

ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA DO IBS E DA CBS: ESTIMATIVAS ATUALIZADAS APÓS O ENVIO DA PROPOSTA DE REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

segunda-feira, 1 de julho de 2024

1 INTRODUÇÃO

Este texto apresenta uma atualização do exercício de simulação das alíquotas de referência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que incorpora as diretrizes estabelecidas na Emenda Constitucional n. 132 de 2023 (EC 132/2023) e os parâmetros da sua regulamentação delineados no Projeto de Lei Complementar n. 68 de 2024 (PLP 68/2024).

O eixo central da EC 132/2023, que reforma o sistema tributário nacional, é promover uma reforma abrangente da tributação de bens e serviços no país, ao substituir uma cesta de tributos atuais (ISS, ICMS, IPI, PIS, Cofins e IOF-Seguros), ineficientes e injustos, por uma nova sistemática baseada em dois pilares: i) um sistema dual de impostos harmonizados e alinhados às características de um IVA moderno, composto pelo IBS sob competência dos entes subnacionais e a CBS de competência federal; e ii) um Imposto Seletivo (IS), destinado a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Um traço característico da Reforma Tributária é que não prevê a fixação das alíquotas do IBS e da CBS. Muito pelo contrário, o que ela faz é estabelecer uma dupla garantia constitucional de que não haverá aumento da carga tributária e cria dois mecanismos de ajuste com o propósito alcançar este objetivo: i) calibragem das alíquotas de referência; e ii) trava da carga.

O primeiro mecanismo é a calibragem das alíquotas de referência do IBS e da CBS durante a transição para o novo sistema tributário. Simplificadamente, a transição está prevista para ocorrer de maneira mais rápida no nível federal, completando-se em 2027, após um ano de teste em 2026, e gradual no nível subnacional, ao longo do período 2029-2033. Na medida em que os tributos atuais vão sendo eliminados, as alíquotas de referência do IBS e da CBS deverão ser calibradas para repor a exata perda da arrecadação, em proporção do produto, após deduzir os ganhos de receitas do Imposto Seletivo. Para prevenir o risco de divergências entre a carga dos tributos atuais e dos novos tributos, durante o período de transição, a Reforma Tributária estabelece que as alíquotas de referência serão fixadas e revisadas anualmente por Resolução do Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Neste cálculo, o TCU deverá considerar os efeitos sobre a arrecadação de quaisquer tratamentos diferenciados que resultem em arrecadação diferente daquela que seria obtida com a alíquota padrão.

O segundo mecanismo, conhecido como trava da carga, atua no sentido de prevenir o risco de divergências em relação à carga tributária do passado. Este mecanismo estabelece um teto que corresponde à média da carga dos tributos que serão eliminados, apurada no decênio 2012-2021, e dois momentos de ajuste para eliminar eventuais excessos de carga. O primeiro momento tem seu início programado para o ano de 2030, com ajuste restrito à esfera federal e tomando como referência a carga dos tributos federais apurada na média do biênio 2027-2028. Caso essa carga média exceda o teto, a alíquota de referência da CBS deverá ser reduzida no montante suficiente para eliminar o excesso. A mesma mecânica será reproduzida no segundo momento de ajuste, em 2035, com a diferença que o IBS já terá entrado em vigor e suas receitas ajustadas serão incorporadas no cômputo da carga tributária a ser apurada na média do quinquênio 2029-2033. Havendo excesso de carga média em relação ao teto, as alíquotas de referência da CBS e do IBS deverão ser reduzidas proporcionalmente no montante suficiente para eliminar o excesso.

Dito de outro modo, as alíquotas de referência do IBS e da CBS funcionarão como alvos móveis que convergirão para os valores necessários para repor a carga dos tributos substituídos, após o término da transição no ano de 2033 ou eventualmente em 2035 se houver acionamento da trava de

carga. Logo, as alíquotas de referência definitivas só serão conhecidas a partir de 2033 (ou 2025, caso a trava da carga tributária seja acionada), quando estará em pleno vigor um sistema tributário radicalmente distinto e muito mais eficiente do que o atual. Antes disto, o máximo que se pode fazer é um exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS, a partir de hipóteses sobre os parâmetros do futuro sistema tributário.

Em agosto de 2023, o Ministério da Fazenda publicou uma nota técnica com os resultados deste tipo de simulação, tendo por referência o Substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019 (PEC 45/2019), logo após ter sido aprovado em dois turnos na Câmara dos Deputados e remetido ao Senado Federal (SERT, 2023a). Nas etapas seguintes de tramitação legislativa, o texto passou por modificações até ser convertido na EC n. 132, que foi promulgada em dezembro de 2023.

Em seu artigo 18, a EC 132/2023 determinou que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso Nacional, em até 180 dias após a data da promulgação, os projetos de lei referidos na Emenda Constitucional. O Poder Executivo cumpriu o prazo com antecedência ao apresentar o Projeto de Lei Complementar n. 68, de 25 de abril de 2024, com o propósito de instituir os novos tributos (IBS, CBS e IS), e o Projeto de Lei Complementar n. 108, de 5 de junho de 2024, que institui o Comitê Gestor do IBS e dispõe sobre o processo administrativo e a distribuição da arrecadação deste imposto. A partir desta proposta de regulamentação, tornou-se possível antever com maior precisão a configuração do novo sistema tributário, na medida em que uma série de parâmetros, antes previstos genericamente na forma de diretrizes constitucionais, ganharam detalhamento.

O objetivo da presente nota técnica é atualizar o exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS, à luz das alterações incorporadas na etapa final de tramitação legislativa da Reforma Tributária (EC 132/2023) e dos parâmetros detalhados na proposta de regulamentação (PLP 68/2024).

2 METODOLOGIA DE SIMULAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA

A metodologia do exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS passa por duas etapas. A primeira é a construção de cenários pela equipe da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT/MF), a partir de hipóteses sobre as regras tributáveis que estarão em vigor no futuro sistema tributário. Em seguida, recorre-se a uma adaptação do modelo *Tax Gap*, que foi desenvolvido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o qual está ancorado nas melhores práticas internacionais e se mostra flexível o suficiente para modelar de maneira endógena o Imposto Seletivo e praticamente todo o conjunto de regimes diferenciados e específicos contemplados na EC 132/2023.

A adaptação do modelo aplica as regras tributáveis, referentes a cada cenário hipotético, e estima a alíquota-padrão do IVA-Dual compatível com a meta de arrecadação definida. Antes disto, há um esforço conjunto, por parte das equipes técnicas, de avaliação e quantificação dos parâmetros da modelagem, a partir da confrontação de múltiplas fontes de dados, que incluem desde registros da escrituração fiscal e das notas fiscais eletrônicas até estatísticas setoriais e macroeconômicas.

A simulação foi executada via rotina computacional desenvolvida na linguagem de programação *Python*. As planilhas de entrada, que contêm os dados primários e os parâmetros da modelagem, e o código-fonte podem ser disponibilizados para fins de auditoria por órgão competente, tal qual ocorrera na primeira versão do exercício de simulação, quando a equipe de auditores do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária do Tribunal de Contas da União refez os procedimentos de estimação e concluiu pela integridade dos resultados (TCU, 2023).

