

REFORMA TRIBUTÁRIA EM PERSPECTIVA: A PROPOSTA DE REGULAMENTAÇÃO CONTIDA NO PLP Nº 68, DE 2024

Daniel Melo Nunes de Carvalho¹

Ivan Morais Ribeiro²

Marco André Ramos Vieira³

Raphael Borges Leal de Souza⁴

Renato Friedmann⁵

1 Introdução

Decorridos mais de trinta anos da publicação da Constituição Federal (CF) de 1988 e após longos e intensos debates no âmbito do Congresso Nacional, que envolveram todos os segmentos da sociedade, foi finalmente promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, denominada **reforma tributária sobre o consumo**, e que demanda ampla e detalhada regulamentação, consoante expresso em vários de seus dispositivos.

Em cumprimento ao inciso II do art. 18 da referida EC, o Poder Executivo encaminhou o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68, de 2024, que regula o disposto nos arts. 156-A, 195, V, e 153, VIII, da CF para estabelecer parte das normas necessárias para instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Com a eventual aprovação do projeto, para instituição completa dos tributos, faltará apenas a fixação da alíquota de cada uma das exações por meio de resolução do Senado Federal ou de leis específicas, conforme o caso.

¹ Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro).

² Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro).

³ Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro).

⁴ Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro).

⁵ Consultor Legislativo do Senado Federal (área de política econômica).

Neste texto, nosso objetivo é abordar a regulação proposta no PLP nº 68, de 2024, sob as perspectivas jurídico-tributária, econômica, social, arrecadatória e de desenvolvimento regional. Trata-se de uma visão mais descritiva do que crítica, que se intenciona panorâmica à luz dessas diferentes perspectivas. Com ela, será possível, ainda que de modo sumário, entender as regras essenciais do projeto encaminhado pelo Executivo.

Sob a perspectiva **jurídico-tributária**, esclarecemos os aspectos principais relativos aos elementos da norma-padrão de incidência tributária⁶, com vistas a permitir a compreensão técnica do funcionamento da nova tributação sobre o consumo.

Na vertente **econômica**, destacamos o novo modelo de tributação, com enfoque na neutralidade fiscal e nos tratamentos diferenciados e específicos regulados pela proposição.

No aspecto **social**, discorremos sobre o *cashback* e a cesta básica nacional de alimentos, com destaque para as mudanças de paradigma da desoneração tributária com vistas a alcançar de forma mais efetiva as pessoas menos favorecidas.

Na perspectiva da **arrecadação**, esclarecemos o modo de administração do IBS e da CBS e detalhamos como está proposta a regulação das normas de transição do velho regime para o novo, com enfoque nas regras voltadas à manutenção da carga tributária e à definição das alíquotas de referência.

Por fim, abordamos as disposições que impactam os incentivos ao **desenvolvimento regional**, em específico, as regras aplicáveis à Zona Franca de Manaus (ZFM) e às Áreas de Livre Comércio (ALCs).

⁶ “Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese), quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. (...) A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 256.

2 Perspectiva Jurídico-Tributária

2.1. Linhas gerais sobre os novos tributos (IBS, CBS e IS)

O objetivo central da reforma tributária é extinguir a Contribuição para o PIS/Pasep⁷, a Cofins⁸, o ICMS⁹ e o ISS¹⁰ e criar dois tributos federais, a CBS e o IS, bem como um imposto sobre bens e serviços – o IBS – de competência compartilhada¹¹ entre Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios.

Quanto ao IPI¹², terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (ZFM), conforme critério estabelecido em lei complementar (art. 126, III, “a”, do ADCT¹³), que, no caso do PLP nº 68, de 2024, encontra-se nos arts. 436 e 437.

⁷ Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Nesse caso específico, a extinção é relativa ao tributo que incide sobre a receita ou faturamento das empresas. A Reforma passa a diferenciar a Contribuição para o PIS (que será extinta) da Contribuição para o PASEP (que permanecerá). O campo de incidência tributável que permanecerá após a implementação da Reforma será o das receitas correntes, que incide com a alíquota de 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

⁸ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁹ Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, de competência estadual.

¹⁰ Imposto sobre Bens e Serviços, de competência municipal.

¹¹ Como defendido em obra sobre o novo sistema tributário nacional, não há violação do pacto federativo pela extinção dos tributos de competência estadual, caso do ICMS, e municipal, caso do ISS, com a criação da competência compartilhada de Estados, Distrito Federal e Município relativa ao IBS. CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. *et al.. O novo Sistema Tributário Nacional – modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

¹² Imposto sobre Produtos Industrializados.

¹³ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O quadro abaixo sintetiza, grosso modo, a alteração estrutural do novo Sistema Tributário:

UF	Tributos em extinção	Novos tributos
União	PIS/Cofins	CBS
	IPI*	IS
Estados	ICMS	IBS**
Municípios	ISS	

* O IPI não será extinto, mas terá suas alíquotas reduzidas a zero como regra geral.

** Competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios.

Dessa forma, observa-se uma relevante mudança da estrutura tributária brasileira, que pretende, sobretudo, **simplificar** o sistema, **beneficiar** a economia e incentivar o investimento, por meio da redução dos custos de conformidade e do contencioso tributário.

Como disposto no art. 2º do PLP (cf. art. 156-A, § 1º, da CF), tanto o IBS quanto a CBS são informados pelo princípio da **neutralidade**. Além disso, são regulados de **forma harmonizada** (art. 306), cobrados, em regra, **no destino** (art. 11), de forma **não cumulativa**, por meio da incidência sobre o valor adicionado. Pretende-se, por meio de um sistema de crédito e débito (art. 28), que não haja resíduo tributário ao longo da cadeia de circulação do bem ou serviço. Parte do valor pago a título de IBS e CBS por pessoas de baixa renda será devolvido, mediante um mecanismo de restituição do valor do tributo pago que vem sendo chamado de *cashback* (arts. 100 a 113).

O PLP regulamenta os **regimes diferenciados** e a tributação sobre a Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA), que serão beneficiados com alíquotas reduzidas (arts. 114 a 160), bem como os **regimes específicos**, aplicáveis a operações que, em princípio, não se amoldariam ao sistema geral de tributação sobre o valor adicionado (arts. 161 a 295). O PLP, ademais, trata dos chamados **regimes próprios** da CBS, relativos ao Prouni¹⁴ e à fabricação de veículos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (arts. 296 a 304).

¹⁴ Programa Universidade para Todos.

Em função da complexidade do atual sistema de tributação sobre o consumo, aliada à amplitude das mudanças promulgadas, são previstos prazos de transição para a extinção dos tributos vigentes e a instituição dos novos. Além disso, haverá uma outra transição, mais longa, especificamente para que os entes federados possam adequar suas finanças às novas regras implementadas.

Relativamente ao IS, trata-se de tributo de caráter **predominantemente extrafiscal**¹⁵, isto é, de natureza regulatória¹⁶, que incidirá sobre bens e serviços **prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**.

2.2. Operações que são gravadas pelos novos tributos

O campo de incidência do IBS e da CBS é delimitado pelas operações, **em regra onerosas**, que envolvam qualquer **bem material ou imaterial**, inclusive direitos e energias que tenham valor econômico, e qualquer **prestação de serviços**, independentemente do ato ou negócio jurídico.

Para fins da incidência desses tributos, o PLP definiu, por exclusão, a operação com serviço, assim considerada qualquer uma que não seja classificada como operação com bem. Ampliou-se, assim, o conceito de serviço para “**não bem material ou imaterial**”. Essa ampliação seguiu o modelo adotado em alguns países europeus, nos quais, para fins do IVA (VAT), o serviço é compreendido como qualquer atividade comercial diferente do fornecimento de bens¹⁷. Em suma, a ideia é a de que todas as atividades econômicas e profissionais, independentemente do objeto, exercidas por fornecedor com habitualidade ou em volume, sejam tributadas.

¹⁵ Fala-se em predominância extrafiscal nos casos em que o tributo tem como função principal alguma interferência no domínio econômico, e não a arrecadação de receitas. É a lição da doutrina: “Assim, quanto ao seu objetivo, o tributo é: (...) *b) Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros. (...)” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed.. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 82.

¹⁶ Assim esclarece a Exposição de Motivos nº 00038/2024, do Ministério da Fazenda, que acompanha o PLP nº 68, de 2024: “Ademais, o Projeto institui também o Imposto Seletivo – IS, de competência da União, com natureza regulatória, para desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.”

¹⁷ Esse é o conceito adotado, por exemplo, pela Receita Irlandesa (Irish Tax and Customs). Disponível em: <[https://www.revenue.ie/en/vat/vat-on-services/when-is-vat-charged-on-services/what-is-a-service-for-vat.aspx#:~:text=For%20Value%2DAdded%20Tax%20\(VAT,and%20surrendering%20of%20a%20right](https://www.revenue.ie/en/vat/vat-on-services/when-is-vat-charged-on-services/what-is-a-service-for-vat.aspx#:~:text=For%20Value%2DAdded%20Tax%20(VAT,and%20surrendering%20of%20a%20right)>. Acesso em: 7 de jun. 2024.

Apesar de, em regra, serem tributadas somente operações onerosas, outras operações, chamadas de não onerosas pelo PLP (art. 5º, I), poderão sofrer incidência de modo residual (excepcional).

Regra de Tributação	Operações
Geral	Onerosas
Residual (excepcional).	Não onerosas ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal; doação por contribuinte para parte relacionada; fornecimento de brindes e bonificações.

Haverá tributação no fornecimento **não oneroso** ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços **para uso e consumo pessoal**^{18,19}, na **doação por contribuinte para parte relacionada** e no fornecimento de **brindes e bonificações**²⁰.

Não haverá incidência dos tributos nos seguintes casos:

<ul style="list-style-type: none"> • Fornecimento de serviços por pessoas físicas em função de relação de emprego com o contribuinte; ou sua atuação como administradores ou membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei;
<ul style="list-style-type: none"> • Transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte;
<ul style="list-style-type: none"> • Transmissão de participação societária, incluindo alienação;
<ul style="list-style-type: none"> • Transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital;
<ul style="list-style-type: none"> • Obtenção de rendimentos financeiros, com exceção do disposto no regime específico e da cobrança de juros e encargos pelos fornecedores;
<ul style="list-style-type: none"> • Operações com títulos ou valores mobiliários, desde que não resultem em qualquer fornecimento de bens ou serviços, com exceção do disposto no regime específico;
<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de dividendos e demais resultados de participações societárias, desde que não resultem em qualquer fornecimento de bens ou serviços, com exceção do disposto no regime específico.

¹⁸ Do próprio contribuinte, quando este for pessoa física, ou das pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei, quando este não for pessoa física, ou dos empregados dos contribuintes. Também se aplica ao fornecimento de bens e serviços para uso e consumo pessoal de cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas referidas.

¹⁹ A regra da parte final do inciso VIII do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal, adotada a interpretação conferida pelo PLP, foi objeto de crítica em obra doutrinária elaborada em coautoria por alguns dos autores deste texto para discussão, expressa no item 2.2.6.4 da obra *O novo Sistema Tributário Nacional – modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

²⁰ Não se aplica às bonificações que atendam às mesmas condições dos descontos incondicionais, exceto se o bem dado em bonificação estiver sujeito à alíquota específica por unidade de medida.

Também não haverá incidência por determinação constitucional (**imunidades**²¹) nos seguintes casos:

• Exportações de bens e de serviços para o exterior;
• Operações realizadas pela União, pelos Estados, pelo DF e pelos Municípios ²² ;
• Operações realizadas por entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
• Operações realizadas por partidos políticos, inclusive suas fundações; entidades sindicais dos trabalhadores; e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos;
• Operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
• Operações com fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil;
• Prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
• Operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Por sua vez, o **IS** possui seu campo de incidência delimitado pelas operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

De acordo com o art. 393, § 1º, do PLP nº 68, de 2024, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente algumas operações envolvendo os seguintes bens: (i) **veículos**; (ii) **aeronaves e embarcações**; (iii) produtos **fumígenos**; (iv) bebidas **alcoólicas** e bebidas **açucaradas**; e (v) bens **minerais**.

