

A Reforma Tributária: mudança necessária, suas características e a calibragem da alíquota padrão¹⁴

Marcus Pestana

Um dos graves gargalos a serem superados para a construção de um novo ciclo de crescimento econômico vigoroso e sustentado no Brasil reside na complexidade e nas distorções de nosso atual sistema tributário. O Congresso Nacional avançou as discussões sobre a reforma tributária, abordando inicialmente os impostos sobre consumo de bens e serviços. O processo de deliberação sobre o novo IVA dual deve ser concluído em dezembro de 2023.

A Reforma Tributária e a superação de um gargalo sistêmico para a retomada do crescimento econômico sustentado, vigoroso e inclusivo

Há muito é demandada, no Brasil, uma reforma tributária que corrija as distorções do sistema tributário nacional vigente e sirva de plataforma para a dinamização da economia brasileira a partir de seus efeitos positivos no aumento da produtividade, do emprego, do produto, da competitividade e da eficiência. Um sistema tributário justo e eficiente é caracterizado por alguns princípios universais, consagrados e consensuais¹⁵:

- i. **Equidade:** Atualmente cerca de 45% da carga tributária brasileira se concentra nos impostos sobre consumo, intrinsecamente regressivos. Essa elevada proporção de tributos indiretos, de certa forma, indica que os brasileiros mais pobres pagam proporcionalmente mais impostos que os mais ricos. Vale mencionar que a questão da regressividade não deve ser olhada apenas pela ótica da tributação, mas também devem ser consideradas as despesas públicas que visem contribuir para a redução das desigualdades.
- ii. **Simplicidade e transparência:** A simplicidade é importante para conferir maior transparência e eficiência ao sistema tributário. Sobre esta questão, temos que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, com a superposição de milhares de leis, decretos, normas, portarias, instruções normativas, resoluções, nascidos a partir da ação governamental nas três esferas federativas. Não há transparência, o contribuinte não sabe exatamente quanto paga de impostos.
- iii. **Elasticidade e estabilidade:** Estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), de setembro de 2022, apontou que desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, foram editadas 466.561 normas tributárias. São 2,26 normas por hora nos dias úteis, editadas pelos diversos níveis de governo.
- iv. **Baixo custo de conformidade:** É grande o peso da manutenção das receitas federal, estaduais e municipais dentro do orçamento público e são elevadíssimos os custos administrativos impostos ao setor privado para o cumprimento de quase 5 mil normas tributárias vigentes no Brasil, que resultaram das permanentes mudanças no quadro legal e normativo relativo ao sistema tributário, desde a promulgação da Constituição Federal em 1988.
- v. **Eficiência e neutralidade:** A questão da neutralidade está relacionada a igualdade de tratamento tributário para as diferentes formas de consumo, objetivando não alterar as decisões dos agentes econômicos. Neste sentido, é notório que a grande complexidade da legislação tributária brasileira, fragmentada e sem uniformidade nacional, introduz inúmeras distorções na tributação de setores, produtos e serviços, com repercussões negativas evidentes sobre a alocação dos investimentos e a produtividade da economia.

¹⁴ Acesse o relatório completo por aqui: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/641018/RAF79_AG02023.pdf.

¹⁵ Entre os quais, estão:

BIRD, R.M. Tax challenges facing developing countries. Atlanta: Georgia State University, 2008. (Working Paper, n. 08-02). Disponível em: https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2013/04/wp_2008_Richard.pdf.

ORAIR, Rodrigo Octávio; Gobetti, Sérgio Wulf, Reforma Tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de criação de um novo Imposto sobre Valor Adicionado para o Brasil. IPEA, 2019 (Texto para a discussão, no. 2530). Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9596>.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. Novos estudos CEBRAP, v. 37, n. 2, p. 213-244. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/nec/a/SPvDStxHz47863pCGcxWTHN/>.

