

Nota informativa



Simpleificando o Sistema Tributário

quarta-feira, 30 de setembro de 2020

1. Introdução

O projeto de reforma tributária encaminhado pelo Governo Federal através do Projeto de Lei nº 3.887/2020 enviado pelo governo ao Congresso Nacional substitui dois tributos federais - o PIS/Pasep (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e a Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e instituiu a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS). É reconhecido que o modelo atual de incidência do PIS/Pasep e da COFINS apresenta distorções e assimetrias relevantes, que geram impactos negativos na atividade econômica.

No entanto, tem sido bastante questionado quais seriam os ganhos advindos da reforma tributária proposta, se uma mudança parcial do Pis e da Cofins conseguiria reduzir o custo de conformidade e a burocracia do sistema tributário. Este texto busca, portanto, apresentar alguns dos ganhos da reforma tributária proposta pelo governo, esclarecendo como a proposta da CBS irá representar um importante passo na redução dos custos de conformidade do sistema tributário brasileiro.

2. A problemática do Pis e da Cofins - judicialização

A teoria econômica mostra que distorções alocativas podem gerar perdas de eficiência econômica. Na esfera tributária, as distorções alocativas podem ser decorrentes tanto da mudança nos preços relativos quanto da forma de organização da produção. No caso brasileiro, pode-se afirmar que haverá um ganho de eficiência com a aplicação de um imposto mais equânime, com um menor número de regimes diferenciados e uma maior base tributável.

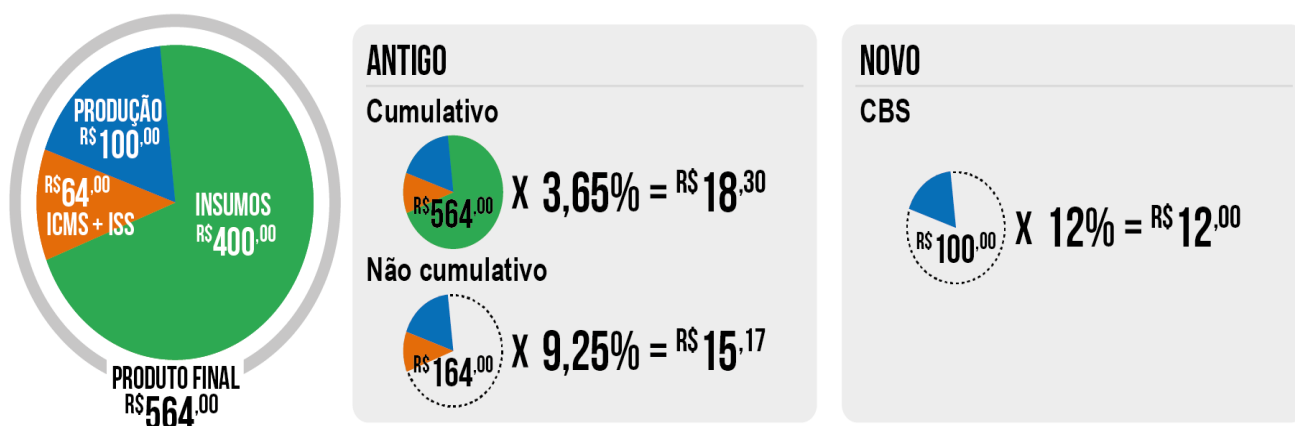
As regras atuais do Pis e da Cofins incluem uma cobrança cumulativa e outra não cumulativa. Um **tributo cumulativo** é aquele que não permite o aproveitamento dos créditos dos impostos pagos nas etapas intermediárias, pois incide em todas as etapas do processo produtivo e/ ou de comercialização de determinado bem ou serviço. Já um **tributo não cumulativo** é aquele que permite o aproveitamento de créditos de impostos pagos nas etapas intermediárias, ou seja, todos os impostos pagos nos custos, despesas e encargos podem ser descontados nas etapas posteriores. Ademais, a não cumulatividade do Pis e da Cofins utiliza a lógica do crédito físico, que favorece interpretações divergentes do conceito de insumo e restringe a sua aplicação. Nesta abordagem, o imposto dos insumos deve constar em uma lista exaustiva das hipóteses, o que dificulta a sua utilização e gera disputas. Por exemplo, os tributos pagos sobre energia elétrica ou até alguns insumos da produção não são considerados como crédito físico e não podem ser descontados nas etapas posteriores.