De maneira geral, a metodologia empregada nesta versão atualizada do exercício de atualização é idêntica àquela da versão anterior. Por isto, recomendamos ao público interessado nos pormenores metodológicos a leitura prévia da Nota Técnica e do seu Anexo de Detalhamento

Metodológico (SERT; 2023a, 2023b), que estão disponíveis no portal do Ministério da Fazenda dedicado a reunir os estudos técnicos sobre a Reforma Tributária.¹ A principal diferença é que os cenários hipotéticos foram atualizados para refletir as mudanças introduzidas durante a etapa final de tramitação da Reforma Tributária (EC 132/2023) e as clarificações de parâmetros da proposta de regulamentação (PLP 68/2024). Na sequência iremos discutir as hipóteses e parâmetros subjacentes aos respectivos cenários.

2.1. Definição da Meta de Arrecadação

O objetivo do exercício de simulação é calcular a alíquota-padrão de um IVA-Dual compatível com o conjunto de diretrizes da Reforma Tributária e de parâmetros estabelecidos na sua regulamentação. Uma diretriz central é o pressuposto de que as alíquotas de referência dos novos tributos (IBS e CBS) serão fixadas de modo a repor a perda de arrecadação dos tributos a serem substituídos (ISS, ICMS, IPI, PIS/Cofins e IOF-Seguros), após descontar a arrecadação do IS. Essa diretriz foi detalhada no PLP 68/2024 que estabeleceu que a fixação das alíquotas de referência dos novos tributos se baseará na arrecadação futura dos tributos atuais. Em 2033, por exemplo, a fixação da alíquota de referência da CBS e do IBS terá como metas, respectivamente, a média arrecadada pelos tributos federais no período 2024-2026 e a média ajustada dos tributos subnacionais durante 2027-2031.

Para melhor se adequar ao caráter prospectivo da apuração destas médias, o exercício de simulação optou por se referenciar nas projeções ou estimativas oficiais mais atualizadas possíveis. A meta inicial de arrecadação para fins de fixação da alíquota de referência do IVA-Dual foi definida pela soma entre: i) a média de 4,47% do PIB das projeções de tributos federais (PIS/Cofins e IPI) no período 2025-2028, que constam entre os parâmetros do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2025 (PLDO 2025) do Poder Executivo Federal; e ii) a média de 7,76% do PIB das estimativas de arrecadação dos tributos subnacionais (ISS e ICMS) no biênio 2022-2023, disponíveis na publicação das Estatísticas Fiscais do Governo Geral da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Chega-se, assim, a uma meta inicial de arrecadação de 12,23% do PIB, que corresponde ao ano-base da modelagem.

Sobre a meta inicial de arrecadação, foi adicionado o valor de R\$ 5,4 bilhões referente ao Imposto sobre Operações Financeiras sobre os Seguros (IOF-Seguros). Este acréscimo se justifica pelo fato de que, durante a fase final de tramitação da EC 132/2023, o rol de receitas dos tributos a serem eliminados foi ampliado para excluir a incidência do IOF-Seguros. Por outro lado, o texto constitucional prevê a manutenção de dois resíduos de tributos atuais, os quais devem ser descontados da meta de arrecadação.

Hoje, alguns estados dispõem de fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura, cujo financiamento se dá por contribuições sobre produtos primários e semielaborados, que são estabelecidas como condição para o usufruto de benefícios fiscais do ICMS. A EC 132/2023 prevê a opção de ser instituída uma contribuição semelhante, não vinculada aos benefícios do ICMS e em substituição à contribuição pré-existente. Desde que observados alguns critérios: o fundo deve ter iniciado operação antes de 30 de abril de 2023; a alíquota não poderá ser superior, a base de incidência não poderá ser mais ampla e a destinação das receitas deverá ser a mesma das vigentes nesta data; a contribuição será extinta em 31 de dezembro de 2043; e as respectivas receitas deverão ser desconsideradas do cálculo das alíquotas de referência do IBS.

¹ Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos>

A partir da análise das legislações estaduais, foram identificados três fundos que se enquadram nos requisitos do texto constitucional: Fundo Estadual de Infraestrutura de Goiás (FUNDEINFRA-GO), Fundo Estadual de Transporte e Habitação do Mato Grosso (FETHAB-MT) e Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Mato Grosso do Sul (FUNDERSUL-MS). O FUNDEINFRA-GO é um caso à parte porque só entrou em vigor no ano de 2023. Por isto, a estimativa do total de receitas dos fundos estaduais foi calculada pela soma das receitas do FETHAB-MT e do FUNDERSUL-MS no ano-base de 2018 e das receitas deflacionadas pelo IPCA do FUNDEINFRA-GO em 2023. Somando-se os três fundos, chega-se à estimativa de receitas de R\$ 3,5 bilhões a serem mantidas na forma de contribuições estaduais.

Vale esclarecer que, no âmbito da estimação das estatísticas fiscais harmonizadas, a equipe técnica da STN realiza um processo de harmonização para contabilizar as receitas destes e dos demais fundos estaduais vinculados a benefícios fiscais do ICMS juntamente com as receitas do próprio imposto. Conseqüentemente, a estimativa de receitas de contribuições estaduais foi descontada da meta de arrecadação do IBS.

Um segundo resíduo de arrecadação está relacionado ao IPI. A EC 132/2023 determinou que as leis instituidoras do IBS e da CBS deverão estabelecer os mecanismos necessários para manter o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus (ZFM) e às Áreas de Livre Comércio (ALCs). A solução que consta no PLP 68/2024 para manter este diferencial competitivo combina, por um lado, a excepcionalização de benefícios do IBS e da CBS, sobretudo na forma de créditos presumidos; e, por outro, a manutenção do benefício do IPI sobre uma lista de produtos efetivamente industrializados na ZFM e cujas alíquotas atuais sejam iguais ou superiores a 6,5%.

A lista definitiva de produtos que não terão as alíquotas do IPI reduzidas a zero ainda será divulgada pelo Poder Executivo da União. Porém, uma listagem preliminar sugere que quase 97% dos mais de 10 mil códigos de produtos da tabela de incidência do IPI terão suas alíquotas zeradas a partir de 2027. Os cerca de 300 produtos remanescentes permanecerão sujeitos à incidência de alíquotas não nulas do IPI, sem prejuízo do benefício da não incidência com aproveitamento de créditos tributários pelo adquirente de produtos efetivamente industrializados na ZFM.

Note-se que os mecanismos previstos para manter o diferencial competitivo à ZFM e às ALCs têm impacto ambíguo sobre a meta de arrecadação e sobre as alíquotas de referência dos novos tributos. A permanência de um resíduo do IPI reduz o volume de arrecadação a ser substituído e impacta negativamente a alíquota de referência da CBS, ao passo que os créditos presumidos e demais benefícios do IBS e da CBS implicam renúncias de receitas que pressionam as alíquotas de referência na direção contrária para reequilibrar a arrecadação. Sendo assim, os regimes favorecidos da ZFM e das ALCs são introduzidos de maneira exógena no modelo de simulação, por intermédio de um ajuste sobre a meta de arrecadação que equivale à diferença entre a estimativa de receitas remanescentes do IPI e a estimativa de custo dos benefícios tributários do IBS e da CBS. Esta é uma diferença importante em relação aos demais tratamentos favorecidos que, conforme veremos mais adiante, são modelados endogenamente.