- vi. **Segurança jurídica:** um sistema tributário eficiente deve diminuir o nível de litigância entre contribuintes e fisco. Pesquisa encomendada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e publicada pelo Instituto Insper, em 2020¹⁶, apontou que o contencioso tributário no Brasil envolvia recursos, naquele momento, equivalentes a R\$ 5,44 trilhões, ou seja, a 75% do Produto Interno Bruto (PIB), nível certamente recorde em relação a outros países.
- vii. **Moderação tributária:** A magnitude da carga tributária obedece ao modelo de Estado e à evolução histórica de cada país, sendo derivada do pacto social e político em torno das definições sobre o papel do Estado, a amplitude de suas ações, seu custo de operação e a forma de seu financiamento. Segundo a OCDE, o Brasil registrou, em 2021, uma carga tributária total de 33,5% do PIB¹⁷. A OCDE e o Observatório de Política Fiscal do IBRE/Fundação Getulio Vargas revelam que a carga tributária brasileira é próxima à média dos países da OCDE (34,1%), mas muito superior à média dos países da América Latina e Caribe, (21,7 % do PIB) e dos países emergentes.

Como visto, o sistema tributário brasileiro não atende plenamente a nenhum dos princípios característicos de um sistema tributário simples, justo e eficiente. Fica, então, evidenciada a natureza estratégica e inadiável da reforma tributária em curso no âmbito do Congresso Nacional.

O Substitutivo à PEC 45/2019 aprovado pela Câmara dos Deputados e encaminhado ao Senado Federal: objetivos e conteúdo

Atualmente, o esforço empreendido pelo Congresso Nacional brasileiro concentra-se nas mudanças relativas aos impostos sobre o consumo de bens e serviços (PEC 45/2019¹⁸). Periféricamente há dispositivos versando sobre Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD (Art. 115, § 1º.), Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (Art. 155, § 6º.), contribuição sobre iluminação públicas (Art. 149-A), desoneração da folha de salários e critérios para reajuste do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana – IPTU (Art.156, § 10. Alínea III). Uma abordagem mais profunda sobre a tributação da renda e do patrimônio, os gastos tributários e o financiamento da seguridade social foram postergados. O substitutivo à PEC 45/2019, aprovado pela Câmara dos Deputados, antecipa, em seu artigo 18, uma sinalização clara para o futuro ao determinar o envio, em até 180 dias após a promulgação da Emenda Constitucional, de projeto de lei que disponha sobre a reforma da tributação sobre a renda e, no seu parágrafo único, prevê que a arrecadação adicional da União decorrente da reforma dos impostos sobre a renda poderá ser considerada como fonte de compensação para a redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços. Fica de forma clara, embora subjacente, o espírito e a intenção do legislador de avançar na reversão da regressividade presente no atual sistema tributário brasileiro, transitando o centro de gravidade da tributação dos impostos sobre o consumo para os impostos sobre a renda e o patrimônio.

A Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, em análise pelo Senado Federal, tem inúmeros pontos positivos no sentido de simplificar a tributação no Brasil e dotar o Sistema Tributário Nacional de melhores regras. Os avanços se concentram na extinção da cumulatividade dos impostos; no deslocamento do fato gerador da origem para o destino; no fim da guerra fiscal entre entes federados; na cobrança “por fora” e não como é hoje “por dentro”, assegurando transparência ao contribuinte; na drástica redução de regimes especiais e incentivos envolvendo produtos, serviços, setores e regiões; e, no estabelecimento de regras e conceitos nacionais unificados (fato gerador, base de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, regras de não cumulatividade, etc.). Isto, somado à manutenção da autonomia de estados e municípios fixarem, por lei própria, a alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços a ter vigência em seus respectivos territórios, sendo a mesma para todos os bens e serviços, respeitando as exceções previstas em lei.

Apesar de projeções mais sólidas e seguras acerca dos impactos da reforma tributária proposta sobre crescimento econômico, emprego, produtividade, desenvolvimento regional e setorial, preços relativos, demandarem o detalhamento da legislação complementar e ordinária e estudos mais aprofundados, há um entendimento de que os princípios

¹⁶ Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

¹⁷ OCD. Global Revenue Statistics Database. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>.

¹⁸ Ficha de tramitação disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pec-45-2019>.

orientadores da reforma poderão gerar impactos positivos na direção de um novo ciclo de desenvolvimento econômico. Dois pilares centrais ancoram a reforma tributária proposta: a) não haverá, em hipótese alguma, aumento da carga tributária; e, b) o novo sistema de tributação sobre o consumo de bens e serviços reporá o atual nível de arrecadação do governo federal, dos estados e dos municípios. Isto será fundamental para a calibragem da alíquota do IVA dual brasileiro composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS (federal) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (estadual e municipal).

