

### (iii) Recolhimento direto de CBS

Para calcular o recolhimento direto, os créditos foram subtraídos dos débitos de CBS.

A Tabela abaixo sintetiza o cálculo de recolhimento direto de CBS:

**TABELA 1 - RESUMO DOS DADOS USADOS PARA O CÁLCULO DO RECOLHIMENTO DIRETO DE CBS, POR MACROSSETOR, EM PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA (%)**

	Débito CBS (B)	Consumo intermediário +FBKF*	Débito médio de CBS do CI+FBKF	Crédito de CBS (C)	Recolhimento direto de CBS (D = B - C)
Agropecuária	0,74%	5,1%	2,82%	0,10%	0,6%
Indústria	9,5%	57,6%	9,9%	5,60%	3,9%
Serviços	8,9%	31,7%	10,0%	3,40%	5,5%
Instituições financeiras	5,8%	1,8%	0,0%	0,00%	5,8%
<b>Total</b>	<b>8,9%</b>	<b>39,5%</b>	<b>9,9%</b>	<b>4,20%</b>	<b>4,7%</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Nota 1: \* Foi considerada apenas a parcela de consumo intermediário geradora de crédito.

Nota 2: Não foi considerada a incidência da CBS sobre importações nesta tabela.

<sup>50</sup> Os produtos de fumo não foram considerados pois não há consumo intermediário fornecido pelo setor.

## II. RESÍDUO TRIBUTÁRIO DE CBS

O regime de CBS, em geral, possibilita o creditamento de todo o consumo intermediário, com algumas exceções. Foram consideradas as seguintes premissas para o cálculo do resíduo tributário de CBS:

- Todo o consumo intermediário feito por instituições financeiras gera resíduo;
- O consumo intermediário da parcela dos setores que é Simples Nacional se transforma em resíduo tributário pela impossibilidade de creditamento;
- O consumo intermediário da parcela dos setores que é isenta se transforma em resíduo tributário pela impossibilidade de creditamento ;
- O fornecimento de combustíveis gera resíduo para os demais setores.

## III. TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS

Para calcular a tributação total de CBS basta somar duas parcelas: i) recolhimento direto; ii) recolhimento feito pelos elos anteriores (resíduos ou créditos tributários).

A tabela abaixo apresenta a composição da carga tributária entre recolhimento direto e recolhimento dos elos anteriores, por macrossetor.

**TABELA 2 - COMPOSIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL DE CBS**

	<b>Recolhimento direto de CBS (A)</b>	<b>Recolhimento de CBS nos elos anteriores (B)</b>	<b>Tributação total de CBS (D = A + B)</b>
Agropecuária	0,6%	5,03%	5,6%
Indústria	3,9%	7,66%	11,5%
Serviços	5,5%	5,21%	10,7%
Instituições financeiras	5,8%	4,24%	10,0%
<b>Total</b>	<b>4,7%</b>	<b>6,43%</b>	<b>11,2%</b>

Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

Nota: Também foi considerada a incidência sobre a importação de insumo desses setores.