²¹ Vários doutrinadores conceituam as imunidades tributárias. Entre as lições, cabe citar a de Roque Antonio Carrazza, que as demarcam como “normas negativas” da competência tributária: “Pois bem, a *imunidade tributária* ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.” CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed.. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 602.

²² A imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, bem como compreende somente as operações relacionadas com as suas finalidades essenciais, ou as delas decorrentes; não se aplica às operações relacionadas com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; e não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar tributo relativamente a bem imóvel.

Dentro de cada um desses grupos, apenas os especificamente previstos no projeto estarão sujeitos ao IS (Anexo I deste boletim).

Não haverá incidência do imposto por determinação constitucional (imunidades) sobre as **exportações** para o exterior (salvo a exportação de bem mineral extraído ou produzido) e sobre as operações com **energia elétrica** e com **telecomunicações**.

Também não haverá incidência do IS sobre os bens e serviços com redução em 60% da alíquota padrão do IBS e da CBS e sobre os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano.

2.3. Os sujeitos passivos dos novos tributos

No que se refere ao aspecto pessoal da incidência, o PLP prevê que o sujeito passivo (devedor) poderá assumir a condição de contribuinte ou de responsável²³. Serão **contribuintes** do IBS e da CBS:

Contribuintes	Situação
Fornecedor:	que realizar operações, ainda que residente ou domiciliado no exterior ²⁴ com relação às operações ocorridas no Brasil, no desenvolvimento de atividade econômica ou de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica.
Prestador de serviços:	que exerça atividade de modo profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.
Adquirente:	na aquisição de bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública .
Importador pessoa física ou jurídica:	na importação de bens materiais.
Adquirente:	de mercadoria entrepostada.

²³ De acordo com o art. 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN, o sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou o responsável tributário. Contribuinte será aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que configura fato gerador do tributo. Já o responsável será aquele que não possui relação pessoal e direta, mas sua obrigação de corre de lei.

²⁴ O fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição como contribuinte se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital.

Os optantes pelo Simples Nacional²⁵ poderão escolher por apurar e recolher o IBS e a CBS pelo regime regular, caso em que esses tributos estarão fora do regime simplificado. Essa escolha será irretratável para todo o ano-calendário e será exercida no mesmo prazo previsto para exercício da opção pelo Simples Nacional.

Em relação à responsabilidade, **as plataformas digitais**, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio. A responsabilidade será aplicada **em substituição** ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior, ou será aplicada **solidariamente** com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País e não tenha se inscrito ou não tenha registrado a operação em documento fiscal eletrônico.

Serão, ainda, **solidariamente responsáveis** pelo pagamento dos tributos:

Responsável	Situação
Pessoa que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço:	não acobertado por documento fiscal idôneo.
Transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa:	em relação a bem transportado desacobertado por documento fiscal idôneo ; quando efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal.
Leiloeiro:	pelos tributos devidos na operação realizada em leilão .
Desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou serviços:	em relação a descumprimento de obrigações tributárias do contribuinte , desde que tenham contribuído para o seu uso em desacordo com a legislação tributária.
Pessoa física ou jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias:	por meio de: ocultação da ocorrência ou do valor da operação ou abuso da personalidade jurídica , caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.
Entrepasto aduaneiro, recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, depositário ou o despachante:	em relação ao bem: destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente; recebido para exportação e não exportado; ou destinado a pessoa diversa daquela que tiver importado ou arrematado.

²⁵ Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Nos casos de solidariedade²⁶, a dívida tributária pode ser cobrada integralmente do responsável. O PLP destaca, porém, que não enseja responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico²⁷ quando não ocorrer qualquer ação ou omissão que implique descumprimento das obrigações tributárias.

Não são contribuintes do IBS e da CBS as seguintes entidades **sem personalidade jurídica**: (i) condomínio edilício; (ii) consórcio; e (iii) sociedade em conta de participação. Essas entidades, no entanto, **poderão optar** pelo regime regular do IBS e da CBS. Em tal hipótese, o **condomínio edilício** sofrerá a incidência do IBS e da CBS sobre todas as taxas e demais valores cobrados pelo condomínio dos seus condôminos.

Caso o **consórcio** não exerça a opção pelo regime regular, os **consorciados** ficarão obrigados ao pagamento do IBS e da CBS quanto às operações realizadas pelo consórcio, proporcionalmente às suas participações. Caso a **sociedade em conta de participação**²⁸ não exerça a opção pelo regime regular, o **sócio ostensivo** ficará obrigado ao pagamento do IBS e da CBS quanto às operações realizadas pela sociedade, sendo vedada a exclusão de valores devidos a sócios participantes.

²⁶ “A solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem.” PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 253.

²⁷ De acordo com o § 1º do art. 275 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. Ver, também, §§ 2º e 3º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943).

²⁸ “A sociedade em conta de participação apresenta duas categorias distintas de sócios: o **sócio ostensivo** e os **sócios participantes** (também chamados de *sócios ocultos*). A propósito, o art. 991 do Código Civil dispõe que ‘na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes’”. CRUZ, André Santa. *Manual de direito empresarial*. 13. ed.. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 360.

O **produtor rural** ou o produtor rural integrado²⁹, pessoa física ou jurídica, que auferir receita inferior a R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário poderá optar, a qualquer tempo, por se enquadrar como contribuinte do IBS e da CBS. Caso não realize essa escolha, não estará sujeito a esses tributos em suas atividades econômicas.

No que se refere ao IS, são contribuintes:

Contribuintes	Situação
<ul style="list-style-type: none"> • Fabricante 	<ul style="list-style-type: none"> • na primeira comercialização; • na incorporação do bem ao ativo imobilizado; • na tradição do bem em transação não onerosa e; • no consumo do bem.
<ul style="list-style-type: none"> • Importador 	<ul style="list-style-type: none"> • na entrada do bem de procedência estrangeira no território nacional.
<ul style="list-style-type: none"> • Arrematante 	<ul style="list-style-type: none"> • na arrematação.
<ul style="list-style-type: none"> • Produtor-extrativista 	<ul style="list-style-type: none"> • na primeira comercialização, no consumo, na transação não onerosa ou na exportação do bem.

2.4. Aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquotas)

Para se alcançar o valor devido de determinado tributo, conjugam-se esses dois elementos que compõem o chamado aspecto quantitativo da regra de incidência dos tributos: a base de cálculo e a alíquota³⁰. Aquela é a grandeza sobre a qual incide esta³¹, permitindo a apuração do valor a ser recolhido pelo contribuinte.

²⁹ Considera-se produtor rural integrado o produtor agrossilvipastoril, que, individualmente ou de forma associativa, com ou sem a cooperação laboral de empregados, vincula-se ao integrador por meio de contrato de integração vertical, recebendo bens ou serviços para a produção e para o fornecimento de matéria-prima, bens intermediários ou bens de consumo final.

³⁰ “Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 340.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 253.

O IBS e a CBS são tributos “siameses”, por força do novel art. 149-B da CF. Entre as identidades dos dois tributos, está a das bases de cálculo. Ambas as exações são calculadas pela mesma grandeza, ou seja, pela mesma base de cálculo.

Na forma do art. 12 do PLP nº 68, de 2024, propõe-se que a base de cálculo do IBS e da CBS seja, em regra, o **valor da operação**³², que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor³³ na operação de alienação de bem ou de prestação de serviço.

O PLP veicula importante regra para o cálculo dos tributos, expressa no § 2º do art. 12. *Grosso modo*, pode-se dizer que a ideia é que não haja “tributo sobre tributo” na mesma operação, mas apenas “tributo sobre o valor da operação”. Para tanto, o dispositivo afasta da base de cálculo do IBS e da CBS, entre outros elementos: (i) o próprio montante desses tributos que gravam a operação; (ii) o IPI cobrado sobre produtos industrializados; (iii) o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação; (iv) o ISS incidente sobre serviços de qualquer natureza; e (v) a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins que gravam a receita das empresas. Entretanto, registre-se, o IS compõe a base de cálculo do IBS e da CBS³⁴.

Para o IBS e a CBS, haverá alíquotas fixadas por resolução do Senado Federal. Serão as chamadas **alíquotas de referência**, calculadas de modo a preservar os níveis de arrecadação tributária. Haverá, então, uma alíquota de referência da CBS, por ser tributo de competência privativa da União, e duas alíquotas de referência do IBS, uma para os Estados e uma para os Municípios, por ser tributo de **competência compartilhada** entre Estados, DF e

³² Na importação, a base será o valor aduaneiro acrescido do Imposto sobre a Importação, do Imposto Seletivo, da taxa de utilização do Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex); do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis), dos direitos *antidumping*, dos direitos compensatórios; das medidas de salvaguarda e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou direitos incidentes sobre os bens importados até a sua liberação.

³³ Estão incluídos nesse valor cobrado pelo fornecedor: (i) acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; (ii) juros, multas, acréscimos e encargos; (iii) descontos concedidos sob condição; (iv) valor do transporte cobrado como parte do valor da operação; (v) tributos e preços públicos exceto os expressamente afastados; e (vi) demais valores recebidos como parte da operação.

³⁴ Essa específica incidência de “tributo sobre tributo” foi prevista no inciso IV do § 6º do art. 153 da Constituição Federal.

Municípios. No caso do DF, por cumular competências, a alíquota de referência é a soma das alíquotas de referência estadual e municipal.

É permitido que Estados, DF e Municípios fixem, por meio de leis próprias (estadual, distrital e municipal), alíquotas do IBS, nos termos do art. 14 do PLP. Podem, portanto, editar leis para prever alíquota diferente da de referência ou para vincular suas alíquotas à de referência. A vinculação à alíquota de referência acontecerá ainda que o ente federativo não aprove uma lei específica (vinculação tácita). De todo modo, é possível fazer essa vinculação expressa³⁵.

O PLP autoriza que a vinculação expressa se dê por meio de acréscimo ou decréscimo definido em pontos percentuais às alíquotas de referência. Por exemplo, caso a alíquota estadual de referência do IBS tenha sido fixada pelo Senado Federal em 10%, determinado Estado pode vincular, por meio de lei, que a sua alíquota de IBS será a de referência, acrescida de 0,5%. Portanto, na prática, as operações com destino a esse Estado serão gravadas à alíquota de 10,5%.

Salvo quanto aos regimes diferenciados previstos no art. 9º da EC nº 132, de 2023, as alíquotas da CBS e do IBS serão as mesmas para todas as operações com bens e serviços (art. 16 do PLP). Não haverá mais, como regra geral, alíquotas diferentes conforme o bem objeto da operação. Todos os bens e serviços, com exceção dos sujeitos a regime diferenciado, serão gravados pelas mesmas alíquotas (federal, estadual e municipal).

A equipe econômica do governo federal, considerando as disposições do PLP nº 68, de 2024, estimou a alíquota de referência total em 26,5% (8,8% para a CBS e 17,7% para o IBS)³⁶.

³⁵ Em suma, haverá vinculação expressa se houver lei específica assim dispondo. A vinculação tácita “pressupõe a omissão legislativa do ente federado”. Ver mais em: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. *et al.* Onovo Sistema Tributário Nacional – modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária. “Regulamentação da Reforma Tributária”: Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-04-23_regulamentacao-da-reforma-tributaria_completa.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

Estimativa do Ministério da Fazenda	
CBS	8,8%
IBS	17,7%
Total	26,5%

O IS, por sua vez, possui finalidade e regras próprias, tendo em vista sua abrangência distinta da CBS e do IBS. Enquanto estes dois últimos tributos se propõem a ter bases amplas de incidência, o IS é destinado a combater externalidades negativas à saúde e ao meio ambiente.

As alíquotas do IS podem ser *ad valorem* ou específicas³⁷. No primeiro caso, são porcentagens incidentes sobre a base de cálculo, que será um valor expresso em dinheiro (ex: 10% sobre R\$ 100,00). No segundo caso, são valores incidentes sobre a base de cálculo, que será uma unidade de medida (ex.: reais por litro de produto). Portanto, a base de cálculo será um valor expresso em moeda ou uma unidade de medida, conforme o tipo de alíquota incidente na operação (*ad valorem* ou específica).

