

Reforma Tributária sobre o consumo

09 de novembro de 2023 | Edição nº 24

Texto aprovado pelo Senado Federal

Panorama atual da Reforma Tributária

Ontem, 08 de novembro de 2023, o Senado aprovou, em dois turnos, o novo Substitutivo da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, que dispõe sobre a Reforma Tributária sobre o consumo. Em função das alterações promovidas no texto original, a PEC retornará para a Câmara dos Deputados para nova apreciação, havendo expectativa de que seja aprovada ainda neste ano. A seguir, apresentamos as principais alterações propostas.

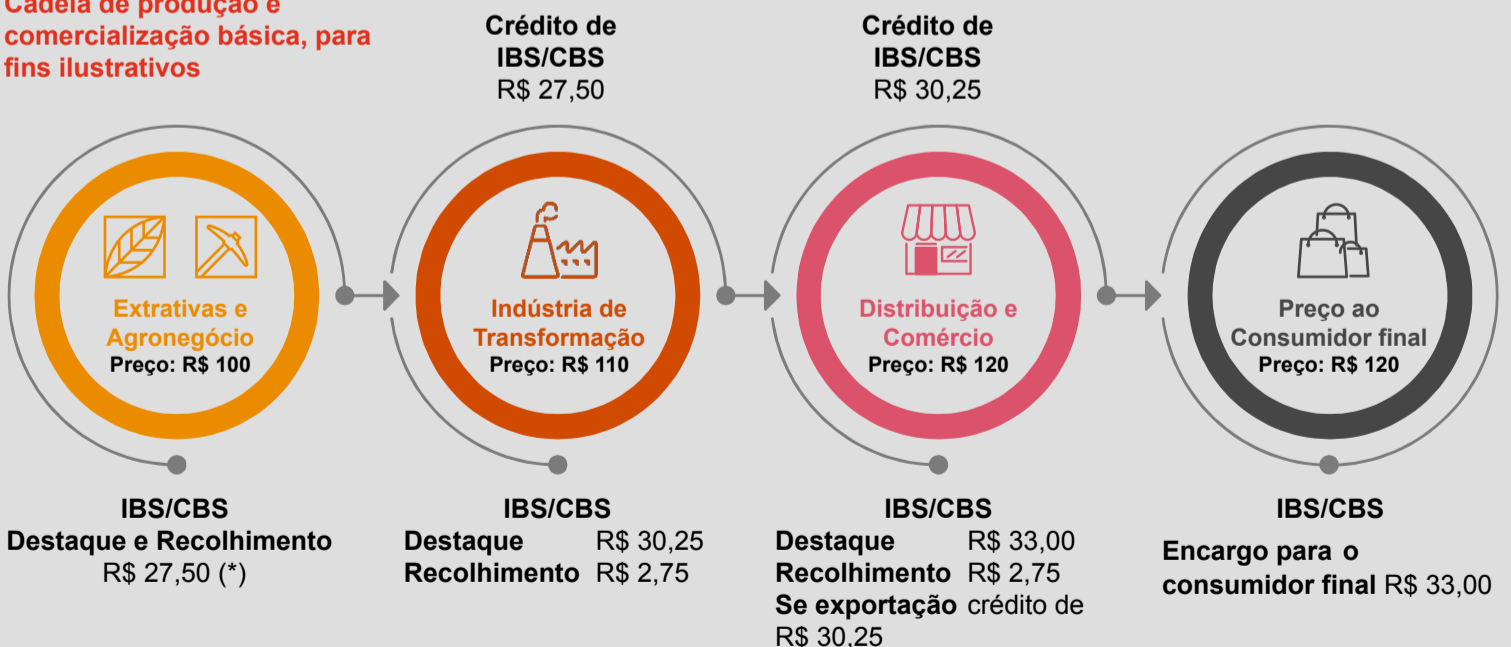
O modelo da Reforma está baseado no racional do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) com as características abaixo e observações ao caso concreto da PEC aprovada

Base ampla de incidência por fora e no destino, com o menor número possível de alíquotas e sem renúncia fiscal, assegurando-se a simplicidade e neutralidade na cadeia até o consumidor final (contribuinte de fato).

Crédito financeiro (não físico), assegurando-se a não cumulatividade integral, com plena eliminação de resíduos tributários.

Celeridade e segurança na devolução de créditos fiscais acumulados, seja em virtude de exportações ou investimentos em CAPEX.