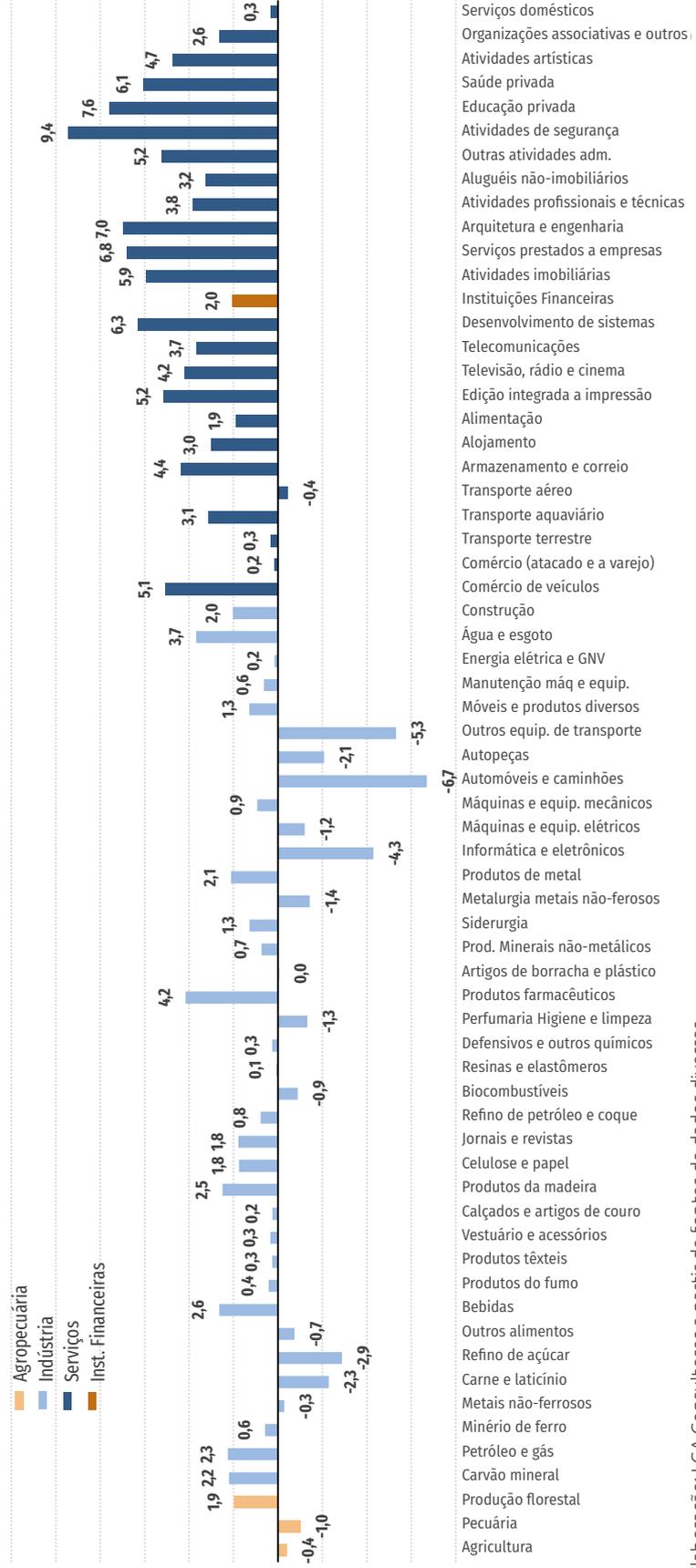
# ANEXO H

## RESULTADOS DO MODELO DE IMPACTO DA CBS COM CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS

### 1. RESULTADOS DO IMPACTO DA CBS SOBRE A TRIBUTAÇÃO TOTAL EM 65 SETORES, CONSIDERANDO ALÍQUOTA DE 12%

A seguir, são apresentados os resultados sobre a tributação total dos 65 setores, considerando o cenário em que há possibilidade de creditamento dos combustíveis consumidos no meio das cadeias produtivas.

#### GRÁFICO 1 - VARIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL PARA OS SETORES DA ECONOMIA, NO MODELO DE PIS/COFINS E NA CBS – CONSIDERANDO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS E ALÍQUOTA DE 12%, EM PONTOS PERCENTUAIS (P.P.)