No art. 400 do PLP, propõe-se que, no caso de comercialização de bem sujeito à alíquota *ad valorem*, a base de cálculo será o valor integral cobrado na operação³⁸. Também de modo similar às regras da CBS e do IBS, a ideia é que não haja “tributo sobre tributo”, mas apenas “tributo sobre o valor da operação”³⁹. Para tanto, o art. 402 do PLP afasta da base de cálculo do IS, entre outros elementos, a CBS, o IBS, o ICMS e o próprio montante do IS que gravam a operação.

³⁷ “As alíquotas dizem-se específicas ou *ad valorem*. As alíquotas específicas expressam-se em dinheiro e incidem sobre a base de cálculo técnica, referida a grandeza diferente de dinheiro (peso, quantidade, extensão etc.), como vimos no item anterior. As alíquotas *ad valorem* expressam-se em percentagem (1%, 5%, 20% etc.) e incidem sobre a base de cálculo medida em dinheiro. (...)”. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12.. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 254.

³⁸ Incluindo as mesmas rubricas mencionadas para a CBS e o IBS acima expostas (juros, multas, demais importâncias recebidas pelo fornecedor etc.).

³⁹ Há situações em que ocorrerá a incidência de tributo sobre tributo sobre a mesma operação. O Imposto Seletivo, por exemplo, comporá a base de cálculo do IBS e da CBS.

O regramento das alíquotas do IS está dividido em duas seções no PLP (arts. 404 a 406), uma para os veículos e outra para os demais produtos sujeitos ao referido imposto. O ponto em comum é que as alíquotas deverão ser disciplinadas em lei ordinária, observados os regramentos específicos, na forma do quadro abaixo:

Bens	Regramento
<ul style="list-style-type: none"> • Veículos: 	alíquotas reduzidas ou aumentadas, conforme critérios de potência, eficiência energética, entre outros.
<ul style="list-style-type: none"> • Veículos que atendam critérios ambientais ou destinados a taxistas ou pessoas com deficiência: 	alíquota zero.
<ul style="list-style-type: none"> • Produtos fumígenos e determinadas bebidas alcóolicas: 	alíquotas <i>ad valorem</i> + específica.
<ul style="list-style-type: none"> • Bens minerais: 	alíquota máxima de 1%.
<ul style="list-style-type: none"> • Gás natural destinado à utilização como insumo na indústria: 	alíquota zero.

2.5. Não cumulatividade

O cálculo **não cumulativo** da CBS e do IBS assegura que não ocorra a tributação “em cascata”, ou seja, o mesmo bem venha a ser tributado várias vezes durante a sua circulação pelo mesmo tributo e que a alíquota nominal seja a efetiva. Com a regra do creditamento, os contribuintes no meio da cadeia possuem direito a crédito correspondente aos tributos recolhidos nas suas aquisições. Recolherão, assim, somente a diferença entre o tributo incidente sobre as suas operações próprias e o tributo recolhido nas aquisições de bens e serviços.

Desse modo, se na venda da indústria para o atacadista foi cobrado, por exemplo, R\$ 100,00 de tributo (10% sobre R\$ 1.000,00), a indústria recolhe esse valor, mas o atacadista passa a ter o crédito nesse mesmo montante, que será abatido do valor devido quando da venda para o varejista. Se nessa venda houve a cobrança de R\$ 120,00 (10% sobre R\$ 1.200,00), o atacadista recolherá R\$ 20,00 (R\$ 120,00 – R\$ 100,00), e o varejista terá direito ao crédito de R\$ 120,00, que será por ele utilizado quando da venda ao

consumidor final. Caso o preço final ao consumidor seja R\$ 1.500,00, o tributo incidente será R\$ 150,00 (10% sobre R\$ 1.500,00), mas o varejista recolherá R\$ 30,00 (R\$ 150,00 – R\$ 120,00).

Por esse exemplo, percebe-se que o valor total do tributo arrecadado pelo Fisco, no regime não cumulativo, totalizará R\$ 150,00, mas que foi recolhido por etapas das fases de circulação (R\$ 100,00 + R\$ 20,00 + R\$ 30,00) e somente sobre o valor agregado pelos diferentes contribuintes. Utilizando esse mecanismo de cálculo, a alíquota nominal de 10% representa a efetivamente aplicada (10% sobre R\$ 1.500,00). Percebe-se também que a forma como o tributo é calculado propicia que o montante arrecadado (R\$ 150,00) coincida com aquele efetivamente suportado pelo consumidor final (10% sobre R\$ 1.500,00).

Em matéria de CBS e IBS, que constituem o IVA dual brasileiro, a **não cumulatividade plena**, exigida pelo inciso VIII do § 1º do art. 156-A da CF, é disciplinada no PLP nº 68, de 2024, que permite **ampla apropriação de créditos**⁴⁰ dos valores desses tributos, **desde que tenham sido recolhidos** ao Fisco, nas operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem ou serviço. Apenas são excluídos dessa regra as aquisições de bens de **uso ou consumo pessoal**⁴¹, que **não** permitem a apuração de créditos, salvo se necessárias à realização de operações pelo contribuinte (art. 29 do PLP), observado o quadro a seguir:

Vedada a apropriação de créditos	
Bens de uso ou consumo pessoal	• Joias, pedras e metais preciosos
	• Obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico
	• Bebidas alcoólicas
	• Derivados do tabaco
	• Armas e munições
	• Bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos

⁴⁰ De forma segregada, vedada, em qualquer hipótese, a compensação de créditos de IBS com valores devidos de CBS e a compensação de créditos de CBS com valores devidos de IBS.

⁴¹ Registre-se a polêmica sobre a interpretação da expressão “uso ou consumo pessoal”, inserida no inciso VIII do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal, presente no Capítulo 2 da obra sobre o novo Sistema Tributário Nacional pós-reforma tributária, redigida em coautoria por parte de alguns dos autores deste trabalho: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. *et al.*. O novo Sistema Tributário Nacional – modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

Os bens de uso e consumo pessoal não somente não darão direito a crédito de IBS e CBS, como também sofrerão incidência desses tributos⁴². Não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal aqueles utilizados **exclusivamente** na atividade econômica do contribuinte.

Embora o inciso VIII do § 1º do art. 156-A da CF disponha que o crédito pode ser apurado pelo adquirente a partir do montante “cobrado” sobre a operação, o próprio texto constitucional, com a aprovação da EC nº 132, de 2023, permitiu que a lei complementar estabelecesse hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado ao “efetivo recolhimento do imposto”⁴³. Essa possibilidade autorizada pela reforma tributária é uma mudança de paradigma em relação ao modelo em vigor, pois não basta a “cobrança” dos tributos na nota fiscal, deve haver o “efetivo recolhimento” aos cofres públicos, a fim de que o adquirente do bem ou serviço possa apurar crédito para futura compensação com seus débitos.

Com fundamento nessa prerrogativa, o art. 28 do PLP nº 68, de 2024, previu que, no regime regular, a apropriação de créditos apenas ocorra com o “pagamento dos valores do IBS e da CBS” incidentes nas operações de aquisição. Assim, não pode o adquirente se apropriar de créditos se não tiverem sido recolhidos os tributos incidentes na operação ou se a operação não estiver sujeita aos tributos.

Nesse sentido, as operações **imunes, isentas** ou sujeitas à **alíquota zero** não permitirão a apropriação de crédito para utilização nas operações subsequentes (**crédito “pra frente”**). Nas hipóteses de diferimento ou suspensão, o creditamento será admitido somente no momento do efetivo pagamento (art. 30).

A **imunidade** (salvo relativa à exportação) e a **isenção** acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores (**crédito “pra trás”**). No caso de operações sujeitas à **alíquota zero**, será **mantido o crédito relativo às operações anteriores** (art. 32).

⁴² A título exemplificativo, são considerados como bens e serviços para uso pessoal para fins de incidência do IBS e da CBS, de acordo com o PLP, a disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas a sua manutenção; de veículo, bem como despesas relativas a sua manutenção, seguro e abastecimento; de equipamento de comunicação; de serviço de comunicação; plano de assistência à saúde; educação; alimentação e bebidas; e seguro.

⁴³ Art. 156-A, § 5º, inciso II, da Constituição Federal.

O “efetivo recolhimento” da CBS e do IBS pode ocorrer mediante cinco maneiras (art. 27): (i) compensação com créditos previamente apropriados pelo sujeito passivo; (ii) pagamento pelo sujeito passivo; (iii) recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*)⁴⁴, em que o meio de pagamento já segrega o valor devido ao alienante e o montante de tributos devido ao Fisco; (iv) recolhimento pelo adquirente; e (v) recolhimento pelo responsável tributário.

O **IS**, por sua vez, não gera crédito, como explicitado pelo art. 394 do PLP, visto que é **monofásico**, e não plurifásico como a CBS e o IBS. Em outras palavras, como não incide em todas as etapas da cadeia produtiva, não há razão para que gere crédito ao adquirente de bem sujeito ao referido imposto.

2.6. Aspectos temporal e espacial (momento e local de ocorrência do fato gerador)

Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS (aspecto temporal da incidência):

Operação	Momento
• Com bens ou serviços:	fornecimento ou pagamento, o que ocorrer primeiro.
• Execução continuada ou fracionada:	cada fornecimento de bem ou serviço, mesmo que parcial, ou de cada pagamento, o que ocorrer primeiro.
• Com água tratada, saneamento, gás encanado, serviços de comunicação e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final:	em que se torna devido o pagamento.
• Execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término da prestação do serviço:	em que se torna devido o pagamento.
• Serviço de transporte iniciado no País:	início do transporte.
• Serviço de transporte iniciado no exterior:	término do transporte.

⁴⁴ Trata-se de “pagamento segregado” (*split payment*). Para melhor compreensão do tema, sugere-se a leitura do artigo: “To Split or not to Split”: o “Split Payment” como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais Impactos no Brasil. TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, , São Paulo: IBDT, 2022, p. 27 -46.

Operação	Momento
• Demais serviços:	término da prestação.
• Desacobertado de documentação fiscal idônea:	em que o bem for encontrado.
• Licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública:	Aquisição.

Considera-se o local da operação do IBS e da CBS o seu aspecto espacial de incidência. Esse aspecto é extremamente relevante para o IBS a fim de se determinar o **ente da federação destinatário** do produto da arrecadação (princípio do destino⁴⁵). Em regra, deveria ser o domicílio do destinatário (“comprador”) do bem ou do serviço. O PLP, de todo modo, assim detalha, na forma do quadro abaixo:

Operação	Ente de destino
• Bem móvel material:	onde ocorre a entrega ou disponibilização do bem ao destinatário.
• Bem móvel imaterial, bem imóvel, inclusive direito, relacionado a bem imóvel e serviço prestado sobre bem imóvel:	onde o imóvel estiver situado. ⁴⁶
• Serviço prestado fisicamente sobre a pessoa física ou fruído presencialmente por pessoa física:	onde ocorre a prestação.
• Serviço de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos, espetáculos, exposições e congêneres:	onde ocorre o evento.
• Serviço prestado sobre bem móvel material:	onde ocorre a prestação.
• Serviço de transporte de passageiros:	onde ocorre o início do transporte

⁴⁵ O princípio do destino se contrapõe ao princípio da origem, como, de forma didática, sintetiza José Evande Carvalho Araujo: “(...) Para isso existem basicamente duas soluções: o **princípio da origem**, em que a competência é da jurisdição do vendedor; e o **princípio do destino**, em que é da jurisdição do comprador (...)”. (Grifos no original). ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 74.

⁴⁶ Caso o bem imóvel esteja situado em mais de um município, considera-se local do imóvel o município onde está situada a maior parte da sua área.