A reforma em tramitação propõe a substituição de cinco tributos existentes sobre o consumo (IPI, PIS, Cofins – federais, ICMS – estadual, e, ISS – municipal) por um tributo sobre valor agregado dual composto pela CBS, gerida pelo governo federal, e pelo IBS, gerido por estados e municípios, através do Conselho Federativo, a ser criado. É importante registrar que, aos olhos do cidadão-contribuinte, será como se houvesse um único imposto sobre o valor agregado, oferecendo clareza sobre o quanto se está pagando de impostos a cada operação concreta de consumo, considerando que as regras de operacionalização da CBS e do IBS serão uniformes nacionalmente, e a gestão tributária, integrada. A reforma prevê ainda a criação de um Imposto Seletivo – IS (Art. 153, Inciso VIII) sobre bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente – que só será detalhado na legislação complementar e cujo resultado quanto maior for permitirá a redução da alíquota da CBS.

A Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 prevê ainda a possibilidade do “cashback” (Art. 195. § 17 e §18), mecanismo de devolução de impostos para os contribuintes de menor renda, como acessório adicional à prática da justiça tributária.

Do ponto de vista federativo, mantém-se o princípio da autonomia na fixação das alíquotas nos territórios estaduais e municipais, mas com regras de tributação e operação uniformes. Cria-se o Conselho Federativo (Art. 156-B.), representativo do conjunto de estados e municípios, com capacidade de arrecadar o IBS, gerir o tributo, compensar créditos, distribuir os recursos, coordenar a fiscalização e a cobrança administrativa e judicial, e editar normas infralegais de repercussão nacional. São criados os seguintes fundos: Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (Art. 159-A), Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (Art. 92-B, §2º.) e Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais (Art.125, § 3º., Alínea II) para de forma conjugada suportarem a transição da chamada guerra fiscal para o novo modelo de desenvolvimento regional pretendido. Prevê, ainda, a criação de Fundos de Combate à Pobreza estaduais e municipais (Art. 5º. alterando a redação do Art. 82.da CF).

A PEC 45/2019 manteve os regimes favorecidos pré-existentes na Constituição Federal, a saber: Simples Nacional, Zona Franca de Manaus e a não incidência ou a imunidade sobre serviços de radiodifusão sonora e de imagens abertos e gratuitos; sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; sobre os serviços de partidos políticos, entidades sindicais e instituições sem fins lucrativos de saúde e educação, entidades religiosas e templos, incluindo entidades assistenciais e beneficentes; e, sobre operações com os associados e entre sociedades cooperativas ligadas aos seus objetivos sociais.

A PEC 45/2019 prevê alíquota reduzida equivalente a 40% da alíquota padrão para serviços de educação e saúde; dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte coletivo de passageiro; insumos agropecuários e produtos agropecuários in natura; alimentos e produtos de higiene pessoal; produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades esportivas; bens e serviços ligados à soberania nacional, segurança da informação e cibernética; e, atividades de reabilitação urbana de zonas histórica e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbana. Alguns produtos ou serviços específicos de alguns desses setores, a serem apontados na legislação complementar, poderão ser alcançados pela isenção ou alíquota zero. A proposta de reforma, em apreciação no Senado Federal, cria a Cesta Básica Nacional (Art.8º.) com alíquota zero. Tratamento semelhante prevalecerá também para os serviços de educação superior do Prouni e de serviços prestados no âmbito do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos – Perse.

A PEC 45/2019 prevê ainda a possibilidade de regime de diferimento com crédito presumido ao adquirente de bens e serviços fornecidos por produtores rurais com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões; fornecedores de resíduos, materiais para reciclagem, reutilização e logística reversa a partir de pessoas físicas, cooperativas ou organizações populares; bens móveis revendidos por pessoas físicas não contribuintes; e, associados de cooperativas ou operações entre cooperativas vinculadas aos seus objetivos sociais.