Cadeia de produção e comercialização básica, para fins ilustrativos



(*) Assunção de que não haveria créditos somente para fins ilustrativos

Considera na simulação a alíquota que vem sendo cogitada pelo Governo Federal, de 27,5% (ainda não legalmente proposta)

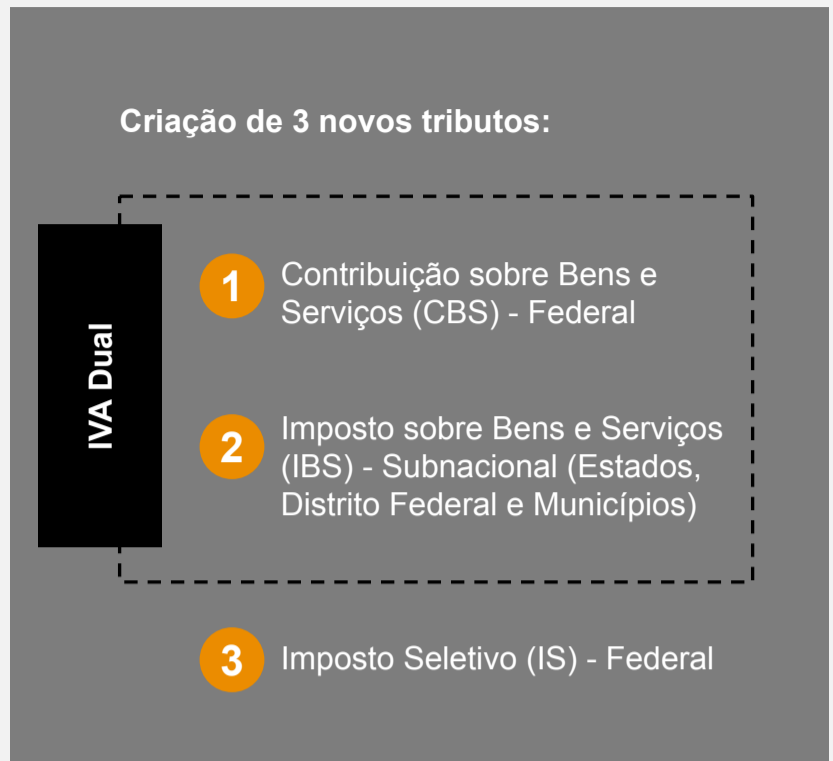
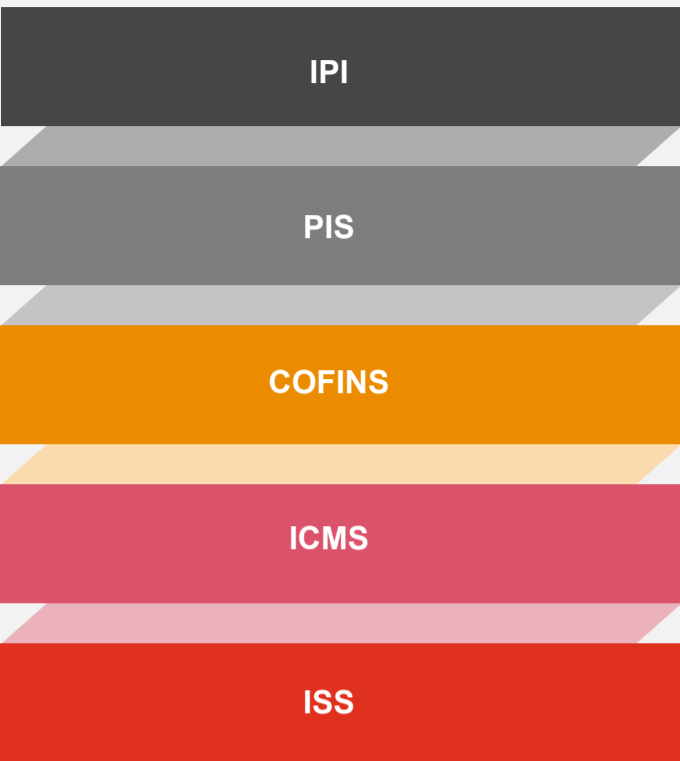
As exceções tendem a não reduzir integralmente a complexidade do sistema atual e contribuem para uma maior alíquota de referência do IBS e da CBS.

A inclusão do Imposto Seletivo (IS) nas bases de cálculo do IBS e da CBS contraria a simplicidade e a neutralidade e confunde a natureza extrafiscal do IS com a arrecadatória do IBS e da CBS.

Não há na PEC previsão de prazo para devolução dos saldos credores, o que deverá ser regulamentado por Lei Complementar (LC).