As receitas remanescentes do IPI foram estimadas a partir dos valores declarados nas notas fiscais de vendas de produção própria dos estabelecimentos situados fora da ZFM para os produtos que constam na lista preliminar. Por sua vez, os benefícios tributários do IBS e da CBS foram estimados com base nas informações das escriturações fiscais do PIS/Cofins e do ICMS. Coincidentemente, as estimativas de receitas remanescentes do IPI e de benefícios tributários do IBS e da CBS ficaram relativamente próximas e neutralizaram a maior parte do impacto. O resultado líquido foi um acréscimo na meta de arrecadação de R\$ 2,6 bilhões.

Após este conjunto de ajustes, a meta de arrecadação dos novos tributos foi redefinida para 12,30% do PIB. Cabe esclarecer que esta meta se refere à arrecadação efetiva e não a potencial. A diferença entre os dois conceitos de arrecadação corresponde ao chamado hiato de conformidade, que capta o efeito de fatores relacionados ao não cumprimento das obrigações tributárias (evasão, elisão, inadimplência e contencioso) que fazem com que a arrecadação efetiva fique aquém da arrecadação potencial.

Um parâmetro da modelagem pendente de definição é justamente a hipótese de hiato de conformidade que vigorará no novo sistema tributário, radicalmente distinto e muito mais eficiente do que o atual. Esta atualização do exercício de simulação mantém os pressupostos da versão anterior que estipulou um intervalo de incerteza para a evolução do hiato de conformidade, até o término da transição, entre um cenário factível e outro conservador. Uma vez definida a meta de arrecadação e o intervalo de incerteza para o hiato de conformidade, o passo seguinte da modelagem é formular os cenários que refletem as regras tributárias vigentes no novo sistema tributário.

2.2. Cenário inicial: Alíquota uniforme

A versão inicial da PEC 45, protocolada em abril de 2019, previa uma alíquota uniforme do IBS e da CBS para praticamente todos os bens e serviços, com poucas diferenciações em relação à regra geral. As diferenciações se resumiam basicamente a: i) regimes favorecidos pré-existentes (Simples, ZFM e imunidades constitucionais); e ii) regimes específicos para bens ou serviços cujas peculiaridades técnicas dificultam ou não recomendam a apuração tradicional (combustíveis, serviços remunerados por margem, sobretudo serviços financeiros, e operações com bens imóveis), para os quais se admitiam hipóteses de alterações das regras de apuração (alíquotas, creditamento e/ou base de cálculo) nos termos da lei complementar. O propósito deste segundo tipo de diferenciação, em sua concepção original, era se adequar às especificidades de natureza técnica.

Diante deste contexto, o caminho natural do exercício de simulação é tomar como ponto de partida um cenário-base parcimonioso, anterior aos tratamentos favorecidos que viriam a ser introduzidos nas etapas subsequentes de tramitação legal, e depois flexibilizar suas hipóteses. Neste cenário-base (**Cenário A**), admite-se como regra que os contribuintes estão enquadrados no regime regular de apuração do IBS e da CBS, com alíquota-padrão (uniforme) incidindo sobre as vendas e sem restrições à apropriação de créditos sobre suas aquisições. Há dois tipos de exceções: i) contribuintes dos regimes favorecidos pré-existentes ou dos regimes específicos, que constavam na versão inicial da PEC 45/2019; e ii) produtos sujeitos ao IS.

As exceções do cenário-base, já incorporando os critérios delineados no PLP 68/2024, foram modeladas da seguinte maneira:

1. **Simples:** regime cumulativo com uma alíquota sobre as vendas igual à média das alíquotas dos tributos atuais a serem substituídos (ISS, ICMS, IPI e PIS/Cofins), sem apropriação de crédito por parte das empresas do Simples e, quando fornecem bens ou serviços para outras empresas, a transferência do crédito é igual ao imposto que foi cobrado.
2. **Não incidências ou imunidades constitucionais:** admitiu-se saídas isentas e sem apropriação de créditos para organizações sindicais e associativas; templos de qualquer culto; livros, jornais e revistas (incluindo seus insumos de papéis); serviços de rádio e televisão de recepção livre e gratuita; e instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.
3. **Combustíveis:** regime cobrado exclusivamente na produção, refino ou importação (monofásico), que gera crédito para os adquirentes contribuintes (exceto nas atividades comerciais de revenda e distribuição) e com diferenciação de alíquotas por produto (gasolina e etanol, gás ou diesel). As alíquotas foram calibradas para reproduzir a carga atual e refletem o padrão de tributação vigente

no ano 2024, conforme publicado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), acrescido de uma estimativa preliminar de resíduo referente aos créditos tributários que hoje não são recuperados pelas empresas do setor e que passarão a ser no novo modelo.

4. **Serviços financeiros:** as receitas dos serviços remunerados por margem (intermediação financeira, seguros etc.) foram separadas das demais (tarifas, comissões e atividades auxiliares), juntamente com os respectivos consumos de bens e serviços intermediários ou de capital, proporcionalmente ao peso no total das receitas financeiras. Os demais serviços financeiros foram submetidos ao regime regular sob alíquota padrão. Nos serviços remunerados por margem, a alíquota de saída incide sobre a própria margem, após deduzir os créditos tributários relativos às aquisições das instituições financeiras, e foi calibrada para reproduzir o nível de arrecadação atual, incluindo a estimativa do resíduo tributário. Admitiu-se ainda que uma parcela dos serviços remunerados por margem gerará crédito tributário para o tomador contribuinte, a qual no caso mais geral da intermediação financeira corresponde à alíquota aplicada sobre o *spread* bancário em relação à taxa *selic*.
5. **Operações com bens imóveis:** modelado como um regime não cumulativo sujeito à alíquota reduzida em 20%, após a aplicação dos redutores de base de cálculo. O redutor de ajuste da base de cálculo para os serviços de aluguel corresponde a 1/360 do valor de referência do imóvel e foi calculado a partir do índice FipeZAP de rentabilidade de aluguéis de dezembro de 2023. No caso das construções, a base de cálculo disponível no modelo está expressa em termos de valor adicionado e sofreu um ajuste para considerar o redutor social de R\$ 100 mil por unidade imobiliária. Para obter uma estimativa deste redutor da base de cálculo, as informações de operações imobiliárias da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) no ano de 2023 foram agrupadas por faixas de valores. Sobre os valores médios de cada uma das faixas, foi deduzido primeiramente o valor correspondente à estimativa de custo do terreno e depois o valor de R\$ 100 mil, corrigido pela inflação. Os valores resultantes foram então somados para fornecer uma estimativa agregada da base de cálculo pós-dedução. A estimativa do redutor da base de cálculo das construções correspondeu à razão entre a base de cálculo pós-dedução e a base de cálculo original.
6. **Compras públicas:** foi aplicado um redutor sobre as alíquotas incidentes nas aquisições pela administração pública de modo a reproduzir a carga atual. O redutor foi calculado a partir de estimativas preliminares dos diferenciais de alíquotas médias quando o destinatário dos bens e serviços é um órgão da administração pública, após ponderar pela composição do consumo intermediário e dos investimentos do governo nas contas nacionais. As alíquotas médias advêm das informações de uma amostra de notas fiscais eletrônicas e da escrituração fiscal com separação por natureza jurídica do destinatário.
7. **Imposto seletivo (IS):** integra a base de cálculo do IBS e da CBS e incide de maneira monofásica e cumulativa sobre: veículos, embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; e bens minerais extraídos (petróleo, gás natural e minério de ferro). O PLP 68/2024 delimitou os códigos dos produtos sujeitos ao IS, mas manteve a prerrogativa estabelecida no texto constitucional que remete a definição das alíquotas para a legislação ordinária. Exceto para os bens minerais extraídos que estarão sujeitos à alíquota máxima de 1% do valor de mercado, com incidência estendida às exportações, e estes dois parâmetros foram incorporados na modelagem. Para os demais bens, a escolha preferencial do exercício de simulação foi por calibrar alíquotas que reproduzem a estimativa de excedente das alíquotas atuais. No caso das bebidas alcólicas e açucaradas, foi estimado o quanto a média da arrecadação (somando-se PIS/Cofins, ICMS e IPI) excede a média de um conjunto de operações representativas nacionalmente, com base nas informações das notas fiscais eletrônicas de produção própria. Um procedimento análogo foi adotado para estimar o excesso de arrecadação sobre produtos do fumo. Nesse caso, entretanto, tomou-se como referência a última atualização da legislação no ano de 2016 e que está mais alinhada ao recente compromisso que o país firmou de adesão às convenções internacionais de tributação de cigarros (ao invés das regras mais