São criados ainda regimes específicos, em função das características econômicas peculiares, não necessariamente com alíquotas reduzidas ou tratamento favorecido, para combustíveis e lubrificantes; serviços financeiros; planos de saúde; concursos de prognósticos; operações com bens imóveis; cooperativas; e, compras públicas. Embora não se enquadrem nas características típicas de regimes específicos, foi aprovado regime próprio para os segmentos de hotelaria, parques de diversão, parques temáticos, restaurantes e aviação regional. O texto do substitutivo da PEC 45/2019 também menciona em diversas passagens, coerente com o objetivo de impulsionar a transição energética em direção à uma matriz limpa e renovável, tratamento fiscal favorecido aos biocombustíveis vis-à-vis os combustíveis fósseis.

Aspecto polêmico que deverá merecer especial atenção do Senado Federal na reavaliação do texto da Reforma Tributária, será o disposto no art. 19 que, contraditando o espírito geral da reforma, permite aos estados e ao Distrito Federal instituírem uma nova contribuição sobre produtos primários e semielaborados produzidos em seu território.

É evidente que cada tratamento diferenciado com alíquota reduzida, isenção, imunidade, não incidência, regime favorecido, regime específico que represente tributação inferior ao tratamento geral, impacta na elevação da alíquota padrão nacional de referência que recairá sobre todos os outros bens e serviços não distinguidos com abordagens diferenciadas. Como realça a clássica frase do economista americano Milton Friedman: “Não há almoço grátis”. Se concessões, reduções e benefícios são concedidos a alguns setores econômicos, outros pagarão a conta, já que um dos pilares da reforma, ao lado do não aumento da carga tributária, é a reposição dos atuais níveis de arrecadação do setor público nos três níveis federativos.

Cabe à Instituição Fiscal Independente (IFI) jogar luzes sobre um aspecto que às vezes é negligenciado no debate corrente: esta é uma reforma estruturante de médio e longo prazo. Os efeitos não serão imediatos como em outras reformas estruturais feitas no país recentemente, como as mudanças introduzidas na legislação previdenciária e trabalhista ou nos marcos regulatórios das ferrovias e do saneamento básico. A reforma tributária, materializada no texto da PEC 45/2019, não parte do zero. Processar uma alteração radical no sistema tributário em uma economia em pleno funcionamento, equivale a trocar o pneu da bicicleta, em pleno movimento, enquanto se pedala. É natural que resistências se manifestem a partir da explicitação dos conflitos distributivos embutidos na reforma. Por isso, é prevista uma longa transição. Será, com certeza, uma demorada e complexa caminhada. No entanto, é de se esperar que o impulso para a implantação da reforma virá da premente e inevitável necessidade de mudanças profundas em nosso sistema tributário, como já evidenciado na discussão dos princípios que conformam um bom sistema confrontados com a análise sobre a realidade vigente no Brasil.

A vigência integral do novo modelo de tributação e suas repercussões integrais na vida dos cidadãos e da economia brasileira só se darão em 2033, quando serão extintos completamente o ICMS, o ISS e o IPI. A transição, do ponto de vista federativo, com o fato gerador dos tributos migrando integralmente da origem para o destino, será ainda mais longa, sendo concluída em 2078. No curto prazo, o período compreendido entre 2023 e 2026, será tomado pela aprovação da Emenda Constitucional da Reforma Tributária, de todas as leis complementares e ordinárias regulamentadoras da reforma, pelo amadurecimento das ferramentas gerenciais e tecnológicas necessárias para a cobrança dos novos tributos e pela testagem inicial, em 2026, da CBS e do IBS, para calibragem inicial das alíquotas e ajustes na implantação da reforma. Somente em 2027, PIS e Cofins serão extintos, a alíquota do IPI será zerada e o Imposto Seletivo entrará em vigor. A transição do ICMS e do ISS para o novo modelo do IBS compreenderá todo o período entre 2029 e 2032.

A calibragem da alíquota padrão e os pilares da reforma

A discussão central, à curto prazo, sobre a qual o Senado Federal se debruçará é acerca da calibragem da alíquota padrão nacional. Isto será objeto de deliberação anual, através de Resolução do Senado Federal, com o suporte técnico do Tribunal de Contas da União e tendo como base subsídios A discussão central, no curto prazo, sobre a qual o Senado Federal se debruçará é acerca da calibragem da alíquota padrão nacional. Isto será objeto de deliberação anual, através de Resolução do Senado Federal, com o suporte técnico do Tribunal de Contas da União e tendo como base subsídios e informações dados pela Receita Federal e pelo Conselho Federativo, visando cumprir os dois pilares orientadores da reforma: 1) que não haja, sob hipótese alguma, aumento da carga tributária. O texto da PEC 45/2019 prevê uma trava, tendo como referência dados da Secretaria Nacional do Tesouro, que apontam uma arrecadação média dos atuais impostos sobre o consumo (ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI), de 2013 a 2022, de 12,45% do PIB; e, 2) a reposição integral do

atual nível de arrecadação dos governos federal, estaduais e municipais, já que em tempos de restrição fiscal não é possível imaginar perda de receitas ou uma desejável diminuição da carga tributária.