Principais mudanças

Extinção de 5 tributos



Nova contribuição dos Estados: competência atribuída aos Estados para instituírem contribuição sobre produtos primários e semielaborados, para investimento em obras de infraestrutura e habitação, em substituição a contribuição a fundos estaduais existentes em 30 de abril de 2023, estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS. A nova contribuição deve ter alíquota não superior e base de cálculo não mais ampla que as das respectivas contribuições a fundo substituídas e será extinta em 31 de dezembro de 2043.

Período de transição: coexistência dos dois sistemas tributários – tributos antigos e novos recolhidos em paralelo

Adoção plena do novo sistema de tributação sobre o consumo.

IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% e municipal de 0,05% e a CBS será reduzida em 0,1%.

2026

2027

2028

2029

2032

2033

IBS terá alíquota de 0,1% e CBS de 0,9%, sendo que o montante recolhido será deduzido dos valores devidos de PIS/Cofins.

- Extinção do PIS/Cofins, desde que instituída plenamente a CBS.
- Extinção do IPI ou redução da sua alíquota a zero, condicionada à instituição da CIDE sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na ZFM.
- Início da cobrança do IS.

Alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas nas seguintes proporções: 9/10 em 2029; 8/10 em 2030; 7/10 em 2031; e 6/10 em 2032.

Benefícios ou incentivos de ICMS e ISS serão reduzidos nessas mesmas proporções até 2032, último ano de suas existências.

IBS e CBS

Sistemática geral de incidência e unificação legislativa



Incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, direitos e serviços, com base na mesma legislação (LC).



Tributação no **destino** e **por fora** (não considera o próprio tributo na base), porém mantida controversa incidência sobre o IS.



Não cumulatividade ampla (crédito financeiro no montante cobrado na etapa anterior, podendo ser condicionado à verificação do pagamento, conforme LC).



Desoneração das **exportações** e tributação das **importações**, independentemente da localização do contribuinte (alcança a economia digital).



Transição baseada na manutenção da proporção da arrecadação/PIB, com redução gradual dos benefícios fiscais, sem possibilidade de reinstituição.



Sistema de **cashback**, nos termos de LC, visando a reduzir as desigualdades de renda. **Cashback** obrigatório para energia elétrica e gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda.

LC disporá sobre critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando sua simplificação.

Alíquotas (ainda não definidas)



Alíquota **padrão para todos os bens e serviços**, com exceções previstas em emenda constitucional, que a reduzem de 30% a 100%.



Cada ente federativo fixa sua alíquota do IBS/CBS, com base na de referência prevista em resolução do Senado Federal, salvo disposição em lei específica.



Tetos de referência da carga tributária baseados na média da receita de arrecadação em relação ao PIB no intervalo de 10 anos (2012 a 2021), para os respectivos tributos.



As últimas estimativas do Ministério da Fazenda indicam que a alíquota geral do IVA Dual deverá ficar entre 25,9% e 27,5%.





Exceções previstas:

Redução de 60% das alíquotas de CBS/IBS, nos termos de LC, para:

- Serviços de educação
- Serviços de saúde
- Dispositivos médicos (com possibilidade de 100%)
- Dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência (com possibilidade de 100%)
- Medicamentos (com possibilidade de 100%)
- Produtos de cuidados básicos à saúde menstrual (com possibilidade de 100%)
- Serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano (ou isenção)
- Alimentos destinados ao consumo humano
- Produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda
- Produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*
- Insumos agropecuários e aquícolas
- Produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional
- Bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética

Redução de 100% das alíquotas de IBS/CBS, nos termos de LC, para:

- Produtos hortícolas, frutas e ovos
- Aquisição de medicamentos e dispositivos médicos pela administração direta, autarquias e fundações públicas dos entes federativos, bem como pelas entidades de assistência social sem fins lucrativos, utilizados em suas finalidades essenciais
- Serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos
- Automóveis de passageiros, conforme estabelecido em LC, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista ou por motoristas profissionais, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi)

Redução de 100% da alíquota da CBS, nos termos de LC, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni).



Alíquota zero para produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos.



Redução de 30% das alíquotas de IBS/CBS para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.



Isenção ou redução de até 100% das alíquotas de CBS/IBS para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Não incidência nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.



IBS e CBS

Não cumulatividade



Não cumulatividade ampla, baseada no valor cobrado, podendo ser condicionada à verificação do recolhimento do tributo na etapa anterior, desde que:

- O próprio adquirente possa efetuar o recolhimento do tributo incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- o recolhimento do tributo ocorra na liquidação financeira da operação (*split payment*).