recentes e desatualizadas). Por fim, o excedente sobre veículos, embarcações e aeronaves foi definido pela arrecadação do IPI e a alíquota do IS calibrada para repor esta arrecadação.

2.3. Cenários que incorporam os favorecimentos

Ao longo do processo de tramitação no Congresso Nacional, o texto da proposta de Reforma Tributária sofreu uma série de alterações até ser aprovado, homologado e convertido na EC 132/2023. Entre as alterações com impactos diretos sobre as alíquotas de referência, vale destacar a acomodação de dois tipos de favorecimentos:

1. **Instituição dos regimes diferenciados** que admitem a aplicação das seguintes alíquotas favorecidas do IBS e da CBS:
 - a. Alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) para treze itens de operações com bens e serviços previamente listados na Constituição (serviços de saúde e educação; medicamentos; insumos típicos e produtos agropecuários; alimentos para o consumo humano etc.), com hipóteses de alíquota zero ou isenção para subitens dessa lista a serem previstas em lei complementar.
 - b. Alíquota intermediária (70% da alíquota padrão) para a prestação de serviços de profissões intelectuais, submetidas à fiscalização por conselho profissional.
2. **Ampliação do escopo dos regimes específicos** para contemplar um rol mais amplo de prestações de serviços (serviços de alimentação, serviços relacionados genericamente às atividades de lazer e turismo e serviços de transporte coletivo de passageiros), além das atividades esportivas desenvolvidas por Sociedade Anônima de Futebol (SAF) e operações alcançadas por tratado ou convenção internacional.

Vale esclarecer que os regimes específicos referidos no item 2, ao contrário daqueles previstos originalmente, ganharam contornos de favorecimento por englobarem essencialmente serviços não vinculados a especificidades técnicas que justifiquem seu não enquadramento no regime regular de apuração do IVA (via cadeia de débitos e créditos tributários).

O passo seguinte foi dado pelo Poder Executivo da União que encaminhou a proposta de regulamentação que detalhou uma série parâmetros de desenho dos novos tributos (IBS, CBS e IS), antes previstos genericamente na forma de diretrizes constitucionais. O PLP 68/2024 apresenta as listas de códigos de identificação dos produtos e as demais hipóteses de enquadramento nos regimes diferenciados de alíquotas favorecidas (intermediária, reduzida ou zero). Assim como as definições de base de incidência, regras de creditamento e, em alguns casos, alíquotas dos regimes específicos.

Mesmo em relação às alíquotas remanescentes, há regras claras determinando que elas serão fixadas de modo a resultar em carga equivalente à dos tributos atuais, admitidas especificidades entre os regimes específicos, com base em metodologia de cálculo a ser aprovada por ato conjunto do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, após consulta e homologação pelo TCU. Também está definido que, via de regra, o cálculo deverá considerar as estimativas de débitos dos tributos atuais que incidem tanto sobre as vendas dos fornecedores de bens ou serviços quanto sobre suas compras de insumos que não dão direito a crédito (o chamado resíduo tributário do sistema atual). Esta forma de cálculo é coerente com o fato de que os contribuintes dos regimes específicos passarão a se beneficiar do pleno aproveitamento dos créditos tributários, eliminando-se uma importante fonte de cumulatividade hoje existente.²

² O único regime específico que permanecerá plenamente cumulativo é o de bares e restaurantes e, por este motivo, o critério de cálculo da sua alíquota considera apenas as estimativas de débitos dos tributos atuais (PIS/Cofins e ICMS) sobre o fornecimento de alimentação e bebidas.

O resultado está apresentado de maneira sintética no quadro 1 do Anexo que provê uma visão panorâmica dos regimes específicos e demais tratamentos favorecidos presentes no novo sistema tributário.³ Para captar o efeito das flexibilizações acomodadas no texto final da EC 132/2023, o exercício de simulação construiu dez cenários (Cenários B a K). A cada cenário, os parâmetros de tratamento tributário são alterados sucessivamente para considerar produtos (bens ou serviços) que migraram para favorecimentos na seguinte sequência:

1. **Alíquota reduzida para alimentos e demais produtos agropecuários:** enquadramento na alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) para os produtos *in natura* (agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais) e para os produtos relacionados nas listas do PLP 68/2024 de insumos agropecuários e aquícolas e de alimentos destinados ao consumo humano (inclusive cesta básica e produtos hortícolas, frutas e ovos).
2. **Alíquota zero para alimentos da cesta básica:** reenquadramento na alíquota zero para os alimentos destinados ao consumo humano que constam nas listas da cesta básica e de produtos hortícolas, frutas e ovos.
3. **Alíquota reduzida para produtos de higiene pessoal e limpeza:** enquadramento na alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) para os produtos relacionados nas listas de produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda e de produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.
4. **Alíquotas favorecidas para serviços de saúde e educação:** enquadramento na alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) para os serviços relacionados nas listas de serviços de saúde e educação e alíquota zero para serviços de educação de ensino superior (Prouni) no caso da CBS.
5. **Alíquotas favorecidas para medicamentos e dispositivos médicos e de acessibilidade:** enquadramento na alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) ou na alíquota zero para os produtos relacionados nas respectivas listas de medicamentos e de dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência.
6. **Alíquota zero para automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiências (PCDs) ou taxistas:** enquadramento na alíquota zero para automóveis de passageiros adquiridos por PCDs ou com transtorno do espectro autista, ou taxistas.
7. **Isenção para serviços de transporte coletivo urbano e metropolitano:** enquadramento dos serviços de transporte de passageiros municipal ou metropolitano no regime de isenção.
8. **Regimes específicos para os demais serviços de transporte coletivo:** enquadramento dos serviços de transporte de passageiro aéreo regional em um regime com alíquota reduzida em 40% e vedação proporcional à apropriação de créditos; e dos demais serviços de transporte de passageiros intermunicipais e interestaduais em outro regime com alíquota igual à estimativa da média das alíquotas atuais (incluindo o resíduo tributário), apropriação integral de créditos pelos fornecedores e vedação à transferência de créditos para os adquirentes.
9. **Regime específico para serviços de alimentação:** enquadramento dos serviços de alimentação em um regime cumulativo, sem apropriação e nem transferência de créditos, e alíquota igual à estimativa da média atual (excluindo o resíduo tributário).
10. **Demais regimes favorecidos:** ampliação do escopo da alíquota favorecida (40% da alíquota padrão) para alcançar as atividades desportivas e as prestações de serviços listadas para as