Operação	Ente de destino
• Serviço de transporte de carga:	onde ocorre a entrega ou disponibilização do bem ao destinatário
• Serviço de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio:	cada Município e Estado, ou o DF, proporcionalmente à correspondente extensão de rodovia explorada
• Serviço de comunicação em que há transmissão por meio físico:	onde ocorre a recepção dos serviços
• Demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos:	do domicílio principal do destinatário.
• Operação realizada de forma não presencial:	o de destino final do bem, ainda que o transporte seja contratado pelo adquirente ou destinatário
• Aquisição de veículo automotor:	do domicílio principal do destinatário
• Aquisição de bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública:	onde se encontra o bem móvel material
• Constatação de irregularidade pela falta de documentação fiscal ou pelo acobertamento por documentação falsa ou inidônea:	onde se encontra o bem móvel material
• Importação de bens imateriais e serviços:	conforme as regras acima (art. 58, § 4º, II, “b”)
• Importação de bens materiais:	local da entrega dos bens, inclusive na remessa internacional; domicílio principal do adquirente de mercadoria entrepostada; ou local onde ficou caracterizado o extravio

3 Perspectiva Econômica

3.1. Modelo moderno de tributação sobre o consumo

Como visto, a **reforma tributária**, que o PLP busca regular, incorpora à legislação pátria **modelo** conhecido como **IVA** ou “**value added tax**” (**VAT**), que tributa de forma ampla as operações relacionadas às diversas atividades econômicas, por meio da incidência sobre o valor adicionado em cada fase da circulação até alcançar o consumidor final.

Sua premissa, que fica evidente no texto da EC nº 132, de 2023, e logo no início do PLP (art. 2º), é a **neutralidade**⁴⁷. Consubstancia uma exação sobre o consumo, com base ampla, o que a distingue dos impostos seletivos ou “excise taxes”, que, usualmente, também possuem a mesma base consumo, mas com foco em produtos específicos, frequentemente geradores de externalidades negativas.

A eficiência desse modelo de tributação está relacionada à amplitude da base tributária⁴⁸ e à uniformidade da alíquota⁴⁹, razão pela qual o IBS e a CBS devem abranger a maioria das situações econômicas relevantes e não discriminar injustificadamente as hipóteses de incidência. Desse modo, caminha-se na direção da **simplicidade** e da **equidade**, princípios básicos de um sistema tributário eficiente há muito conhecidos.

A **cobrança plurifásica**, desde a produção até a aquisição final pelo consumidor, aliada à adoção de um **sistema de crédito e débito** eficiente, antecipa a arrecadação, diminui a inadimplência, facilita a fiscalização e evita distorções econômicas, como, por exemplo, a verticalização da produção⁵⁰, com a exclusiva finalidade de reduzir a incidência tributária sobre a cadeia produtiva.

⁴⁷ Com a neutralidade, evita-se a “integração vertical das fases produtivas”. Ver mais em: TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 70.

⁴⁸ “Via de regra são tributadas pelo IVA todas as operações que importem em transferência de bens e prestações de serviços, isto é, o IVA é um imposto de incidência ampla. Todavia, algumas operações foram excluídas do campo de incidência do imposto, sendo estas as operações não-imponíveis e as isentas.” Conferir em: TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 104.

⁴⁹ A preocupação com a uniformidade de alíquotas do modelo de IVA estava prevista desde a concepção da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, que originou a EC nº 132, de 2023, como se depreende do seguinte trecho de sua justificção: “Por fim, duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.”

⁵⁰ Sobre a verticalização da produção, vale conferir a doutrina: “Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que a tributação cumulativa penaliza aqueles processos produtivos extensos, que contam com a participação de vários agentes econômicos independentes. Sendo o imposto em cascata, incidindo sobre todo o processo pelo valor integral do produto, quanto maior o número de operações envolvendo a produção, maior será a carga tributária apurada ao final. Assim, observa-se um estímulo à integração vertical das fases produtivas, ainda que essa circunstância seja artificial.” Ver mais em: TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 70.

No que toca ao local de cobrança – origem ou destino – a experiência brasileira com o ICMS, que adota sistema híbrido, comprova que a opção pela origem gera complexidade, “guerra fiscal” e “margem para planejamentos tributários”⁵¹. A cobrança no destino é amplamente adotada pelos países que utilizam o IVA, tendo a vantagem de facilitar a total desoneração das exportações e de manter os recursos arrecadados no local de consumo.

Em suma, o modelo do IVA, que vem evoluindo e se modernizando, é comprovadamente eficiente e utilizado, atualmente, por mais de 170 países⁵², possuindo as seguintes características elementares: (i) **base ampla**, com poucas alíquotas, isenções e regimes favorecidos ou diferenciados; (ii) **incidência plurifásica**; (iii) **não cumulatividade**; e (iv) **cobrança no destino**, com desoneração das exportações.

3.2. Neutralidade

O art. 2º do PLP enuncia o princípio da neutralidade. Um tributo neutro é aquele que não interfere nas decisões de consumo e na organização da economia – isto é, na alocação dos recursos econômicos⁵³. A aplicação desse princípio está restrita, contudo, ao caso geral, havendo exceções previstas na Constituição Federal, que o PLP pretende regular.

⁵¹ “Na esfera do ICMS, a manutenção do **híbrido do princípio da origem e do destino aliado à liberdade de fixação das alíquotas internas** pelos estados criaram sérios problemas na tributação interestadual, pois abriram margem para planejamentos tributários. (...)”. ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 199. (Grifos no original).

⁵² OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing: Paris, 2022, p. 19. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/6525a942-en>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

⁵³ “É de se notar, ainda, os traços em comum, desenhados pela doutrina, entre a não cumulatividade e os tributos de valor agregado em economias de mercado, como nos modelos europeu ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades: – é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado; – onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; – oferece maiores vantagens ao Fisco, pois sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).” JORGE, Társis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS. Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2007. p. 282.

A rigor, inexistente sistema tributário totalmente neutro, pois a exação representa a transferência de parte do poder aquisitivo dos indivíduos ao Estado, que tomará decisões de alocação diferentes daquelas que os cidadãos, individualmente, tomariam. No entanto, basta, para fins de análise do sistema tributário, adotar um conceito mais limitado de neutralidade, como, por exemplo, a distribuição da carga tributária de forma equânime entre os diversos bens e serviços.

Nessa perspectiva, alguns requisitos devem ser observados para que um sistema tributário seja neutro. Em primeiro lugar, a tributação deve alcançar todos os bens e serviços da economia, indistintamente. Além disso, os tributos não podem incidir de forma cumulativa nem deixar um rastro de créditos não aproveitados ao longo das cadeias produtivas. Essas duas condições são cumpridas pelo PLP, que, seguindo a trilha da EC nº 132, de 2023, universalizou a incidência do IBS e da CBS e consagrou o princípio da não cumulatividade por meio de garantias superiores às existentes no sistema tributário atualmente em vigor.

Mas essas condições não bastam. É necessário também que inexistam outras formas de tratamento diferenciado entre os bens e serviços. Em particular, deve prevalecer uma alíquota única e não podem ser criados benefícios e incentivos fiscais⁵⁴. Nesse aspecto, a PEC nº 45, de 2019, que originou a EC nº 132, de 2023, era mais fiel ao princípio da neutralidade do que a própria Emenda promulgada e, portanto, do que o PLP. Ao estabelecer diversos regimes favorecidos (o que inclui a própria cesta básica), com alíquotas e regras de creditamento diferenciadas, a EC e o PLP distanciam-se do princípio da neutralidade. Não obstante esse desvio, é forçoso reconhecer que a reforma tributária ora em curso, face à profunda ausência de neutralidade do sistema atualmente em vigor, representa um importante avanço na direção correta.

⁵⁴ Durante a tramitação da PEC nº 45, de 2019, houve crítica à ampliação de regimes favorecidos, especialmente, pela ausência de justificativa técnica para o tratamento beneficiado, que impacta todo o modelo de tributação objeto da reforma tributária. Nessa linha, vale conferir a conclusão do Texto para Discussão nº 321 do Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado Federal, de autoria de Ricardo Alan Barros Assunção: “Portanto, não vislumbramos justificativas técnicas para tratamento favorecido no âmbito da reforma tributária e entendemos que as Emendas que intentam ampliar o rol do art. 9º da PEC nº 45, de 2019, deveriam ser rejeitadas. Por fim, recomendamos que as hipóteses já previstas no texto da PEC deveriam ser revistas e, em regra, excluídas.” Ver mais em: *Por que o Senado Federal precisa rever as exceções à alíquota geral no âmbito da Reforma Tributária?*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, setembro, 2023 (Texto para Discussão nº 321). Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 11 jun. 2024.

3.3. Tratamentos diferenciados e específicos

O PLP prevê três espécies de tratamentos que se afastam, em parte, das normas gerais do IBS e da CBS. A primeira é a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que é objeto da seção 4.2 deste informativo. As duas outras são os regimes específicos e os diferenciados. Enquanto os específicos resultam de adaptações dos mecanismos de tributação com o intuito de facilitar as atividades do Fisco, sem que o contribuinte aufera, ao menos em tese, qualquer vantagem, os regimes diferenciados representam uma redução da carga tributária setorial, supostamente para cumprir algum objetivo de política econômica ou social.

Tanto os regimes diferenciados quanto os específicos serão objeto de avaliação quinquenal que aferirá sua eficiência, eficácia e efetividade na consecução de seus objetivos sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico (arts. 451 e 452).

3.3.1. Regimes diferenciados

Os **regimes diferenciados** terão regras uniformes em todo o País, inclusive no que toca às importações, e preverão a fixação de **alíquotas reduzidas** ou a **concessão de crédito presumido**. Seus impactos sobre a receita dos tributos serão obrigatoriamente considerados na fixação das alíquotas de referência. Os percentuais de redução de alíquota previstos no PLP incidirão sobre as alíquotas padrão do IBS e da CBS praticadas por cada ente federado.

Nos quadros abaixo, estão sintetizadas as regras relacionadas ao regime. Primeiro, em relação às reduções de alíquotas:

Redução de alíquotas	Favorecidos
Em 30%:	prestação de serviços de profissões intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional, exercidos por pessoa física ou jurídica.
Em 60%:	serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza

Redução de alíquotas	Favorecidos
	majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais <i>in natura</i> ; insumos agropecuários e aquícolas; produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; comunicação institucional; atividades desportivas; e bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.
Em 60%:	operações relacionadas a projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos municípios ou do DF.
Em 100%:	dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual⁵⁵ ; produtos hortícolas, frutas e ovos; automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência, com transtorno do espectro autista ou taxistas; e serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação – ICT sem fins lucrativos.
ISENÇÃO:	transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, sob regime de autorização, permissão ou concessão pública.

Segundo, no tocante à concessão de crédito presumido:

Crédito presumido	Ao contribuinte sujeito ao regime regular que adquirir
Percentuais definidos e divulgados anualmente até o mês de setembro, por ato conjunto da autoridade máxima do Ministério da Fazenda e do CGIBS:	serviço de transporte de carga de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte dos referidos tributos, inclusive se inscrito como MEI.
13% para o IBS e 7% para a CBS:	resíduos sólidos de coletores incentivados para utilização em processo de destinação final ambientalmente adequada.
Percentual equivalente à soma das alíquotas de IBS e de CBS para o bem móvel:	para revenda, bem móvel usado de pessoa física que não seja contribuinte dos referidos tributos, inclusive se inscrita como MEI.

⁵⁵ Quando adquiridos por órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas.