Exportações

Com manutenção irrestrita dos créditos.



Não foi estipulado prazo para o ressarcimento de saldos credores de IBS/CBS, que será tratado em LC.

No caso do IBS, o produto de sua arrecadação somente será distribuído aos Estados, DF e Municípios após a retenção, pelo Comitê Gestor, dos saldos credores acumulados não compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração.

Isenção e imunidade

- Em regra, implicam a anulação do crédito relativo a operações anteriores pelo contribuinte beneficiado, salvo se previsto em contrário em LC para imunidade;
- não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes.

IBS

Gestão administrativa

Instituído o Comitê Gestor do IBS, composto paritariamente por 27 membros dos Estados e DF e 27 dos Municípios e DF, com as seguintes competências administrativas nos termos e limites de LC:

- Editar **regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação** da legislação do imposto;
- **arrecadar** o imposto, efetuar as **compensações e distribuir** o produto da arrecadação entre os entes participantes;
- **decidir** o contencioso administrativo.



Incentivos fiscais, regimes fiscais favorecidos e benefícios fiscais



Simples Nacional

O contribuinte poderá optar entre os dois regimes de tributação para IBS/CBS:

- Único, o que implicará em direito a crédito na próxima etapa da cadeia no mesmo montante do valor cobrado;
- não cumulativo geral.



Setor automotivo

Crédito presumido da CBS concedido às indústrias das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e áreas de atuação da Sudene e Sudam, dentro de certas condições, para incentivar:

- Produção de veículos elétricos ou híbridos com motor a combustão que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo e de suas partes e peças;
- produção de veículos tracionados por motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou cumulativamente com combustíveis derivados de petróleo;
- a produção de partes de peças destinadas aos veículos mencionados.



Zona Franca de Manaus (ZFM) e Área de Livre Comércio (ALC)

LC estabelecerá os mecanismos necessários, **com ou sem contrapartidas**, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à ZFM e às ALC existentes em 31.05.2023.

Serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros e, subsidiariamente, CIDE sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na ZFM.

LC instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica dos Estados da Amazônia Ocidental (Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima) e do Amapá.

Regimes Aduaneiros Especiais e Zonas de Processamento de Exportação.

Regimes fiscais específicos

Previsão de tratamento específico do IBS e da CBS para os seguintes produtos e serviços, admitida a não aplicação da sistemática da não cumulatividade:

- Combustíveis e lubrificantes (monofásico);
- Serviços financeiros;
- Operações com bens imóveis;
- Planos de saúde;
- Concursos de prognósticos;
- Cooperativas (regras próprias);
- Serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional;
- Operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;
- Serviços de saneamento e de concessão de rodovias;
- Transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo;
- Operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações;
- Operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica, inclusive, o Sistema de Compensação de Energia Elétrica - SCEE;
- Bens e serviços que promovam a economia circular visando à sustentabilidade no uso de recursos naturais.

Imposto Seletivo (IS)

Sistemática de incidência



Sobre produção, extração*, comercialização ou importação de **bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente**, nos termos de lei ordinária.



Alíquotas alteráveis por lei ordinária.

Integrará as bases de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS.



Não sujeito à sistemática geral da não cumulatividade e incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço.



Como regra geral, desoneração das **exportações**, à exceção da atividade de extração.



Poderá ter o **mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos**.



Sujeito ao princípio da **anterioridade anual**.

*na extração, tributação por alíquota máxima de 1% do valor de mercado de produtos extraídos, independentemente da destinação (alcançará exportações).

Afastada a incidência sobre:

- Energia elétrica e serviços de telecomunicações;
- Bens e serviços cujas alíquotas sejam reduzidas para IBS/CBS.

Prevista a possibilidade de incidência sobre sobre armas e munições, exceto quando destinadas à administração pública.



Tratamento de saldos credores acumulados dos tributos extintos

ICMS

Aproveitamento dos **saldos credores** existentes ao final de 2032, que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, nos termos de LC, **mediante a compensação com o IBS:**

- Pelo prazo remanescente do regime atual para os créditos relativos à entrada de **mercadorias destinadas ao ativo permanente;**
- em 240 parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos **demais casos;**
- atualizados pelo IPCA a partir de 2033.

PIS/Cofins/IPI

Compensação com outros tributos federais ou ressarcimento em dinheiro nos termos de LC.