³ Para fins didáticos, a categorização dos regimes apresentados no Anexo segue uma terminologia um pouco distinta dos conceitos formais da legislação. Por exemplo, os serviços de transporte público coletivo de passageiros (urbano, semiurbano e metropolitano) de todos os modais aparecem unificados e classificados entre os regimes de não incidência, imunidade ou isenção. Ainda que formalmente os modais rodoviário e metroviário constem entre os regimes favorecidos e os modais hidroviário e ferroviário entre os regimes específicos. Sobre estes dois últimos modais, a solução apresentada no PLP 68/2024 para conferir maior neutralidade foi desenhar o regime específico para transporte hidroviário e ferroviário de maneira praticamente idêntica a uma isenção: alíquota módica (redução de 99%) e vedação à apropriação e transferência de créditos de IBS e CBS. Outro recurso didático foi omitir os regimes diferenciados de alíquotas reduzidas para as aquisições pela administração pública de bens ou serviços relativos à comunicação institucional, soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética. Trata-se de mera norma reguladora da apropriação da arrecadação pela administração pública e não um regime diferenciado propriamente dito.

produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; instituição de alíquota intermediária (70% da alíquota padrão) para a prestação de serviços das profissões intelectuais (serviços jurídicos, contabilidade e consultoria; serviços de arquitetura e engenharia; e outros serviços técnicos); e introdução de um regime específico para os serviços genericamente relacionados às atividades de lazer e turismo (hotelaria, parques de diversão e temáticos e agências de viagens e de turismo), com apropriação de crédito pelos prestadores de serviços, restrição à transferência de crédito aos adquirentes e alíquota igual à média atual (incluindo o resíduo tributário).

Do ponto de vista operacional, as alterações de parâmetros são implementadas de maneira direta quando os produtos-alvo dos favorecimentos estão contemplados na classificação disponível no modelo e as alíquotas estão pré-definidas. Caso contrário, são exigidos dois procedimentos prévios de parametrização.

O primeiro procedimento é exclusivo aos regimes específicos com regras que determinam que a alíquota será fixada de modo a resultar em carga tributária equivalente à atual. O cômputo da carga atual exigiu uma combinação de informações das tabulações do modelo do *Tax Gap* do PIS/Cofins com extrações das notas fiscais ou da escrituração fiscal que dispõem de informações complementares do ICMS, ISS e IPI. As tabulações do *Tax Gap* fornecem estimativas dos valores da produção e das aquisições (creditáveis ou não creditáveis), desagregadas por setores econômicos e produtos, assim como os débitos de PIS/Cofins. Após complementá-las com as médias dos demais tributos que incidem sobre as entradas não creditáveis e sobre as saídas das empresas dos respectivos setores econômicos, foi possível calcular estimativas abrangentes de médias das alíquotas atuais. Essas médias, que embutem uma estimativa do resíduo tributário, foram definidas como parâmetros de alíquotas para os serviços de transporte de passageiros (intermunicipais e interestaduais) e para os serviços de lazer e turismo, além dos serviços de alimentação sem incluir o resíduo tributário.

O segundo procedimento é o uso de médias ponderadas de alíquotas para lidar com situações que demandavam uma classificação de produtos mais granular do que a disponível no modelo. O modelo original parte de uma classificação de produtos harmonizada às contas nacionais e que passou por adaptações para se adequar à legislação do PIS/Cofins, mas nem sempre é suficiente para abarcar todas as especificidades previstas no projeto de Lei Geral do IBS e da CBS. Para lidar com tais especificidades, foi necessário recorrer a fontes auxiliares de dados para fracionar o valor total das vendas ou do consumo de uma determinada classe de produtos entre uma ou mais subclasses que migraram para alíquotas favorecidas e uma subclasse residual que manteve sua alíquota inalterada.

De posse dessas frações, o parâmetro da modelagem é definido pela média das alíquotas ponderadas pelas respectivas participações no total das vendas ou do consumo. Como regra geral, as participações foram estimadas a partir dos valores das vendas declarados em notas fiscais eletrônicas ou escrituração fiscal dos contribuintes, cujas consultas de informações podem ser especificadas até o nível de subitem do produto ou subclasse do setor econômico. Salvo três casos especiais dignos de nota.

O primeiro diz respeito aos medicamentos para os quais foi necessário desenvolver uma regra própria de classificação entre as alíquotas zero, reduzida ou padrão. As listas de medicamentos sob alíquotas favorecidas são compostas por mais de mil descrições sem correspondência exata com os códigos da nomenclatura de categorização dos produtos. A hipótese adotada, que pode ser considerada conservadora e passível de revisão futura, foi classificar os códigos de medicamentos da seguinte maneira: 1) alíquota zero, se engloba algum medicamento da lista de alíquota zero; 2) alíquota reduzida, se engloba algum medicamento da lista de alíquota reduzida; 3) híbrido com metade na alíquota zero e a outra metade na alíquota reduzida, se engloba medicamentos de ambas

as listas; e 4) alíquota padrão, caso contrário. A partir da classificação dos medicamentos entre as alíquotas aplicáveis, tornou-se possível calcular o parâmetro da alíquota média ponderada pelas respectivas participações em relação às vendas totais.

Outra hipótese conservadora foi utilizada para quantificar a participação do transporte regional em relação ao total dos serviços de transporte aéreo de passageiros. O PLP 68/2024 prevê o favorecimento por redução de alíquota para o transporte aéreo regional, que está conceituado como a aviação doméstica que tenha voos com origem ou destino na Amazônia Legal ou em capitais regionais, centros sub-regionais, centros de zona ou centros locais, assim definidos pelo IBGE. A participação dos voos regionais em relação ao total foi estimada proporcionalmente à quantidade de passageiros que decolaram por cada um dos aeroportos que se enquadram neste conceito, após uma análise detalhada das tabelas do Anuário do Transporte Aéreo da Agência Nacional de Aviação Civil.

Um último caso especial diz respeito à aquisição de automóveis por PCDs ou taxistas. Foram utilizadas informações das notas fiscais das vendas de automóveis em 2023 e identificadas aquelas que usufruíram do benefício semelhante que já existe para o IPI. A quantidade de automóveis vendidos e os valores líquidos de tributos foram agrupados em tabulações por faixas de valor (a cada R\$ 10 mil) e categorias (geral, PCD ou taxista). Sobre os valores médios das faixas elegíveis, foram aplicadas as regras previstas na legislação que limitam o benefício da alíquota zero ao valor da operação até R\$ 70 mil e restringem o acesso a automóveis de valor pré-tributação até R\$ 120 mil. Em seguida, os valores foram somados para fornecer a estimativa da proporção entre a base de cálculo pós-dedução do benefício e a base de cálculo original, a partir da qual foi possível calcular a média ponderada da alíquota sobre as aquisições de automóveis.