3.3.2. Regimes específicos

São doze os **regimes específicos** regulados no PLP. No quadro abaixo, são apresentadas as principais características de cada um deles:

Operação	Tratamento
COMBUSTÍVEIS:	incidência monofásica , com alíquotas uniformes em todo o território nacional e “ ad rem ” (base de cálculo é a quantidade). Vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda. Creditamento permitido, assim, para empresas que consomem combustível. Na definição de alíquotas deverá ser garantido diferencial competitivo para os biocombustíveis consumidos na sua forma pura e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono.
SERVIÇOS FINANCEIROS (operações de crédito, <i>factoring</i>, <i>leasing</i>, seguros, previdência privada, ativos virtuais, entre outros)	alíquotas nacionalmente uniformes . A base é a receita com as deduções permitidas na lei complementar. De 2027 a 2033, as alíquotas serão fixadas de modo a manter a carga tributária incidente sobre as operações de crédito das instituições financeiras bancárias.
PLANOS DE SAÚDE	base de cálculo composta pela receita dos serviços (prêmios e contraprestações e receitas financeiras das reservas técnicas) com a dedução das indenizações correspondentes a eventos ocorridos e dos valores pagos a corretores autorizados à distribuição de planos de saúde. Alíquotas das esferas federativas reduzidas em 60% , vedado o crédito para os adquirentes de planos (crédito “para frente”).
CONCURSO DE PROGNÓSTICOS E APOSTAS	base é a receita correspondente ao produto da arrecadação, com a dedução de premiações pagas e destinações obrigatórias a órgão ou fundo público e aos demais beneficiários. A alíquota será nacionalmente uniforme e corresponderá à soma das alíquotas de referência. Vedado o crédito para os apostadores, e as premiações pagas não ficam sujeitas à incidência.
BENS IMÓVEIS (alienação, direitos reais, locação e arrendamento, administração e intermediação de bem imóvel)	base com redutor de ajuste (alienação, locação ou arrendamento). Na alienação de bem imóvel residencial novo poderá ser deduzido da base R\$ 100.000,00 por imóvel (redutor social), após dedução do redutor de ajuste. Alíquotas reduzidas em 20% . A locação ou arrendamento, com período inferior a 90 dias, segue mesmas regras aplicáveis aos serviços de hotelaria. Construção civil segue regras gerais.
COOPERATIVAS (não se aplica: cooperativas de consumo, de crédito e de saúde)	– alíquotas zero na operação em que associado destina bem ou serviço para a cooperativa e na que a cooperativa presta ao associado ou a seus familiares assistência técnica, educacional e social. – regime optativo : cooperativa sujeita ao regime regular poderá optar por regime no qual as alíquotas nas operações em que a cooperativa fornece bem ou serviço ao associado ficam

Operação	Tratamento
	reduzidas a zero, em contrapartida a cooperativa pagará montante correspondente ao IBS e à CBS que teriam incidido nas operações com associados não sujeitos ao regime regular. A cooperativa poderá apropriar crédito presumido. O regime opcional não se aplica às cooperativas de produtores rurais e de transportadores autônomos.
BARES E RESTAURANTES:	excluída da base a gorjeta, desde que repassada integralmente ao empregado. Alíquotas corresponderão a percentual das alíquotas padrão de modo a resultar em arrecadação equivalente àquela do PIS, COFINS e ICMS. Vedados créditos pelos bares e restaurantes, inclusive lanchonetes, nas suas aquisições; e pelos adquirentes de alimentação e bebidas.
HOTELARIA, PARQUES DE DIVERSÃO E PARQUES TEMÁTICOS:	alíquotas corresponderão a percentual das alíquotas padrão de modo a resultar em carga tributária equivalente . Permitida a apropriação e utilização de créditos nas aquisições de bens e serviços. Vedada a apropriação pelo adquirente dos serviços.
TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS:	– ferroviário e hidroviário urbanos, semiurbanos e metropolitanos: alíquotas reduzidas em 99% . Vedada a apropriação de créditos nas aquisições e pelo adquirente.
	– rodoviário, ferroviário e hidroviário intermunicipais e interestaduais: as alíquotas corresponderão a percentual das alíquotas de cada ente, de modo a resultar em carga tributária equivalente . Permitida a apropriação de créditos pelos prestadores e vedada a apropriação de créditos pelo adquirente dos serviços.
	– aéreo regional: alíquotas reduzidas em 40% , permitida a apropriação de créditos nas aquisições na proporção de 60% sobre essas aquisições e permitida a apropriação e utilização de créditos para os adquirentes.
AGÊNCIAS DE VIAGENS E DE TURISMO:	– venda de passagens aéreas: mesma alíquota aplicável aos serviços de transporte aéreo regional, ou aos demais serviços de transporte aéreo, conforme o caso, permitida a apropriação de créditos pelo adquirente. – demais serviços de intermediação: base considera o valor da operação, deduzidos os repassados para os fornecedores intermediados. Alíquota será a mesma aplicável aos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos; vedada a apropriação de créditos pelo adquirente.
SOCIEDADE ANÔNIMA DO FUTEBOL (SAF):	regime de Tributação Específica do Futebol (RET) que consiste no recolhimento mensal, apurados seguindo o regime de caixa, de IRPJ, CSLL, CPP, CBS e IBS , mediante aplicação das alíquotas de 4% para os tributos federais unificados, 1,5% para a CBS e 3% para o IBS . A SAF somente poderá apropriar e utilizar créditos em relação às operações em que seja adquirente de direitos desportivos de atletas. Fica vedada a apropriação de créditos para os adquirentes de bens e serviços da SAF, com exceção da aquisição de direitos desportivos de atletas.

Operação	Tratamento
MISSÕES DIPLOMÁTICAS E REPARTIÇÕES CONSULARES DE CARÁTER PERMANENTE E RESPECTIVOS FUNCIONÁRIOS ACREDITADOS:	alíquotas zero sobre operações com telecomunicação; energia elétrica; bens utilizados na edificação, ampliação ou reforma de imóveis de uso das entidades; combustíveis, quando adquiridos para abastecimento de veículos oficiais registrados; veículo de origem nacional; e bens adquiridos diretamente do exterior, desde que estejam amparados pela isenção ou redução da alíquota a zero do Imposto de Importação.

Por fim, há dois regimes que se aplicam apenas à CBS – o regime vinculado ao Programa Universidade para Todos (Prouni)⁵⁶ e o regime relativo ao setor automotivo, conforme quadro abaixo:

Regime	Tratamento
PROUNI – Programa Universidade para Todos:	reduzida a zero a alíquota da CBS sobre a prestação de serviços de educação de ensino superior
REGIME AUTOMOTIVO:	crédito presumido da CBS, até 31/12/2032, para os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 1999, de pessoa jurídica fabricante ou montadora de veículos ⁵⁷ .

Para concluir esta seção, convém notar que, nos regimes específicos, as obrigações acessórias poderão ser diferentes das exigidas no regime geral.

4 Perspectiva Social

4.1. Cashback

De acordo com a Exposição de Motivos que acompanha o PLP, a literatura considera ineficaz o mecanismo tradicional para mitigar a regressividade dos tributos sobre o consumo, instrumentalizado pela submissão de determinados bens e serviços considerados essenciais a alíquotas reduzidas. Em vez desse mecanismo, a **devolução personalizada do tributo a**

⁵⁶ Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

⁵⁷ Os projetos contemplados terão datas-limite para aprovação, e a fruição dos benefícios fiscais fica condicionada à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação e à regularidade junto ao Fisco federal. Os créditos serão utilizados unicamente para fins de compensação com débitos de tributos federais, vedados o ressarcimento e a transferência para outros estabelecimentos.

famílias de baixa renda apresentaria maior grau de eficácia na redistribuição de renda e na focalização do uso de recursos públicos⁵⁸.

Nesse sentido, a devolução personalizada (*cashback*), que é prevista na reforma tributária e que o PLP busca regulamentar, consubstancia o direito das pessoas físicas integrantes de famílias de baixa renda, inscritas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), à devolução parcial da CBS e do IBS. Para tanto, a **renda familiar mensal per capita** declarada será de **até meio salário-mínimo** nacional (art. 101, inciso I).

As devoluções⁵⁹ serão calculadas mediante aplicação de percentual mínimo (piso) sobre o valor do tributo em relação aos seguintes bens e serviços (art. 106):

Bem/Serviço	Percentual ⁶⁰
Botijão de 13 Kg de GLP:	100% CBS e 20% IBS.
Fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e gás natural:	50% CBS e 20% IBS.
Demais casos:	20% CBS e IBS.

Para determinação do tributo a ser devolvido às pessoas físicas, será considerado o consumo total de produtos pelas famílias destinatárias, inclusive os produtos sujeitos ao IS (como bebidas alcoólicas e cigarros). Serão estabelecidas regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família (art. 105).

⁵⁸ “(...) a especialista em impostos sobre o consumo Rita de La Feria, da Universidade de Leeds, afirma que uma alíquota menor para alimentos, saúde e educação não é a melhor forma de proteger os mais pobres, como mostra o sistema europeu em vigor há mais de 50 anos. A devolução de impostos para alguns consumidores e o uso desses recursos em políticas públicas seriam a forma mais eficaz de atingir quem precisa ser desonerado.” FOLHA DE SÃO PAULO. “Saúde, educação e alimentos não precisam de imposto menor na Reforma Tributária, diz especialista. São Paulo, 11/05/2023. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/saude-educacao-e-alimentos-nao-precisam-de-imposto-menor-na-reforma-tributaria-diz-especialista.shtml>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

⁵⁹ Serão calculadas com base no consumo familiar realizado a partir de janeiro de 2027 (para a CBS) e a partir de janeiro de 2029 (para o IBS).

⁶⁰ Os entes federados poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores, os quais poderão ser diferenciados em função da renda familiar dos destinatários ou entre os bens e serviços.

Os valores serão disponibilizados para o agente financeiro no prazo máximo de 15 dias após a apuração, que deverá transferir os valores às famílias destinatárias em até 10 dias após a disponibilização (art. 104). O prazo para utilização das devoluções não poderá ser superior a 24 meses (art. 102, § 1º, VIII).

Enquanto a devolução da CBS será gerida pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a do IBS será gerida pelo Comitê Gestor (arts. 102 e 103).

4.2. Cesta Básica Nacional de Alimentos

A Cesta Básica Nacional de Alimentos está prevista no art. 8º da EC nº 132, de 2023, e deve ser composta por produtos destinados à alimentação humana, considerando a diversidade regional e cultural da alimentação do País, de modo a garantir a alimentação saudável e nutricionalmente adequada. Para esses produtos, as alíquotas do IBS e da CBS deverão ser reduzidas a zero⁶¹.

De acordo com a Exposição de Motivos do PLP, um dos princípios norteadores para a seleção dos produtos a serem beneficiados foi a priorização dos **alimentos *in natura* ou minimamente processados e dos ingredientes culinários**, seguindo-se as recomendações de alimentação saudável e nutricionalmente adequada do Guia Alimentar para a População Brasileira, do Ministério da Saúde. Outro princípio foi a priorização de alimentos **majoritariamente consumidos pelos mais pobres** com o propósito de assegurar que o benefício seja apropriado pelas famílias de baixa renda.

O PLP reduz a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana abaixo relacionados (art. 114 e Anexo I do PLP):

⁶¹ O art. 9º da EC nº 132, de 2023, também prevê a possibilidade de redução em 60% para alimentos destinados ao consumo humano, inclusive sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes, assim como de redução a zero para produtos hortícolas, frutas e ovos.

Descrição do produto
Arroz das subposições 1006.2 e 1006.3 da NCM/SH;
Leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado; e fórmulas infantis definidas por previsão legal específica;
Manteiga do código 0405.10.00 da NCM/SH;
Margarina do código 1517.10.00 da NCM/SH;
Feijões dos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99 e 0713.35.90 da NCM/SH;
Raízes e tubérculos da posição 07.14 da NCM/SH;
Cocos da subposição 0801.1 da NCM/SH;
Café da posição 09.01 e da subposição 2101.1, ambos da NCM/SH;
Óleo de soja da posição 15.07 da NCM/SH;
Farinha de mandioca classificada no código 1106.20.00 da NCM/SH;
Farinha, grumos e sêmolos, de milho, dos códigos 1102.20.00 e 1103.13.00 da NCM/SH; e grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados no código 1104.19.00 da NCM/SH;
Farinha de trigo do código 1101.00.10 da NCM/SH;
Açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da NCM/SH;
Massas alimentícias da subposição 1902.1 da NCM/SH;
Pão do tipo comum (contendo apenas farinha de cereais, fermento biológico, água e sal) classificado no código 1905.90.90 da NCM/SH;

Cabe destacar que os **produtos hortícolas, frutas e ovos** também contam com alíquota zero, em decorrência do art. 9º da EC nº 132, de 2023. Ademais, há alimentos destinados ao consumo humano que não constam na Cesta Básica Nacional que contarão com redução de 60% nas alíquotas (Anexo VIII do PLP)⁶².

⁶² De acordo com o Poder Executivo, foram incluídos os demais alimentos que compõem a atual cesta básica sujeitas à alíquota zero de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep e não enquadrados na Cesta Básica Nacional, salvo aqueles de consumo muito concentrado entre os mais ricos.

5 Perspectiva da Arrecadação

5.1. Administração do IBS e da CBS

Conforme dispõe o § 6º do art. 156-B da CF, cabe ao Comitê Gestor do IBS (CGIBS), à RFB e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) atuarem com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS.