Benefícios de ICMS convalidados pela LC nº 160/2017

- Será instituído **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do ICMS** com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, as pessoas físicas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição;
- Aplica-se aos titulares de benefícios onerosos de ICMS regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, incluindo prorrogações ou renovações e aos que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação da Emenda Constitucional (EC), ou estejam em processo de migração na data de promulgação da EC;
- Os critérios serão estabelecidos em LC.



Outros temas

Ampliação da base de incidência da Contribuição, que pode ser instituída pelos Municípios e o DF, para custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

IPVA: possibilidade de ser progressivo e de incidência sobre veículos aquáticos e aéreos.

ITCMD: determinação de que seja progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

IPTU: autorização para que o Executivo atualize as bases de cálculo por decreto.

Fundos: instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais; além de Fundos de Combate à Pobreza, instituídos pelos Estados, DF e Municípios e geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.





Takeaways

A aprovação do Substitutivo da PEC nº 45/2019 pelo Senado Federal faz com que a Reforma Tributária sobre o consumo seja quase uma realidade e representa mais um marco histórico para o Brasil. As alterações na PEC nº 45 ainda serão objeto de discussão na Câmara, mas tudo indica que, a partir do novo texto constitucional, o país inicie concretamente a reforma de seu tão complexo e anticompetitivo Sistema Tributário Nacional. O detalhamento do novo Sistema caberá à futura Lei Complementar (LC), a ser editada após aprovação da emenda constitucional.

Ainda que o texto aprovado não represente a reforma ideal e que persistam incoerências e incertezas, como adiantado em nosso [Tax Intelligence nº 21](#) a PEC nº 45 traz considerável grau de simplificação e racionalização da tributação do consumo – positivamente fundamentais para qualquer ambiente de negócios – na medida em que: unifica tributos federais, estadual e municipal, mesmo que não resultando em um único IVA pleno, mas no chamado IVA Dual, com relevante unificação legislativa; traz transparência com tributação por fora, visível aos contribuintes e consumidores, e no destino, eliminando-se a chamada "guerra fiscal" entre os estados e contribuindo para a realização de empreendimentos com racional econômico-financeiro não alicerçado substancialmente nas vantagens fiscais; propõe uma não cumulatividade ampla (ainda que não plena), fundamental à eliminação de resíduos tributários prejudiciais à economia nacional, aos consumidores, trabalhadores e investidores; desonera exportações e investimentos com mecanismo mais seguro de ressarcimento de créditos acumulados dos novos tributos; contribui para a redução do contencioso tributário do país e, ao fim do período de transição, do alto custo de *compliance*.

Ainda nesta linha, destaca-se a proposição de criação do fundo de compensação com vistas a compensar as empresas beneficiárias de benefícios fiscais relativos ao ICMS, respeitando-se o retorno sobre investimentos legitimamente planejados com base em tais incentivos.

Alguns temas que precisavam de aperfeiçoamento foram devidamente endereçados no Senado, como, por exemplo, a inclusão de dispositivo garantindo expressamente a possibilidade de compensação de saldos credores de PIS, Cofins e IPI com outros tributos federais ou ressarcimento em dinheiro, assim como a previsão de incidência do Imposto Seletivo (IS) uma única vez sobre o bem ou serviço e a sua sujeição à anterioridade anual, além do afastamento da sua incidência sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações. Destaca-se, ainda, a novidade da previsão de tetos de referência para a carga tributária geral sobre o consumo, baseados na média da arrecadação em relação ao PIB no intervalo de 10 anos (2012 a 2021).

Outros temas igualmente sensíveis não foram contemplados pelo novo Substitutivo, como a pouca celeridade no ressarcimento dos saldos credores de ICMS, que adiciona mais perdas financeiras aos contribuintes; o excesso de delegação à LC de temas que poderiam fazer parte do texto constitucional, que deveriam ou estar mais claros ou serem mais protetivos aos contribuintes, a exemplo da amplitude e indefinição do fato gerador do IS, que, inclusive, passaria a incidir sobre a atividade de extração, num aparente conflito com o propósito da PEC de fomentar investimentos em setores econômicos relevantes para o crescimento do PIB. Tais atividades correspondem a vantagem competitiva do Brasil na medida em que representam o fornecimento de insumos e matérias-primas essenciais para os demais setores econômicos. Uma vez onerados pelo IS de modo inconsistente com práticas internacionais, resultarão em custo para a respectiva cadeia produtiva nacional de diversos outros setores. Destaca-se, ainda, a previsão para os Estados instituírem contribuição sobre produtos primários e semielaborados até 2043, em substituição às atuais contribuições a fundos estaduais, o que conflita com a redução gradual de benefícios de ICMS até 2033, quando em pleno vigor o IBS, bem como com potencial de aumento da carga tributária geral, contrariando-se legítimas expectativas sobre a Reforma.