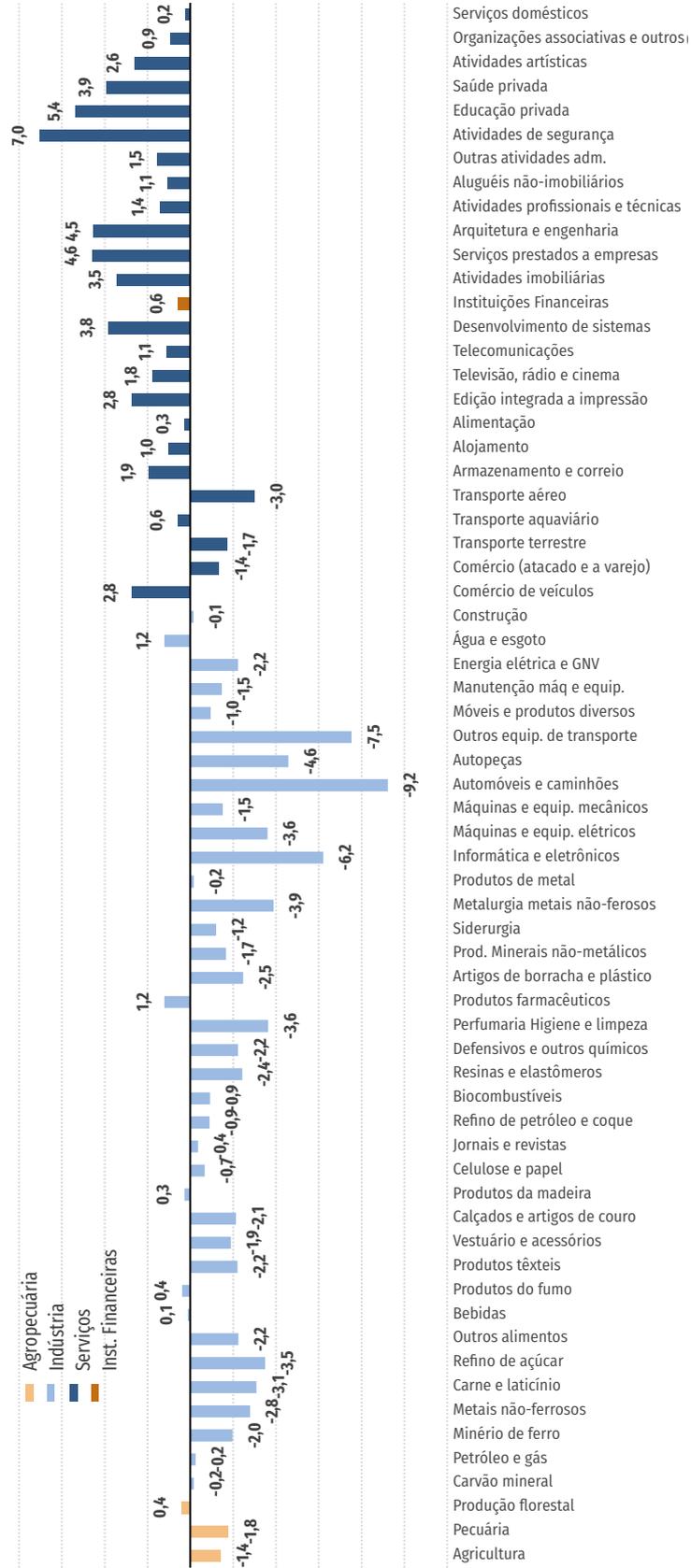


Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

## 2. RESULTADOS DO IMPACTO DA CBS SOBRE A TRIBUTAÇÃO TOTAL EM 65 SETORES, CONSIDERANDO ALÍQUOTA QUE MANTÉM A ARRECADAÇÃO (9,25%)

A seguir, são apresentados os resultados sobre a tributação total dos 65 setores, considerando o cenário em que há possibilidade de creditamento dos combustíveis consumidos no meio das cadeias produtivas e a alíquota de CBS é igual a 9,25% - alíquota que mantém a arrecadação do governo.

**GRÁFICO 2 - VARIACÃO DA TRIBUTAÇÃO TOTAL PARA OS SETORES DA ECONOMIA, NO MODELO DE PIS/COFINS E NA CBS – CONSIDERANDO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS E ALÍQUOTA DE 9,25%, EM PONTOS PERCENTUAIS (P.P.)**



Elaboração: LCA Consultores a partir de fontes de dados diversas.

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI**

*Robson Braga de Andrade*

Presidente

**DIRETORIA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E ECONOMIA – DDIE**

*(Vacância)*

**Gerência Executiva de Economia – ECON**

*Mário Sérgio Carraro Telles*

Gerente Executivo de Economia

*Fábio Bandeira Guerra*

*Juliana Lucena do Nascimento*

*Mário Sérgio Carraro Telles*

Elaboração

*Carla Regina P. Gadêlha*

Produção editorial e Editoração

**DIRETORIA DE SERVIÇOS CORPORATIVOS – DSC**

*Fernando Augusto Trivellato*

Diretor de Serviços Corporativos

**Superintendência de Administração – SUPAD**

*Maurício Vasconcelos de Carvalho*

Superintendente Administrativo

*Alberto Nemoto Yamaguti*

Normalização

---

*Gustavo Madi Rezende*

*Verônica Lazarini Cardoso*

*Karen Codazzi*

*Matheus Escobet*

LCA Consultores

*Editorar Multimídia*

Projeto gráfico