Caberá ao CGIBS regulamentar o IBS e ao Poder Executivo federal regulamentar a CBS. As disposições comuns a esses tributos deverão ser incorporadas de igual forma nos regulamentos do IBS e da CBS, por ato conjunto do CGIBS e do Poder Executivo da União (art. 305, § 1º).

A fim de efetivar a harmonização, o PLP propõe a criação de dois órgãos colegiados (arts. 306 a 311). O **primeiro** deles é o **Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias**, que será composto por 4 representantes da RFB e 4 do CGIBS (2 dos Estados ou do DF e 2 dos Municípios ou do DF). O **segundo** é o **Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias**, composto por 4 representantes da PGFN e 4 das Procuradorias Estaduais e Municipais, indicados pelo CGIBS (2 Procuradores de Estado ou do DF e 2 Procuradores de Município ou do DF).

As principais atribuições do Comitê de Harmonização são relativas às atividades operacionais realizadas pelas administrações tributárias, como: (i) a uniformização dos regulamentos do IBS e da CBS, (ii) a harmonização da interpretação da legislação dos dois tributos, em especial em relação às soluções de consulta, e (iii) a deliberação sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns aos tributos. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização vincularão as administrações tributárias de todos os entes da Federação.

Ao Fórum de Harmonização Jurídica cabe as atribuições relacionadas às atividades jurídicas desempenhadas pelas procuradorias. Compete ao Fórum, portanto, atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização e analisar relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS. As resoluções aprovadas pelo Fórum de Harmonização vincularão a PGFN e as Procuradorias estaduais, municipais e do DF.

A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias bem como a constituição do crédito tributário compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em relação à CBS e às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do DF e dos Municípios relativamente ao IBS (art. 312).

A RFB e as administrações tributárias estaduais e municipais poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo e compartilharão, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS (art. 313). Também poderão celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor, estabelecido em regulamento (art. 314).

O Ministério da Fazenda e o CGIBS poderão celebrar convênio para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo (art. 315).

5.2. Transição do IBS e da CBS

A **transição** para o **novo modelo de tributação** do consumo ocupa parte importante do PLP. As razões para isso são a complexidade da tarefa e seus múltiplos objetivos. Além de evitar descontinuidades no nível de arrecadação dos entes pertencentes às três esferas da Federação, será necessário proteger os contribuintes de um aumento brusco da carga tributária; ajustar os contratos de longo prazo celebrados dentro do setor privado e entre as empresas e o governo; disciplinar redução gradual das alíquotas e dos benefícios fiscais relativos aos tributos atualmente em vigor; garantir o aproveitamento dos créditos tributários ainda não compensados ou ressarcidos; e compensar eventuais reduções nos montantes a serem entregues pela União a título de FPE⁶³, FPM⁶⁴ e IPI-Exportação⁶⁵ e aos fundos constitucionais de desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste⁶⁶.

⁶³ Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, “a”, da CF).

⁶⁴ Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, “b”, “d”, “e” e “f”, da CF).

⁶⁵ Fundo de Compensação aos Estados Exportadores (art. 159, II, da CF).

⁶⁶ Art. 159, I, “c”, da CF.

5.2.1. Carga tributária e alíquotas de referência

O PLP dá especial atenção à **fixação** das **alíquotas** dos novos tributos e à manutenção da carga tributária, temas que estão intimamente relacionados. Durante a transição, o **Senado Federal** fixará **alíquotas de referência** para o IBS e a CBS, com base em proposta oriunda do CGIBS e do Poder Executivo federal e em cálculos realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Cada esfera da Federação terá uma alíquota de referência, válida pelo período de um ano.

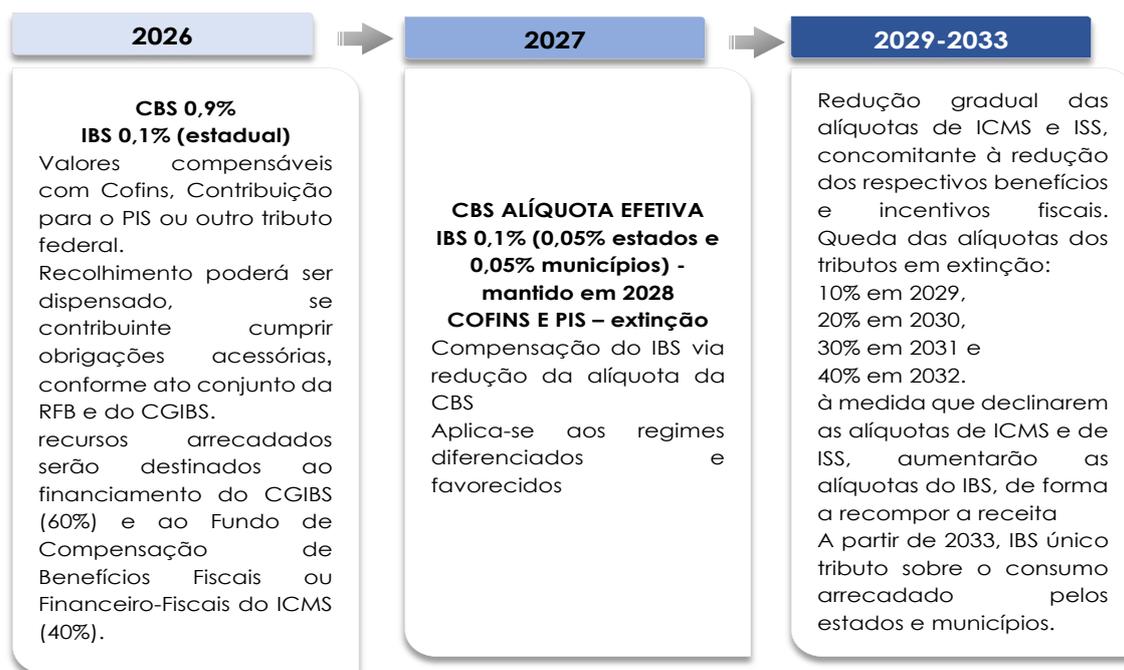
A metodologia que guiará o cálculo das alíquotas de referência será formulada pelo CGIBS e pelo Poder Executivo da União, que a submeterão ao TCU para fins de homologação. Estabelecida a metodologia, o Poder Executivo federal e o Comitê Gestor do IBS remeterão ao TCU, anualmente, suas propostas de alíquotas de referência e as informações necessárias para que o Tribunal efetue os cálculos pertinentes. Vencida essa etapa, o TCU enviará, até o dia 15 de setembro de cada ano, seus resultados ao Senado, que se pronunciará até o dia 31 de outubro. Caso o último prazo seja ultrapassado em trinta dias ou mais, serão aplicadas as alíquotas de referência calculadas pelo TCU, até que o Senado se pronuncie.

A metodologia utilizada para calcular as alíquotas de referência terá como objetivo **manter inalterada a carga tributária** de cada esfera da Federação. Para tanto, buscará as alíquotas de referência que reproduzam a receita da União, do conjunto dos Estados e do DF e do conjunto dos Municípios. Nessa linha, o PLP cria o conceito de **receita de referência**, que equivale, em cada esfera da Federação, à receita dos tributos que serão reduzidos ou extintos. Assim, a receita de referência da União será a soma da receita do PIS, da Cofins, do IPI e do IOF seguros; a receita de referência dos Estados e do DF combinará o ICMS e as contribuições para fundos estaduais; e a receita de referência dos Municípios e do DF equivalerá à receita de ISS. São incluídas nesses conceitos as receitas do Simples Nacional e as relativas a juros e multas vinculadas à arrecadação dos referidos tributos.

A alíquota de referência será estimada de forma a reproduzir, em estimativas retroativas, a receita de referência verificada em períodos passados. Note-se que o **cálculo da alíquota de referência** deve levar em consideração os **regimes específicos e diferenciados**, além, no caso da União, das receitas do IS, que substituirá o IPI.

5.2.2. Cronograma da transição

O IBS e a CBS terão cronogramas de transição distintos. Embora ambos comecem a ser arrecadados a partir de 1º de janeiro de 2026, a CBS funcionará plenamente a partir de 2027, enquanto o IBS seguirá um modelo de implantação gradual, conforme visualizado no quadro abaixo:



Fonte: elaboração própria.

Completando a transição, a alíquota de referência da CBS e as alíquotas de referência estadual e municipal do IBS, em 2034 e 2035, serão iguais às fixadas para o ano de 2033.

5.2.3. Limite inferior das alíquotas do IBS de 2029 a 2077

Como as alíquotas de referência não garantem a manutenção das receitas de cada ente federado individualmente, mas apenas a receita do conjunto de entes de cada esfera da Federação, a EC nº 132, de 2023, prevê um mecanismo de redistribuição de receitas que vigorará até 2077 e suavizará a transição também no âmbito do setor público. Esse sistema exige a retenção, pelo Comitê Gestor, de um nível mínimo de receitas de IBS para posterior distribuição. Para que esse mínimo seja atingido, o PLP veda que os entes fixem alíquotas inferiores a certo patamar (art. 360). Caso algum ente viole essa regra, o Comitê Gestor arrecadará as receitas desse ente pela alíquota mínima necessária para viabilizar o sistema de distribuição, e não pela alíquota fixada pelo ente.

5.2.4. Avaliação quinquenal

A cada cinco anos, o Poder Executivo da União e o CGIBS avaliarão a eficiência, eficácia e efetividade dos regimes diferenciados e específicos do IBS e da CBS, incluída a CBNA, dos regimes aduaneiros especiais, das zonas de processamento de exportação, dos regimes de bens de capital e do *cashback* (art. 451). No caso dos regimes diferenciados, a depender do resultado, a lei poderá reduzir o percentual de redução da alíquota ou fixar regime de transição para a alíquota padrão.

5.2.5. Revisão das alíquotas de referência

Em 2030, a alíquota de referência da CBS será reduzida, caso a receita média somada de CBS e IS, entre 2027 e 2028, como percentual do PIB, supere a receita média somada de PIS, Cofins e IPI, também como percentual do PIB, entre 2012 e 2021 (arts. 356 e 357). A redução será modulada de forma a restabelecer a igualdade entre essas duas medidas e não implicará devolução de valores anteriormente arrecadados.

De forma análoga, as alíquotas de referência da CBS e do IBS serão reduzidas, em 2035, caso as receitas superem a média histórica calculada com receitas das três esferas de governo (art. 358). Nesse último caso, a redução das alíquotas de referência será proporcional para a União, os Estados e os Municípios.

5.2.6. Redução a zero das alíquotas do IPI

As alíquotas do IPI serão reduzidas a zero para cerca de 95% dos produtos da Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)⁶⁷ (art. 450). Permanecerão tributados os produtos industrializados na ZFM em 2023 e aqueles que, em 31 de dezembro de 2023, sofrerem incidência a alíquotas inferiores a 6,5%. A alíquota zero também não alcançará os bens de tecnologia da informação e comunicação previstos na regulamentação do art. 16-A da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991.

⁶⁷ Cf. Exposição de Motivos 00038/2024 MF, item 282.

5.2.7. Saldos credores de PIS/Cofins

O PLP não esqueceu dos créditos do PIS e da Cofins que não forem utilizados antes da extinção desses tributos (arts. 367 a 370). Esses montantes poderão ser compensados com a CBS a pagar ou com outros tributos federais ou ainda ressarcidos em dinheiro. O PLP trata também dos créditos relativos a bens devolvidos e dos créditos apropriados com base na depreciação, amortização ou quota mensal de valor.

5.2.8. Contratos de longo prazo

Outra preocupação do PLP é com os contratos de fornecimento com prazos de validade longos, firmados antes da promulgação da EC nº 132, de 2023, tanto no âmbito da administração pública, quanto nos contratos privados (art. 362 a 366). Nesse último caso, deverá prevalecer a vontade das partes. Quanto à administração pública, no entanto, existem mecanismos legais de revisão que podem ser empregados. O PLP determina, nesse caso, a revisão de ofício para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro, sempre que a contratada for beneficiada com redução da carga tributária.