A reforma prevê: a) uma alíquota de referência padrão, b) uma alíquota favorecida (40% da alíquota padrão), c) alíquota zero, isenção, imunidade, não incidência, e, d) a introdução do Imposto Seletivo sobre bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente. Quanto maior a redução de receitas derivada de (b) e (c), maior será necessariamente a alíquota de referência padrão (a). Quanto maior for a arrecadação do Imposto Seletivo (d), menor será a alíquota padrão de referência (a).

No texto constitucional não é cabível a fixação de alíquotas, apenas a previsão de princípios e diretrizes gerais sobre a reforma tributária pretendida. Nem mesmo na legislação complementar é indicada a previsão de alíquotas. Alíquotas, idealmente, devem ser fixadas por instrumentos infralegais, tendo como parâmetro os princípios constitucionais e legais. O Senado Federal fixará a alíquota padrão de referência nacional, através de resolução anual, fazendo o ajuste fino para que sejam alcançados os objetivos traçados. No entanto, à luz do histórico de substancial aumento da carga tributária nas últimas décadas, no Brasil, é natural que seja cobrada, já neste momento, a apresentação de qual será a alíquota padrão a ser implantada.

Cabe à Instituição Fiscal Independente (IFI), como órgão técnico independente, afirmar que é totalmente impossível, neste momento, determinar exatamente qual será a alíquota padrão de equilíbrio para o alcance dos pilares orientadores da reforma consubstanciada no texto da PEC 45/2019. Não é uma questão trivial. Isto por quatro razões muito simples: a) só a legislação complementar e ordinária poderá detalhar quais os bens e os serviços serão alcançados por alíquotas diferentes da alíquota padrão nacional de referência, informação decisiva para a sua fixação; b) como já dito, o volume de recursos arrecadados pelo Imposto Seletivo implicará na diminuição da alíquota padrão e só a sanção da lei ordinária que estabelecerá sua criação, prevista para 2024 ou 2025, poderá subsidiar a projeção de seu impacto sobre a alíquota padrão da CBS; c) alguns elementos e informações vigentes, que servem de base para a projeção dos resultados futuros da tributação no novo sistema, podem conter distorções ou mascaramentos em função da grande complexidade do atual sistema; e, d) não se pode conhecer agora o hiato de conformidade, que mede a diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação efetiva dentro das novas regras do jogo, a partir dos níveis de evasão, elisão, inadimplência e postergação de recolhimento de tributos, via judicialização, a serem verificados na vigência do novo sistema. O hiato de conformidade oscila a partir das condições concretas de cada país. Sobre o assunto vale a análise do documento da Comissão Europeia, sobre o hiato de conformidade em países da União Europeia¹⁹.

Neste sentido, a fixação precisa do nível de equilíbrio da alíquota padrão para o alcance dos objetivos pretendidos só será possível depois de detalhadas as regras do novo sistema na legislação complementar e ordinária e nos instrumentos normativos infralegais, e da testagem experimental, em 2026, da nova sistemática de arrecadação, com a apuração concreta do hiato de conformidade brasileiro. Ou seja, “aprenderemos a nadar, nadando”. E o Senado Federal irá, ano a ano, via resolução, calibrando a alíquota, tendo como base o desempenho da arrecadação efetiva e a verificação do hiato de conformidade, para que não haja nem aumento de carga tributária, nem perda de arrecadação – que ocorrendo para os governos subnacionais, será compensada pelo nível central, mantendo a neutralidade pretendida pela reforma tributária em curso.