Após a definição do conjunto dos parâmetros, o modelo é reestimado sucessivas vezes e fornece as alíquotas de referência compatíveis com as especificações de cada um dos cenários hipotéticos. Os parâmetros são alterados incrementalmente e isto permite quantificar o impacto individual dos tratamentos favorecidos sobre a alíquota de referência. Até culminar no cenário que contém os principais tratamentos favorecidos acomodados ao longo do processo legislativo e prevê uma aproximação para a estimativa da alíquota de referência do IVA-Dual (IBS e CBS), após o período de transição.⁴

⁴ Cabe esclarecer que a modelagem, por simplicidade e sem perda de generalidade, não considerou explicitamente os regimes de diferimento e as diferenciações para bens e serviços típicos de meio de cadeia (inclusive bens de capital). Enquadram-se nesta categoria os serviços prestados por ICTs, as operações com projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e os regimes de diferimento para fornecedores não contribuintes e cooperativas. Caso permanecessem no regime regular sob alíquota-padrão, o grosso do imposto recolhido daria direito a crédito integral a ser compensado pelo adquirente. Ao serem submetidos às regras diferenciadas, os principais efeitos esperados são a geração de um menor volume de crédito tributário e/ou diferimento do recolhimento do imposto para as etapas posteriores da cadeia produtiva. Ou seja, o impacto sobre a alíquota de referência é negligenciável devido ao volume pouco significativo das vendas ao consumidor final. Outro esclarecimento é sobre as diferenciações que estão modeladas de maneira implícita ou por meio de aproximações. É o caso das hipóteses de alíquotas reduzidas para aquisições pelos entes governamentais que estão implicitamente modeladas via redutor linear das compras públicas (exemplo: produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, comunicação institucional e bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional). Um exemplo adicional é o regime específico da SAF que está incluído por aproximação junto às associações e clubes esportivos no regime diferenciado de alíquota reduzida. Visto por outro ângulo, o modelo alcança de maneira bastante abrangente os regimes diferenciados ou específicos com impactos significativos sobre a alíquota de referência. Mesmo a última omissão tem impacto pouco significativo e se justifica pelo caráter ainda genérico do regime específico para operações com bens e serviços alcançadas por tratado ou convenção internacional a serem celebrados pela União e referendados pelo Congresso Nacional.

2.4. Cenário com a devolução dos tributos para as famílias de baixa renda (*cashback*)

O último cenário do exercício de simulação (Cenário L) busca captar o efeito da devolução personalizada dos tributos para as famílias de baixa renda. Esta inovadora técnica de justiça fiscal, que ficou conhecida como *cashback*, estava prevista na PEC 45/2019 desde a sua origem, por ser considerada um mecanismo mais eficaz de alcance de objetivos distributivos. Este posicionamento está alinhado às melhores práticas internacionais e às evidências dos estudos empíricos que, cada vez mais, vem mostrando que a alternativa tradicional de se perseguir objetivos distributivos por isenções ou reduções de alíquotas são, além de ineficientes, regressivas no sentido de beneficiar mais as famílias ricas do que as pobres.

A EC 132/2023 trouxe a devolução do IBS e da CBS para o texto constitucional, que deverá ser obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, e delegou para a legislação complementar estabelecer as demais hipóteses, inclusive em relação a limites e beneficiários. O detalhamento de desenho do *cashback* veio com o PLP 68/2024 que propôs um piso mínimo de devolução de: i) 100% para a CBS e 20% para o IBS, no caso do botijão de gás liquefeito de petróleo (gás de cozinha); ii) 50% para a CBS e 20% para o IBS, no caso de energia elétrica, água, esgoto e gás natural encanado; e iii) 20% para a CBS e para o IBS, nos demais casos.

As devoluções dos tributos serão destinadas às famílias com renda *per capita* de até meio salário-mínimo, integrantes do Cadastro Único das políticas sociais, e tomarão como base praticamente todo o consumo de bens e serviços realizado por essas famílias, desde que formalizado por meio da emissão de documentos fiscais. Ficará de fora somente o consumo de bens sujeitos ao Imposto Seletivo, como cigarros e bebidas alcóolicas considerados danosos à saúde, ou eventualmente o consumo incompatível com o nível de renda da família beneficiária. Isto porque o PLP 68/2024 prevê que sejam estabelecidos mecanismos de mitigação de fraudes e regras de devolução por unidade familiar destinatária, com o objetivo de garantir a compatibilidade entre os valores devolvidos e a renda disponível da família.

A autonomia federativa é assegurada ao se facultar aos entes que, via legislação específica, fixem percentuais superiores de devolução para a sua parcela do IBS ou da CBS. Caso opte por esta faculdade, o ônus da devolução específica superior ao piso nacional será arcado pelo próprio ente e não exercerá impacto sobre a alíquota de referência. Ao contrário da devolução geral pelo piso nacional que deve ser considerada para fins de cálculo das alíquotas de referência, com vistas a reequilibrar a arrecadação das respectivas esferas federativas.

No que diz respeito à modelagem, o reequilíbrio equivale a adicionar na meta de arrecadação dos novos tributos o valor correspondente à estimativa da devolução geral do *cashback*. Para tanto, o montante global da devolução foi calculado aplicando-se os percentuais correspondentes de devolução e de alíquotas do IBS e da CBS sobre as estimativas de consumo dos bens e serviços pelas famílias de baixa renda. As estimativas de consumo foram extraídas da versão mais atualizada da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, com base em uma seleção criteriosa dos bens e serviços passíveis de incidência do IBS e da CBS. O critério de corte para definição das famílias de baixa renda correspondeu ao primeiro terço da distribuição *per capita* dos rendimentos monetários, que equivale aproximadamente à população em situação de baixa renda apurada no Cadastro Único das Políticas Sociais.⁵

⁵ Isto é, 73,5 milhões de pessoas em situação de pobreza ou baixa renda em relação à população total de 217,7 milhões de brasileiros, de acordo as estimativas do Observatório do Cadastro Único de março de 2024 e da projeção populacional do IBGE para este ano.

O exercício de simulação então finaliza com o cenário que incorpora um ajuste na meta de arrecadação equivalente à estimativa de devolução geral do *cashback*. Este ajuste é introduzido no último cenário porque o mecanismo de devolução não interfere na estrutura do tributo, apenas utilizando-se das alíquotas vigentes para calcular os valores a serem devolvidos às famílias destinatárias. Dado que o valor a ser devolvido para as famílias depende das alíquotas finais, foi necessário desenvolver um procedimento para assegurar a convergência entre o ajuste na meta de arrecadação e a estimativa da devolução calculada com base na alíquota pós-*cashback*.

3 RESULTADOS DA SIMULAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA

Os resultados do exercício de simulação estão apresentados na Tabela 1. Para cada cenário hipotético de IVA, o modelo aplica as regras tributáveis, inclusive as regras referentes ao Imposto Seletivo e aos regimes diferenciados e específicos, e então estima a alíquota-padrão total do IBS e da CBS compatível com a meta de arrecadação. As alíquotas de referência do IVA resultantes são aquelas que repõem a arrecadação dos tributos a serem substituídos, após deduzir a arrecadação do Imposto Seletivo e ajustar o efeito dos tratamentos favorecidos e demais diferenciações.

A tabela apresenta um intervalo de incerteza por intermédio dos valores do limite mínimo (Mín.) e do limite máximo (Máx.), que são as alíquotas correspondentes às duas hipóteses de hiato de conformidade (factível ou conservadora), juntamente com o ponto central do intervalo que está indicado como estimativa da alíquota de referência (Média). Os resultados sugerem que, no cenário-base (**Cenário A**), que antecede a introdução dos tratamentos favorecidos acomodados ao longo do processo de tramitação legislativa, a alíquota de referência se situaria dentro do intervalo de 20,85% a 22,17%, dependendo da hipótese de hiato de conformidade (factível ou conservadora), com a média no valor de 21,51%.