5.2.9. Compensação da perda de receitas repartidas nos termos do art. 159 da CF em razão da substituição do IPI pelo IS.

A substituição das receitas do IPI pelas do IS no art. 159 da CF provavelmente reduzirá o montante de recursos a serem distribuídos ao FPE, ao FPM, aos Estados exportadores de produtos industrializados e aos fundos constitucionais de financiamento às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (arts. 453 a 455). Para compensar essa perda de receitas, o PLP prevê um sistema de compensações que estima a redução dos repasses, com base na evolução da receita da CBS, e determina a devida compensação por parte da União.

6 Perspectiva do desenvolvimento regional

A Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) tem como finalidade a redução das desigualdades econômicas e sociais, intrarregionais e inter-regionais, por meio da criação de oportunidades de desenvolvimento que resultem em crescimento econômico sustentável, geração de renda e melhoria da qualidade de vida da população, nos termos do que preconiza o art. 1º do Decreto nº 11.962, de 22 de março de 2024.

Nesse sentido, um dos instrumentos de equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País é a **concessão de incentivos fiscais**, conforme rege o art. 151, I, da CF. Destacam-se a **Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio**, as quais representam, em média, o quarto maior gasto tributário da União⁶⁸.

6.1. Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio

Para essas áreas, o PLP institui **regime favorecido** que objetiva manter, em caráter geral, até 2073, o diferencial competitivo que a legislação dos tributos que serão substituídos em razão da reforma da tributação do consumo confere à ZFM⁶⁹ e, até 31/12/2050, às ALCs⁷⁰.

⁶⁸ “A Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio (ALC) são o quarto maior gasto tributário da União, representando mais de 8% do total despendido com esse tipo de política. Em 2020, estima-se que tais benefícios totalizaram R\$ 29 bilhões”. NIQUITO, Thais Waideman. *Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio: uma avaliação dos impactos econômicos via modelos espaciais de diferença em diferenças* / Thais Waideman Niquito. Brasília: Enap, 2022. Disponível em <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7255#:~:text=A%20Zona%20Franca%20de%20Manaus,advindos%20dessas%20pol%C3%AAdticas%20s%C3%A3o%20desconhecidos>>. Acesso em: 11 jun. de 2024.

⁶⁹ Não são contemplados pelo regime favorecido os seguintes bens: *a)* armas e munições; *b)* fumo e seus derivados; *c)* bebidas alcoólicas; *d)* automóveis de passageiros; *e)* petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo; e *f)* produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais.

⁷⁰ São contempladas as seguintes ALCs: **Tabatinga**, no Amazonas, criada pela Lei nº 7.965, de 22 de dezembro de 1989; **Guajará-Mirim**, em Rondônia, criada pela Lei nº 8.210, de 19 de julho de 1991; **Boa Vista e Bonfim**, em Roraima, criadas pela Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991; **Macapá e Santana**, no Amapá, criada pelo art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991; e **Brasiléia**, com extensão a Eptaciolândia, e Cruzeiro do Sul, no Acre, criadas pela Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994.

No quadro abaixo, estão resumidas as linhas gerais dos principais incentivos para as respectivas áreas:

ZFM	ALCs
Suspensão da incidência do IBS e da CBS nas importações de bens materiais realizadas por indústrias incentivadas estabelecidas na área, com conversão em isenção após o cumprimento dos requisitos.	Suspensão da incidência do IBS e da CBS nas importações de bens materiais realizadas por indústrias incentivadas estabelecidas nas áreas, com conversão em isenção após o cumprimento dos requisitos.
Redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS incidentes nas operações originadas fora da ZFM que destinem para ela bens industrializados de origem nacional e crédito presumido de IBS para o contribuinte estabelecido na área em relação à aquisição de bens contemplados pela redução de alíquota a zero.	Redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS incidentes nas operações originadas fora das áreas que destinem para elas bens industrializados de origem nacional e crédito presumido de IBS para o contribuinte estabelecido nas áreas em relação à aquisição de bens contemplados pela redução de alíquota a zero.
Redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS incidentes nas operações em que uma indústria incentivada na ZFM fornece bens intermediários para outra indústria incentivada na mesma área e crédito presumido de IBS para a indústria de bens finais estabelecida na ZFM que adquire bens intermediários com a redução de alíquotas a zero.	Sem correspondente.
Crédito presumido do IBS e da CBS nas vendas de bens finais produzidos na ZFM por indústrias incentivadas.	Crédito presumido de CBS na operação que destine ao território nacional bem material produzido pela própria indústria na referida área.
A partir de 1 ^o /1/2027, fica reduzida a zero o IPI relativo a produtos industrializados em 2023 (salvo bem de tecnologia da informação) e sujeitos à alíquota inferior a 6,5%. Esses produtos serão beneficiados por crédito presumido de CBS.	Sem correspondente.

7 Síntese dos principais aspectos da proposição

O PLP nº 68, de 2024, é a proposta do Poder Executivo para regular parte da reforma tributária implementada pela EC nº 132, de 2023⁷¹. A proposição, em síntese, estabelece parte das normas necessárias para instituir os novos tributos incidentes sobre o consumo: o IBS, a CBS e o IS. Com a eventual aprovação do projeto, faltará apenas a fixação da alíquota de cada uma das exações por meio de resolução do Senado Federal ou de leis específicas de cada ente federativo, conforme o caso.

Na **perspectiva jurídico-tributária**, o projeto estrutura os novos tributos e extingue progressivamente parte das exações atualmente incidentes sobre o consumo: a Contribuição para o PIS/Pasep⁷², a Cofins, o ICMS e o ISS. O IPI, como regra geral, terá suas alíquotas reduzidas a zero. No lugar dos tributos que serão suprimidos, vigorará o modelo brasileiro de IVA dual, composto pela CBS, de competência federal, e pelo IBS, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O campo de incidência do IBS e da CBS é abrangente. Alcança as operações, em regra onerosas, que envolvam qualquer bem material ou imaterial, inclusive direitos e energias que tenham valor econômico, e qualquer prestação de serviços, independentemente do ato ou negócio jurídico. Haverá tributação no fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal, na doação por contribuinte para parte relacionada e no fornecimento de brindes e bonificações.

São contribuintes do IBS e da CBS: (i) o fornecedor que realizar operações tributadas no desenvolvimento de atividade econômica ou de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; (ii) o prestador de serviços que exerça atividade de modo profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada; (iii) o adquirente, na aquisição de bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública; (iv) o importador, pessoa física ou jurídica; e (v) o adquirente de mercadoria entrepostada.

⁷¹ Há, ainda, o PLP nº 108, de 2024, que “institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, e dá outras providências”.

⁷² Esta apenas no que diz respeito à incidência sobre receita ou faturamento das empresas.

Os optantes pelo Simples Nacional poderão escolher por apurar e recolher o IBS e a CBS pelo regime regular, caso em que esses tributos estarão fora do regime simplificado. Essa escolha será irretratável para todo o ano-calendário e será exercida no mesmo prazo previsto para exercício da opção pelo Simples Nacional.

O produtor rural ou o produtor rural integrado, pessoa física ou jurídica, que auferir receita inferior a R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário poderá optar, a qualquer tempo, por se enquadrar como contribuinte do IBS e da CBS. Caso não realize essa escolha, não estará sujeito a esses tributos em suas atividades econômicas.

Por força do art. 149-B da CF, o IBS e a CBS são tributos “siameses”. Entre as identidades dos dois tributos, está a das bases de cálculo. Na forma do art. 12 do PLP nº 68, de 2024, propõe-se que a base de cálculo do IBS e da CBS seja, em regra, o valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor na operação de alienação de bem ou de prestação de serviço.

Para o IBS e a CBS, haverá alíquotas fixadas por resolução do Senado Federal, as chamadas alíquotas de referência, calculadas de modo a preservar os níveis de arrecadação tributária. De toda forma, é permitido que Estados, DF e Municípios fixem, por meio de leis próprias (estadual, distrital e municipal), alíquotas do IBS, nos termos do art. 14 do PLP.

Salvo quanto aos regimes diferenciados previstos no art. 9º da EC nº 132, de 2023, as alíquotas da CBS e do IBS fixadas em cada ente federativo serão as mesmas para todas as operações com bens e serviços (art. 16 do PLP).

O cálculo não cumulativo da CBS e do IBS assegura que não ocorra a tributação “em cascata” e que a alíquota nominal seja a efetiva. Com a regra do creditamento, os contribuintes no meio da cadeia possuem direito a crédito correspondente aos tributos recolhidos nas suas aquisições. Recolherão, assim, somente a diferença entre o tributo incidente sobre as suas operações próprias e o tributo recolhido nas aquisições de bens e serviços.

O PLP nº 68, de 2024, permite ampla apropriação de créditos dos valores relativos a esses tributos, desde que tenham sido recolhidos ao Fisco, nas operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem ou serviço. Apenas são excluídas dessa regra, na forma do art. 29 do PLP, as aquisições de

bens de uso ou consumo pessoal, que não permitem a apuração de créditos, salvo se necessárias à realização de operações pelo contribuinte.

Em relação ao sujeito ativo, ente federativo que será credor do tributo, o aspecto espacial da hipótese de incidência é extremamente relevante para o IBS, pois determina a unidade da federação que se apropriará do produto da arrecadação (princípio do destino). Em regra, deve ser o domicílio do destinatário (“comprador”) do bem ou do serviço.

Já o Imposto Seletivo (IS), por sua vez, ainda quanto à perspectiva jurídico-tributária, tem campo de incidência delimitado pelas operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O PLP nº 68, de 2024, considera prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente algumas operações envolvendo os seguintes bens: (i) veículos; (ii) aeronaves e embarcações; (iii) produtos fumígenos; (iv) bebidas alcoólicas e bebidas açucaradas; e (v) bens minerais. Dentro de cada um desses grupos, apenas os especificamente previstos no projeto é que estarão sujeitos ao imposto.

As alíquotas do IS podem ser *ad valorem* ou específicas. Por isso, a base de cálculo será um valor expresso em moeda ou uma unidade de medida, conforme o tipo de alíquota incidente na operação. No art. 400 do PLP, propõe-se que, no caso de comercialização de bem sujeito à alíquota *ad valorem*, a base de cálculo será o valor integral cobrado na operação.

O IS, em razão de sua estruturação jurídica, diferentemente da CBS e do IBS, não gera crédito, como explicitado pelo art. 394 do PLP, visto que é monofásico, e não plurifásico como os dois últimos tributos mencionados. Em outras palavras, como não incide em todas as etapas da cadeia produtiva, não há razão para que gere crédito ao adquirente de bem sujeito ao referido imposto.

Na **perspectiva econômica**, voltando à análise da CBS e do IBS, o art. 2º do PLP enuncia o princípio da neutralidade, que é a não interferência nas decisões de consumo e na organização da economia. A aplicação desse princípio está restrita, contudo, ao caso geral, havendo exceções previstas na Constituição Federal, que o PLP pretende regular. De todo modo, ao estabelecer diversos regimes favorecidos (o que inclui a própria cesta básica), com alíquotas e regras de creditamento diferenciadas, a EC e o PLP distanciam-se, nesse aspecto, do princípio da neutralidade.

O PLP prevê três espécies de tratamentos que se afastam, em parte, das normas gerais do IBS e da CBS. A primeira é a Cesta Básica Nacional de Alimentos. As duas outras são os regimes específicos e os diferenciados. Enquanto os específicos resultam de adaptações dos mecanismos de tributação, com o intuito de facilitar as atividades do Fisco, sem que o contribuinte aufera, ao menos em tese, qualquer vantagem – os regimes diferenciados, por sua vez, representam uma redução da carga tributária setorial, supostamente para cumprir algum objetivo de política econômica ou social.

Os regimes diferenciados terão regras uniformes em todo o País, inclusive no que toca às importações, e preverão a fixação de alíquotas reduzidas ou a concessão de crédito presumido. Seus impactos sobre a receita dos tributos serão obrigatoriamente considerados na fixação da alíquota de referência. Os percentuais de redução de alíquota previstos no PLP incidirão sobre as alíquotas padrão do IBS e da CBS praticadas por cada ente federado.

Além dos doze regimes específicos regulados no PLP, há dois regimes que se aplicam apenas à CBS: o regime vinculado ao Programa Universidade para Todos (Prouni) e o regime relativo ao setor automotivo.