O que é possível, neste momento, são estudos estimativos dos impactos do novo arcabouço tributário sobre os níveis de arrecadação potencial, o hiato de conformidade e a alíquota padrão de equilíbrio que atendam aos dois pilares que são a bússola que orienta a construção da lógica da reforma em curso. É inevitável arbitrar algumas variáveis necessárias para tal desafio de análise e projeção.

Ao longo dos últimos meses, com a aceleração do processo de discussão e deliberação da PEC 45/2019, surgiram três estudos sobre o tema, a saber por ordem cronológica de publicação:

¹⁹ Center for Social and Economic Research et al. VAT gap in the EU - Report 2022. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2022. Disponível: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>.

- 1) “Propostas de reforma tributária e seus impactos: uma avaliação comparativa”, de autoria de João Maria de Oliveira, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA²⁰;
- 2) “Simulando a alíquota do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) para o Brasil”, do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Econômicos, órgão vinculado ao Governo de Goiás.²¹
- 3) “Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária”, Ministério da Fazenda.²²

O estudo feito pelo técnico de planejamento e pesquisa do IPEA, João Maria de Oliveira, empreendeu esforço para analisar os impactos econômicos, regionais e setoriais das mudanças na estrutura de cobrança dos impostos sobre consumo no Brasil, com base ainda no relatório do Grupo de Trabalho (GT) da Câmara dos Deputados e do esboço inicial do substitutivo do relator, deputado Aguinaldo Ribeiro, que viria posteriormente ser alterado e aprovado em Plenário. Os dados são cotejados com a versão original da PEC 45/2019 e com a PEC 110/2019, originária do Senado Federal. Partindo de modelo de equilíbrio geral computável, o estudo procurou verificar a evolução de fundamentos (PIB, produtividade e emprego) da economia ao longo do tempo em função das mudanças tributárias introduzidas pelos diversos cenários de reforma confrontados com a hipótese de inexistência da mesma. O estudo estimou a **alíquota efetiva em 28,04%**, considerando as exceções, os regimes tributários favorecidos, as alíquotas reduzidas e as isenções, previstas na versão inicial do substitutivo do relator da Câmara dos Deputados. As conclusões apontam impactos positivos da reforma sobre a produtividade, o emprego e o produto interno bruto, sendo sempre maiores no ambiente gerado pela versão original da PEC 45/2019, resultados intermediários quando aplicados os parâmetros da PEC 110/2019 do Senado Federal, e menores, quando aplicados dados e diretrizes constantes da versão inicial do Substitutivo, posteriormente alterado e aprovado. Ainda assim, em todos os três cenários testados, os efeitos da reforma são bastante positivos para a evolução da economia brasileira.

Outro esforço de projeção da alíquota do novo IVA dual brasileiro foi feito pela equipe do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (IMB), órgão do Governo de Goiás, através da Nota Executiva 004/2023, “Simulando a alíquota do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) para o Brasil”. Partindo da base de dados do IBGE; de estimativas e arbitragens sobre a variação da alíquota favorecida, o peso do Imposto Seletivo e o Hiato de Conformidade; e, analisando o texto do substitutivo da PEC 45/2019, aprovado pela Câmara dos Deputados em 6 de julho de 2023, o estudo do IMB chega à uma **alíquota neutra para o IVA nacional de 29,01%**, procedendo, em sequência, uma análise de sensibilidade a partir da flexibilização das hipóteses adotadas constrói um intervalo possível para a alíquota padrão geral entre **27,3 e 30,7%**. O documento estima o impacto das principais exceções introduzidas na reforma no aumento da alíquota padrão de referência, calculando que a manutenção da Zona Franca de Manaus majora a alíquota em 0,81 p.p., a permanência do Simples Nacional é responsável pelo incremento de 2,43 p.p., a isenção da cesta básica impacta no aumento da alíquota padrão em 1,05 p.p. e as alíquotas reduzidas para educação, saúde, agronegócio e outros oneram em mais 2,98 p.p. Ou seja, o estudo projeta que alíquota do IVA brasileiro poderia vir a ser em torno de **21,74%**, se a alíquota fosse única e não houvesse exceções, abrindo uma possibilidade de cenário onde a alíquota neutra variaria no intervalo entre **20,03% a 23,43%**, após a análise de sensibilidade.

Por último, no dia 8 de agosto de 2023, o ministro da Fazenda, Fernando Haddad, entregou ao relator da PEC 45/2019 no Senado Federal, senador Eduardo Braga, a nota técnica elaborada pela equipe da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT/MF) intitulada “Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária”.