Na medida em que os tratamentos favorecidos vão sendo incorporados, a estimativa de alíquota de referência cresce gradualmente até chegar ao valor de 26,47%, dentro do intervalo de 25,65% a 27,29%, após a introdução do *cashback* (**Cenário L**). Esta estimativa de alíquota-padrão de 26,47% configura uma aproximação para o cenário que incorpora de maneira bastante abrangente os regimes diferenciados e específicos previstos na Reforma Tributária. Em comparação com o cenário-base, verifica-se um acréscimo de 4,96 pontos percentuais após a introdução dos tratamentos favorecidos (vide tabela 2).

TABELA 1. Resultados do exercício de simulação: estimativa da alíquota de referência (IBS/CBS) e limites mínimo (Mín.) e máximo (Máx.).

Cenário	Descrição	Mín.	Média	Máx.
A	Alíquota única + Regimes pré-existentes + Regimes específicos + Imposto Seletivo	20,85	21,51	22,17
B	Cenário A + Alíquota reduzida para alimentos e demais produtos agropecuários	22,99	23,73	24,48
C	Cenário B + Alíquota zero para alimentos da cesta básica	23,42	24,19	24,95
D	Cenário C + Alíquota reduzida para produtos de higiene pessoal e limpeza	23,53	24,30	25,07
E	Cenário D + Alíquotas favorecidas para serviços de saúde e educação	24,31	25,09	25,87
F	Cenário E + Alíquotas favorecidas para medicamentos e dispositivos médicos e de acessibilidade	24,82	25,57	26,33
G	Cenário F + Alíquota zero para automóveis de passageiros adquiridos por PCDs ou taxistas	24,86	25,61	26,37
H	Cenário G + Isenção para serviços de transporte coletivo urbano e metropolitano	24,96	25,72	26,48
I	Cenário H + Regimes específicos para os demais serviços de transporte coletivo	24,97	25,76	26,55
J	Cenário I + Regime específico para serviços de alimentação	25,19	25,99	26,79
K	Cenário J + Demais favorecimentos	25,28	26,08	26,88
L	Cenário K + Devolução dos tributos a famílias de baixa renda (<i>Cashback</i>)	25,65	26,47	27,29

Fonte: Elaboração própria.

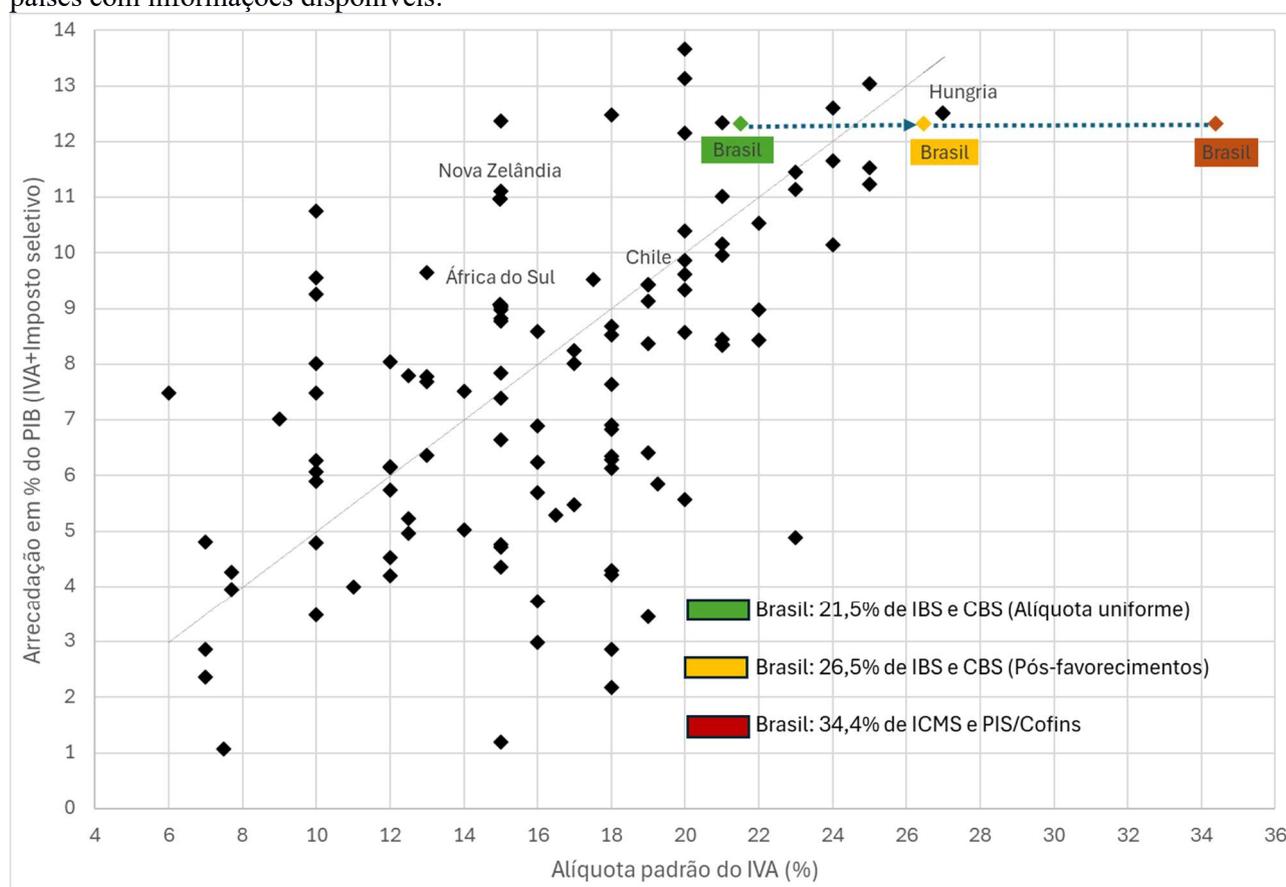
TABELA 2. Estimativas do efeito diferencial dos tratamentos favorecidos e do *cashback* sobre a alíquota de referência total do IBS e da CBS.

Cenário	Descrição	Mín.	Média	Máx.
B	Alíquota reduzida para alimentos e demais produtos agropecuários	2,14	2,22	2,31
C	Alíquota zero para alimentos da cesta básica	0,43	0,45	0,48
D	Alíquota reduzida para produtos de higiene pessoal e limpeza	0,12	0,12	0,12
E	Alíquotas favorecidas para serviços de saúde e educação	0,77	0,79	0,80
F	Alíquotas favorecidas para medicamentos e dispositivos médicos e de acessibilidade	0,51	0,48	0,46
G	Alíquota zero para automóveis de passageiros adquiridos por PCDs ou taxistas	0,04	0,04	0,04
H	Isenção para serviços de transporte coletivo urbano e metropolitano	0,11	0,11	0,11
I	Regimes específicos para os demais serviços de transporte coletivo	0,01	0,04	0,07
J	Regime específico para serviços de alimentação	0,22	0,23	0,24
K	Demais favorecimentos	0,10	0,10	0,10
L	Devolução dos tributos a famílias de baixa renda (<i>Cashback</i>)	0,36	0,39	0,41
	Total	4,80	4,96	5,13

Fonte: Elaboração própria.