Outro aspecto que gera controvérsias é a inclusão do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e do ISS (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) na base de cálculo do Pis e da Cofins. Como estes tributos incidem sobre as receitas auferidas ou sobre o faturamento da pessoa jurídica, há divergências em relação à inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo.

Outro aspecto a ser considerado é que, tal como dispõe a regra atual, a forma de tributação da renda das empresas determina o modelo de incidência do Pis e da Cofins: i) empresas optantes pelo Simples Nacional, com menor faturamento, pagam alíquotas cumulativas e crescentes, de acordo com a receita bruta anual; ii) as empresas optantes pelo Lucro Presumido estarão sujeitas a uma alíquota nominal cumulativa de 3,65%, que, no entanto, está restrita a alguns setores específicos; iii) empresas que decidiram pela tributação do Lucro Real poderão estar sujeitas a uma alíquota cumulativa (3,65%) ou não-cumulativa (9,25%), conforme com a regra de incidência para sua atividade econômica. Desta forma, uma empresa poderá pagar 0% (casos de isenção), algum percentual positivo (Simples Nacional), 3,65% (cumulativa) ou 9,25% (não-cumulativa) de Pis/Cofins, a depender da sua receita bruta e do seu grupo de atividade.

Figura 1 – Cobrança cumulativa, não cumulativa e a nova CBS



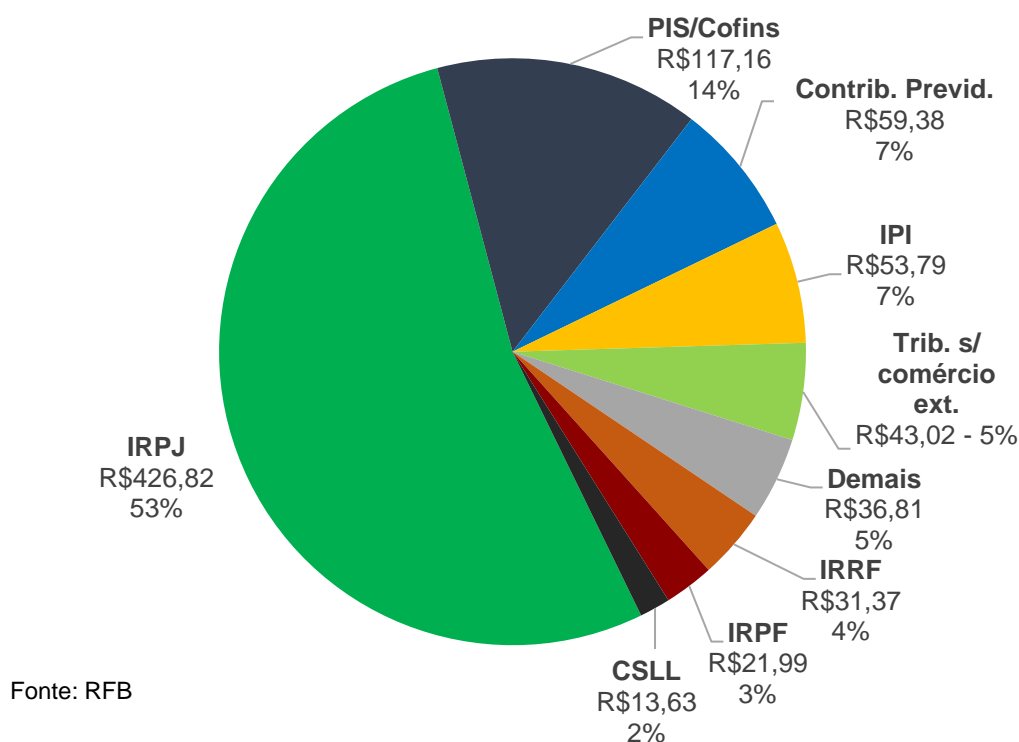
A figura 1 busca mostrar esses conceitos e diferenças de forma mais intuitiva, pois há um entendimento errôneo de que se a alíquota de um tributo é menor, a arrecadação deste tributo também será menor. Por exemplo, na cobrança cumulativa não há desconto das etapas anteriores e todo o processo produtivo ou comercialização terá de pagar a alíquota de 3,65%, inclusive o que incide sobre os tributos estaduais e municipais, tais como o ICMS e o ISS. Desta forma, a percepção de que a cobrança cumulativa é reduzida não faz sentido, pois, apesar da alíquota percentual ser menor, ela incide sobre todo o processo produtivo. Já na cobrança não cumulativa do Pis e da Cofins, a tributação incide sobre o valor adicional da produção ou comercialização, incluindo o ICMS e o ISS que incidem sobre a etapa anterior. A alíquota mais elevada de 9,25% incide sobre uma menor fatia da produção desta maneira. A CBS, por sua vez, como será detalhado posteriormente, irá incidir apenas sobre o valor adicionado ou agregado e exclui o ICMS e o ISS da sua base de cálculo. A