²⁰ OLIVEIRA, J. M. de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/07/propostas-de-reforma-tributaria-e-seus-impactos-uma-avaliacao-comparativa/>.

²¹ GOIÁS. Nota Executiva 004/2023 - Simulando a alíquota do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) para o Brasil. Goiânia: Instituto Mauro Borges, 2023. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/nota-executiva/004-NOTAEXECUTIVA.pdf>.

²² BRASIL. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf.

O documento realça o compromisso de que, em nenhuma hipótese, haverá aumento da carga tributária e reafirma que as alíquotas dos novos tributos deverão ser majoradas, paulatinamente, no exato montante necessário para repor o atual nível de arrecadação, após dedução das receitas do Imposto Seletivo.

O estudo do Ministério da Fazenda afirma algo que já dissemos aqui, que as alíquotas efetivas só serão conhecidas precisamente após o período de transição, ou seja, em 2033, quando os antigos impostos estarão extintos e os novos em pleno vigor.

O texto clareia que o formato dual do novo IVA brasileiro, originalmente concebido na PEC 110/2019 do Senado Federal, buscou compatibilizar dois objetivos: assegurar simplicidade para os contribuintes (legislação uniforme em escala nacional e gestão integrada) e autonomia para os entes federados (capacidade de estados e municípios fixarem a alíquota a vigorar em seu território, através de lei própria, sendo a mesma para todos os bens e serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição Federal).

Utilizando o modelo do Tax Gap, concebido para estimar o hiato tributário, o estudo projeta o potencial arrecadatório e a alíquota padrão de equilíbrio, cotejando 1) a arrecadação normativa que seria obtida com a alíquota única, aproveitamento total de créditos e cumprimento perfeito das obrigações tributárias; e, 2) a arrecadação potencial que é esperada sobre as regras previstas na legislação e funcionamento perfeito do sistema no cumprimento das obrigações tributárias. A diferença entre as duas determinaria o hiato da política. Já o hiato de conformidade demonstra a diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação efetiva esperada considerando as questões relativas à evasão, à elisão, inadimplência e judicialização com protelação de pagamento de impostos.

Para efeito das revisões anuais que resultarão na calibragem da alíquota padrão e objetivando a manutenção dos níveis atuais de arrecadação dos cinco impostos a serem extintos até o efetivo funcionamento pleno do novo sistema, em 2033, tomou-se como referência a média de arrecadação total do decênio entre 2013 e 2002, que aponta um patamar de arrecadação agregada dos cinco impostos de 12,45% do PIB.

Na construção das projeções feitas da alíquota padrão nacional de referência, a equipe da SERT/MF optou por arbitrar o hiato de conformidade com base nos números da Hungria, por ser um país emergente e com arrecadação sobre o consumo semelhante à brasileira. O hiato de conformidade, dessa forma, foi fixado em 10%, número médio verificado na Hungria nos dois anos que antecederam a pandemia. E projetaram um cenário conservador alternativo com um hiato de conformidade 50% superior. Nada indica que existam razões para imaginar um desempenho do novo sistema no Brasil pior do que o da Hungria, já que a simplificação das regras e do funcionamento do novo sistema tributário brasileiro, ao contrário, deve produzir uma redução substantiva da sonegação, da elisão, da informalidade, da inadimplência e da litigiosidade entre contribuintes e fisco.

Como já foi dito anteriormente, é impossível cravar, de forma absoluta e certa, qual será o hiato de conformidade e, portanto, a alíquota padrão de equilíbrio. Só a própria experiência concreta do novo sistema no período de transição dará a segurança necessária para a fixação dos parâmetros de tributação que cumprirão os objetivos da reforma. Mas os estudos teóricos, partindo de bases de informações e metodologias consistentes, ainda que arbitrando algumas variáveis, serão de extrema importância para embasar o processo decisório no âmbito do Congresso Nacional.