Por fim, a Figura 1 permite avaliar em termos comparativos a estimativa de alíquota-padrão do novo IVA-Dual (IBS/CBS) em relação à estimativa pré-reforma no Brasil e às alíquotas praticadas ao redor do mundo. A figura mostra a relação entre a alíquota-padrão do IVA e a soma da arrecadação do IVA e do IS, em proporção do produto interno bruto (PIB), nos 111 países com informações disponíveis no banco de dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Apesar da grande disparidade de situações, a análise desta relação permite identificar um padrão típico, que está representado na linha diagonal disposta na figura, o qual sugere um acréscimo de 1% do PIB em arrecadação para cada 2 pontos adicionais de alíquota (1:2). Há vários fatores que explicam as divergências em relação ao padrão típico e um dos principais está relacionado ao desenho do sistema tributário: os países com sistemas alinhados às melhores práticas geralmente se situam acima da linha diagonal.

FIGURA 1. Relação entre a alíquota-padrão do IVA e a soma da arrecadação do IVA e do IS: Brasil e demais países com informações disponíveis.



Fonte: Elaboração própria a partir de estimativas calculadas para o Brasil e dados da OCDE referentes ao ano de 2020.

Ao contrário dos países aderentes às melhores práticas, o Brasil ainda carece de um IVA de base ampla e aplicação generalizada, não sendo possível identificar de maneira direta a alíquota-padrão correspondente. A estimativa pré-reforma de 34,4% que consta na Figura 1 é a aproximação mais razoável que toma a convenção internacional de cálculo (“por fora”) sobre o preço sem imposto de um produto sujeito ao regime geral do PIS/Cofins (não cumulativo) e à alíquota modal do ICMS mais frequente entre os estados brasileiros.⁶ Fica visível na figura que a estimativa pré-reforma no Brasil é a que está mais distante da linha de referência do padrão típico internacional.

⁶ Para detalhes do cálculo, ver SERT (2023a).

A Reforma Tributária alterará este quadro ao instituir uma nova sistemática de tributação do consumo fundamentada nos dois pilares dos sistemas modernos: IVA de base ampla e IS. Dado o pressuposto de estabilidade da carga tributária, a reconfiguração do sistema tributário equivale a um deslocamento ao longo da linha pontilhada horizontal representada na Figura 1, saindo da estimativa atual de 34,4% (ICMS e PIS/Cofins) para 26,5% (IBS/CBS) e aproximando-se do padrão das melhores práticas internacionais.

No entanto, faz-se necessário tecer o alerta de que o número de 26,5% não deve ser interpretado como aquele que será fixado para a alíquota de referência do novo IVA-Dual. Trata-se meramente do resultado de um exercício de simulação com o propósito de prover subsídios técnicos à tomada de decisão e, portanto, deve ser interpretado com cautela porque é condicional às hipóteses sobre variáveis ainda desconhecidas, como a evolução do hiato de conformidade até 2033 e demais parâmetros que podem sofrer alterações durante o processo de regulamentação. Quanto mais a legislação restringir tratamentos favorecidos e quanto mais exitosa for a migração para o novo modelo – sobretudo se as mudanças propulsionadas pela reforma tributária vierem acompanhadas do devido planejamento, investimento e fortalecimento da atuação dos fiscos para sua devida implementação, orientação e controle –, menor tende a ser a alíquota de referência.

REFERÊNCIAS

SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA – SERT/MF. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023a. (Nota Técnica)

Disponível em:

https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf

_____. **Anexo – Detalhamento Metodológico: Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023b.

(Nota Técnica) Disponível em:

https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-anexo-detalh-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2023. (Relatório do TCU)

Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>

ANEXO

QUADRO 1. Diferenciações e demais tratamentos favorecidos previstos na Reforma Tributária.

1. Alíquota zero	1.1 Alimentos para consumo humano: cesta básica de alimentos (inclusive produtos hortícolas, frutas e ovos).
	1.2 Medicamentos e dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência.
	1.3 Automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista, ou taxistas.
	1.4 Serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.
	1.5 Serviços de educação de ensino superior (Prouni) no caso da CBS.
	1.6 Operações com bens e com serviços alcançadas por tratado ou convenção internacional.
2. Alíquota reduzida (40% da alíquota padrão)	2.1 Serviços de educação.
	2.2 Serviços de saúde, medicamentos e dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência.
	2.3 Insumos típicos agropecuários e aquícolas e produtos (<i>in natura</i>) agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais.
	2.4 Alimentos para consumo humano: cesta estendida de alimentos.
	2.5 Produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.
	2.6 Produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais.
	2.7 Atividades desportivas.
	2.8 Operações relacionadas a projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.
3. Alíquota intermediária (70% da alíquota padrão)	3.1 Prestação de serviços das profissões intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas a fiscalização por conselho profissional.
4. Não incidência, imunidade ou isenção	4.1 Serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e imagens de recepção livre e gratuita.
	4.2 Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
	4.3 Serviços de partidos políticos; entidades sindicais; instituições sem fins lucrativos de educação e de assistência social; e entidades religiosas e templos de qualquer culto, incluindo suas organizações assistenciais e beneficentes.
	4.4 Operações com os associados e entre sociedades cooperativas, desde que associadas para a consecução dos objetivos sociais.
	4.5 Serviços de transporte público coletivo de passageiros de caráter urbano, semiurbano e metropolitano.
5. Regimes favorecidos pré-existentes	5.1 Simples: as empresas ficarão com a opção entre manter a sistemática atual ou recolher o IBS e a CBS no regime regular de apuração, sem prejuízo de continuar apurando os demais impostos via regime simplificado. Nos dois casos, quando as empresas do Simples fornecerem bens ou serviços para outras empresas, os adquirentes se apropriarão de créditos no mesmo montante do imposto que foi cobrado.
	5.2 ZFM e ALCs: alterações nas regras do IBS e da CBS, excepcionalizando incentivos tributários, e manutenção do benefício do IPI para uma lista de produtos efetivamente industrializados na ZFM, de modo a manter o diferencial competitivo atual.
6. Regimes de diferimento (concessão de crédito presumido ao adquirente de bens e serviços fornecidos por não contribuintes)	6.1 Produtor rural e produtor rural integrado com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões, que opte por não ser contribuinte.
	6.2 Fornecedor de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, que seja pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.
	6.3 Pessoas físicas não contribuintes, no caso transportador autônomo de carga ou bens móveis usados destinados à revenda.
	6.4 Associados de sociedades cooperativas ou operações entre cooperativas, desde que associadas para a consecução dos objetivos sociais.
7. Regimes específicos (diferenciações de alíquotas, regras de creditamento e, em alguns casos, base de cálculo).	7.1 Combustíveis: Regime monofásico com alíquotas uniformes no território nacional, diferenciação por produto e concessão de crédito ao adquirente (exceto distribuidores ou revendedores).
	7.2 Serviços remunerados por margem: serviços financeiros (operações de crédito, intermediação financeira e câmbio; operações com títulos e valores mobiliários; arrendamento mercantil; administração de consórcio; seguros etc.), planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos.
	7.3 Operações com bens imóveis.
	7.4 Serviços de alimentação: bares e restaurantes.
	7.5 Serviços genericamente relacionados às atividades de lazer e turismo: Hotelaria, Parques de diversão e temáticos e Agências de viagens e de turismo.
	7.6 Serviços de transporte coletivo de passageiros: intermunicipal/interestadual e aéreo regional.
	7.7 Sociedade Anônima de Futebol.