Este último Substitutivo da PEC nº 45, mais uma vez, parece representar o resultado possível para a reforma da tributação do consumo no país, nas atuais circunstâncias políticas, com os variados interesses dos entes federativos, e dos diversos setores econômicos que, de fato, tiveram a oportunidade de se fazer representar no amplo debate legislativo recentemente promovido pelo Senado.

Esperamos que o Substitutivo sirva como a plataforma necessária para que se alcance a melhor Reforma Tributária possível para o Brasil. Provavelmente ainda seguirá sendo objeto de muitas divergências, mas se espera que o consenso seja encontrado para que seja justa e eficiente para todo o país e que cumpra o seu propósito de trazer simplificação, modernização e racionalidade ao nosso sistema tributário, resultando na substancial melhoria do nosso ambiente produtivo e de negócios, privilegiando crescimento econômico.



Como a sua empresa pode se preparar?

O impacto do novo sistema proposto sobre cada negócio será variado por segmento empresarial, por localização de cada elo na cadeia produtiva, dentre outros fatores, requerendo exercícios precisos de modelagens econômicas com inteligência tributária que levem em consideração, por exemplo, elementos como a perda gradual dos incentivos fiscais contra ganhos de eficiência logística, a alteração de preços de venda ou de custos de suprimentos, a redução de investimento em estoques multilocalizados, a redução de custos e fluxos de transportes de cargas. Há que se antecipar aos impactos macroeconômicos e microeconômicos por segmento e mercado de atuação, considerando o efeito das mudanças para o ambiente concorrencial e novos entrantes, o impacto nas novas alíquotas efetivas na demanda dos consumidores, além de outros fatores que podem influenciar substancialmente o retorno sobre investimentos.

A conclusão dessas análises provavelmente irá indicar, independentemente do prazo, a necessidade de se rever a estrutura logística da operação, redefinir estratégias de suprimento e de precificação, readequar estrutura, processos e sistemas tecnológicos do departamento tributário, entre outros. Possivelmente, haverá uma redistribuição de funções, ativos, trabalhadores, de capital e trabalho, entre as unidades da federação, e entre o Brasil e o exterior.

As empresas, nos diversos setores econômicos, devem usar essas análises para se buscar, via as organizações adequadas, a consideração dos mais diversos pontos de vista no processo de debate legislativo para a formulação da LC reguladora das mudanças, conciliando-os com a necessária transformação do nosso Sistema Tributário capaz de trazer maior competitividade global para o Brasil. O momento é de transformação de cadeias de valor principalmente no cenário econômico doméstico, para o qual o seu negócio deve estar preparado desde já.



Para entender como essas mudanças afetam o seu negócio, fale com a PwC.

Paula Romano
paula.romano@pwc.com

Dante Stopiglia
dante.stopiglia@pwc.com

Romero Tavares
romero.tavares@pwc.com

Hadler Martines
hadler.martines@pwc.com

Marcelo Vieira
marcelo.vieira@pwc.com

Sara Fischer
sara.fischer@pwc.com

Durval Portela
Líder de consultoria tributária e societária
durval.portela@pwc.com

O conteúdo desse material destina-se apenas à informação geral, não constitui uma opinião, recomendação ou entendimento da PwC, e nem pode ser utilizado como, ou em substituição, a uma consulta formal a um profissional habilitado.

A utilização das informações aqui contidas deve estar sempre acompanhada da orientação dos consultores tributários para o caso específico da sua empresa. A consulta do material aqui reportado requer a verificação de eventuais alterações posteriores neles introduzidas, inclusive da legislação. Os temas tratados neste informativo estão apresentados de forma resumida. Todos os direitos autorais reservados à PwC. Permitida a reprodução desde que seja citada a fonte.

© 2023 PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda. Todos os direitos reservados. Neste documento, "PwC" refere-se à PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda., firma membro do network da PricewaterhouseCoopers, ou conforme o contexto sugerir, ao próprio network. Cada membro da rede PwC constitui uma pessoa jurídica separada e independente. Para mais detalhes acerca do network PwC, acesse: www.pwc.com/structure.



PwC Brasil



PwC Brasil



@PwCBrasil



@PwCBrasil



PwC Brasil



@PwCBrasil