Na **perspectiva social**, destaca-se o *cashback*, que é a devolução personalizada do tributo a famílias de baixa renda. Esse instrumento apresenta maior grau de eficácia na redistribuição de renda e na focalização do uso de recursos públicos. As devoluções serão calculadas mediante aplicação de percentual mínimo (piso) sobre o valor do tributo em relação a determinados bens e serviços, na forma do art. 106 do PLP.

Para determinação do valor a ser devolvido às pessoas físicas será considerado o consumo total de produtos pelas famílias destinatárias. Serão estabelecidas regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família (art. 105).

Ainda nessa perspectiva, a regulação da Cesta Básica Nacional de Alimentos está prevista no art. 8º da EC nº 132, de 2023. Para esses produtos, as alíquotas do IBS e da CBS deverão ser reduzidas a zero. Um dos princípios norteadores para a seleção dos produtos a serem beneficiados, segundo o Poder Executivo, foi a priorização dos alimentos *in natura* ou minimamente

processados e dos ingredientes culinários, seguindo-se as recomendações de alimentação saudável e nutricionalmente adequada do Guia Alimentar para a População Brasileira, do Ministério da Saúde.

O PLP reduz a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no projeto (art. 114 e Anexo I do PLP). Cabe destacar que os produtos hortícolas, frutas e ovos também contam com alíquota zero, em decorrência do art. 9º da EC nº 132, de 2023. Ademais, há alimentos destinados ao consumo humano que não constam na Cesta Básica Nacional que contarão com redução de 60% nas alíquotas (Anexo VIII do PLP).

Na **perspectiva da arrecadação**, conforme dispõe o § 6º do art. 156-B da CF, cabe ao Comitê Gestor do IBS (CGIBS), à RFB e à PGFN atuarem com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS. A fim de efetivar a harmonização, o PLP propõe a criação de dois órgãos colegiados (arts. 306 a 311). O primeiro deles é o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o segundo é o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, bem como a constituição do crédito tributário compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em relação à CBS e às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do DF e dos Municípios relativamente ao IBS (art. 312).

A transição para o novo modelo de tributação do consumo ocupa parte importante do PLP. O IBS e a CBS terão cronogramas de transição distintos. Embora ambos comecem a ser arrecadados a partir de 1º de janeiro de 2026, a CBS funcionará plenamente a partir de 2027, enquanto o IBS seguirá um modelo de implantação gradual.

Por fim, no que toca à **perspectiva do desenvolvimento regional**, destacam-se a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio (ALCs), as quais representam, em média, o quarto maior gasto tributário da União. Para essas áreas, o PLP institui regime favorecido que objetiva manter, em caráter geral, até 2073, o diferencial competitivo que a legislação dos tributos que serão substituídos em razão da reforma da tributação do consumo confere à ZFM e, até 31/12/2050, às ALCs.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	PERSPECTIVA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	3
2.1.	LINHAS GERAIS SOBRE OS NOVOS TRIBUTOS (IBS, CBS E IS)	3
2.2.	OPERAÇÕES QUE SÃO GRAVADAS PELOS NOVOS TRIBUTOS.....	5
2.3.	OS SUJEITOS PASSIVOS DOS NOVOS TRIBUTOS.....	8
2.4.	ASPECTO QUANTITATIVO (BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS).....	11
2.5.	NÃO CUMULATIVIDADE.....	15
2.6.	ASPECTOS TEMPORAL E ESPACIAL (MOMENTO E LOCAL DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR)	18
3	PERSPECTIVA ECONÔMICA	20
3.1.	MODELO MODERNO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	20
3.2.	NEUTRALIDADE	22
3.3.	TRATAMENTOS DIFERENCIADOS E ESPECÍFICOS.....	24
3.3.1.	<i>Regimes diferenciados</i>	24
3.3.2.	<i>Regimes específicos</i>	26
4	PERSPECTIVA SOCIAL	28
4.1.	CASHBACK.....	28
4.2.	CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS.....	30
5	PERSPECTIVA DA ARRECADAÇÃO.....	32
5.1.	ADMINISTRAÇÃO DO IBS E DA CBS.....	32
5.2.	TRANSIÇÃO DO IBS E DA CBS	33
5.2.1.	<i>Carga tributária e alíquotas de referência</i>	34
5.2.2.	<i>Cronograma da transição</i>	35
5.2.3.	<i>Límite inferior das alíquotas do IBS de 2029 a 2077</i>	35
5.2.4.	<i>Avaliação quinquenal</i>	36
5.2.5.	<i>Revisão das alíquotas de referência</i>	36
5.2.6.	<i>Redução a zero das alíquotas do IPI</i>	36
5.2.7.	<i>Saldos credores de PIS/Cofins</i>	37
5.2.8.	<i>Contratos de longo prazo</i>	37
5.2.9.	<i>Compensação da perda de receitas repartidas nos termos do art. 159 da CF em razão da substituição do IPI pelo IS....</i>	37
6	PERSPECTIVA DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	38
6.1.	ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO.....	38
7	SÍNTESE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSIÇÃO.....	40
	ANEXO I	46
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48

Anexo I

Bens e Serviços sujeitos ao Imposto Seletivo

Veículos

8703.21.00 Outros veículos, unicamente com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) de cilindrada não superior a 1.000 cm³; **8703.22.10** de cilindrada superior a 1.000 cm³, mas não superior a 1.500 cm³ com capacidade de transporte de pessoas sentadas inferior ou igual a seis, incluindo o motorista; **8703.22.90** outros; **8703.23.10** Outros veículos, unicamente com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) de cilindrada superior a 1.500 cm³, mas não superior a 3.000 cm³ com capacidade de transporte de pessoas sentadas inferior ou igual a seis, incluindo o motorista; **8703.23.90** outros; **8703.24.10** de cilindrada superior a 3.000 cm³ com capacidade de transporte de pessoas sentadas inferior ou igual a seis, incluindo o motorista; **8703.24.90** outros; **8703.3** Outros veículos, unicamente com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel); **8703.40.00** outros veículos, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) e motor elétrico, exceto os suscetíveis de serem carregados por conexão a uma fonte externa de energia elétrica; **8703.50.00** outros veículos, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) e motor elétrico, exceto os suscetíveis de serem carregados por conexão a uma fonte externa de energia elétrica; **8703.60.00** Outros veículos, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) e motor elétrico, suscetíveis de serem carregados por conexão a uma fonte externa de energia elétrica; **8703.70.00** Outros veículos, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) e motor elétrico, suscetíveis de serem carregados por conexão a uma fonte externa de energia elétrica; **8703.90.00** outros; **8704.2** automóveis para transporte de mercadorias unicamente com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel); **8704.21** de peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas; **8704.21.10** chassis com motor e cabina; **8704.21.20** com caixa basculante; **8704.21.30** frigoríficos ou isotérmicos; **8704.21.90** outros; **8704.3** veículos automóveis para transporte de mercadorias unicamente com motor de pistão, de ignição por centelha (faísca); **8704.31** de peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas; **8704.31.10** chassis com motor e cabina; **8704.31.20** com caixa basculante; **8704.31.30** frigoríficos ou isotérmicos; **8704.31.90** outros; **8704.4** veículos automóveis para transporte de mercadorias equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) e motor elétrico; **8704.41.00** de peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas; **8704.5** veículos automóveis para transporte de mercadorias equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) e motor elétrico; **8704.51.00** de peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas; **8704.60.00** veículos automóveis para transporte de mercadorias unicamente com motor elétrico para propulsão.

Aeronaves e Embarcações
8802 Outros veículos aéreos (por exemplo, helicópteros, aviões), exceto veículos aéreos (aeronaves) não tripulados da posição 88.06; veículos espaciais, exceto o código 8802.60.00 veículos espaciais (incluindo os satélites) e seus veículos de lançamento, e veículos suborbitais; embarcações com motor classificadas na posição 8903 Iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remos e canoas.
Produtos Fumígenos
2401 tabaco não manufaturado; desperdícios de tabaco; 2402 Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos; 2403 outros produtos de tabaco e seus sucedâneos, manufaturados; tabaco "homogeneizado" ou "reconstituído"; extratos e molhos de tabaco; 2404 produtos que contenham tabaco, tabaco reconstituído, nicotina ou sucedâneos do tabaco ou da nicotina, destinados à inalação sem combustão; outros produtos que contenham nicotina destinados à absorção da nicotina pelo corpo humano.
Bebidas Alcoólicas
2203 cervejas de malte; 2204 vinhos de uvas frescas, incluindo os vinhos enriquecidos com álcool; mostos de uvas, excluindo os da posição 20.09; 2205 vermute e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas; 2206 outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel, saquê); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições; 2208 Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80 % vol.; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas.
Bebidas Açucaradas
2202.10.00 Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas
Bens Minerais
2601 minérios de ferro e seus concentrados, incluindo as piritas de ferro ustuladas (cinzas de piritas); 2709.00.10 óleos bruto de petróleo; 2711.11.00 gás natural liquefeito; 2711.21.00 gás natural em estado gasoso

Referências bibliográficas

ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2022.

ASSUNÇÃO, Ricardo Alan Barros. *Por que o Senado Federal precisa rever as exceções à alíquota geral no âmbito da Reforma Tributária?* Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Setembro 2023 (Texto para Discussão nº 321). Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 11 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária. *Regulamentação da Reforma Tributária: Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo*. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-04-23_regulamentacao-da-reforma-tributaria_completa.pdf>. Acesso em: 11 jun. de 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed.. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et al.. *O novo sistema Tributário Nacional – modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária.* São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CRUZ, André Santa. *Manual de direito empresarial – volume único*. 13. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

FOLHA DE SÃO PAULO. *Saúde, educação e alimentos não precisam de imposto menor na Reforma Tributária, diz especialista*. São Paulo, 11/05/2023. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/saude-educacao-e-alimentos-nao-precisam-de-imposto-menor-na-reforma-tributaria-diz-especialista.shtml>>. Acesso em: 11 jun.2024.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS*. Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. São Paulo: Malheiros, 2005.

NIQUITO, Thais Waideman. *Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio: uma avaliação dos impactos econômicos via modelos espaciais de diferença em diferenças* / Thais Waideman Niquito. – Brasília: Enap, 2022. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7255#:~:text=A%20Zona%20Franca%20de%20Manaus,advindos%20dessas%20pol%C3%ADticas%20s%C3%A3o%20desconhecidos>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

OCDE. “*Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*”. OECD Publishing: Paris, 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/6525a942-en>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. “To Split or not to Split”: o “Split Payment” como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais Impactos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 27-46.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SENADO FEDERAL

DIRETORIA GERAL

Ilana Trombka – Diretora-Geral

SECRETARIA GERAL DA MESA

Gustavo A. Sabóia Vieira – Secretário Geral

CONSULTORIA LEGISLATIVA

Danilo Augusto Barbosa de Aguiar – Consultor-Geral

NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Rafael Silveira e Silva – Coordenação

Brunella Poltronieri Miguez – Revisão

João Cândido de Oliveira – Editoração

CONSELHO EDITORIAL

Eduardo Modena Lacerda

Pedro Duarte Blanco

Denis Murahovski

Núcleo de Estudos e Pesquisas
da Consultoria Legislativa



Conforme o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2013, compete ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa elaborar análises e estudos técnicos, promover a publicação de textos para discussão contendo o resultado dos trabalhos, sem prejuízo de outras formas de divulgação, bem como executar e coordenar debates, seminários e eventos técnico-acadêmicos, de forma que todas essas competências, no âmbito do assessoramento legislativo, contribuam para a formulação, implementação e avaliação da legislação e das políticas públicas discutidas no Congresso Nacional.

Contato:

Senado Federal

Anexo II, Bloco A, Ala Filinto Müller, Gabinete 13-D

CEP: 70165-900 – Brasília – DF

Telefone: +55 61 3303-5879

E-mail: conlegestudos@senado.leg.br

Os boletins Legislativos estão disponíveis em:

www.senado.leg.br/estudos

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Como citar este texto:

CARVALHO, D. M. N. *et al.*. Reforma Tributária em Perspectiva: a proposta de regulamentação contida no PLP nº 68, de 2024. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Junho 2024 (**Boletim Legislativo nº 108, de 2024**). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 12 jun. 2024.