No caso do estudo da SERT/MF apurou-se, no cenário base, uma arrecadação potencial de R\$ 969.168 bilhões, que subtraída do hiato de conformidade, chegaria a desejada arrecadação efetiva de 12,45% do PIB, para a partir daí inferir qual é alíquota padrão, dentro das regras estabelecidas no substitutivo da PEC 45/2019, que asseguraria este resultado, dentro de uma abordagem incremental, desde o cenário inicial com alíquota única uniforme até o a majoração, passo a passo, a partir de cada tratamento diferenciado feito.

O exercício feito pela SERT/MF, no cenário amplamente factível, aponta um intervalo de fixação da **alíquota base entre 20,73% e 25,45%**, dependendo do grau de concessões e tratamentos favorecidos a produtos, serviços e setores, já partindo da manutenção dos regimes pré-existentes em nossa Constituição e levando em conta o Imposto Seletivo. Os impactos incrementais na majoração da alíquota de referência, no cenário factível (10% de hiato de conformidade), apontam que a contribuição da alíquota favorecida de 50% para os produtos agropecuários e da cesta básica foi de +1,67 p.p., a da alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada foi de +0,32 p.p., a da alíquota reduzida para serviços de saúde privada cresceu +0,62 p.p., a da alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços listados na PEC

45/2019 onerou em +0,37% p.p., a da ampliação do tratamento favorecido da alíquota reduzida de 50% para 40% para produtos e serviços excepcionados resultou em +0,67 p.p., a alíquota zero para metade da cesta básica acrescentou +0,67 p.p. e os demais favorecimentos incrementaram a alíquota padrão em +0,35 p.p..

Os números apresentados nos três estudos mencionados, apesar das diferenças de premissas, metodologias e resultados e mesmo sendo apenas resultados de exercícios teóricos de simulação que não obrigatoriamente serão sancionados pela experiência concreta no período de transição, certamente servirão de base para o aprofundamento das discussões entre senadores e deputados federais, no processo final de deliberação sobre a reforma tributária, pesando custos e benefícios de cada tratamento favorecido ou diferenciado e sua repercussão geral para a sociedade e os contribuintes.

Os esforços levados a cabo pelos técnicos envolvidos nos três estudos projetam uma alíquota padrão **entre 20,03% a 30,7%** nos diversos cenários alternativos e dentro das diretrizes e dispositivos presentes na PEC 45/2019, aprovada pela Câmara dos Deputados. Seria uma das maiores alíquotas de um IVA em todo o mundo. **Isto reflete o peso que os impostos sobre consumo de bens e serviços já têm hoje no total dos impostos arrecadados em nossa regressiva matriz tributária.** O Ministério da Fazenda, no documento entregue ao Senado Federal, demonstra que a alíquota-padrão sobre um produto no regime atual envolvendo apenas o ICMS com incidência pela alíquota padrão modal e conjugado com o PIS/Cofins pelo regime não cumulativo, sem ISS ou IPI, e apurados com alíquota “por fora”, comparável a sistemática do IVA, chega a impressionantes 34,4% de alíquota.

Projeções da IFI

CURTO PRAZO

Projeções da IFI	2023			2024		
	Julho	Agosto	Comparação	Julho	Agosto	Comparação
PIB – crescimento real (% a.a.)	2,28	2,28	=	1,22	1,22	=
PIB – nominal (R\$ bilhões)	10.647,66	10.647,66	=	11.294,10	11.294,10	=
IPCA – acum. (% no ano)	5,20	5,20	=	3,88	3,88	=
Taxa de câmbio - fim de período (R\$/US\$)	5,02	5,02	=	5,09	5,09	=
Ocupação - crescimento (%)	0,75	0,75	=	0,68	0,68	=
Massa salarial - crescimento (%)	4,28	4,28	=	1,22	1,22	=
Selic – fim de período (% a.a.)	12,00	12,00	=	9,50	9,50	=
Juros reais ex-ante (% a.a.)	6,37	6,37	=	5,77	5,77	=
Resultado Primário do Setor Público Consolidado (% do PIB)	-1,20	-1,20	=	-1,33	-1,33	=
dos quais Governo Central	-0,80	-0,80	=	-0,93	-0,93	=
Juros Nominais Líquidos (% do PIB)	7,01	7,01	=	6,09	6,09	=
Resultado Nominal (% do PIB)	-8,20	-8,20	=	-7,43	-7,43	=
Dívida Bruta do Governo Geral (% do PIB)	76,40	76,40	=	79,78	79,78	=

ifi