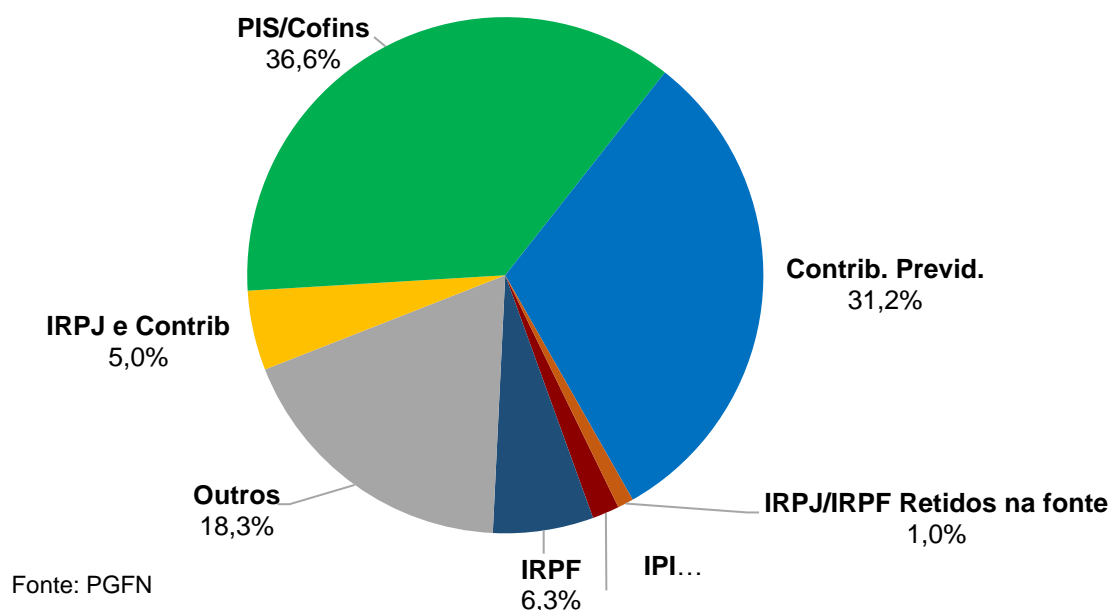


alíquota da CBS, apesar de ser mais elevada (12%), será aplicada sobre uma base ainda mais reduzida – apenas na última etapa do processo produtivo ou da comercialização.

Desta forma, há muitos aspectos aqui apresentados da Pis e da Cofins que ampliam as disputas judiciais de questões tributárias no País e inserem o Brasil como um ponto fora da curva no cenário mundial, além de tornar-se um sério problema para a competitividade do país. Nos contenciosos federais, o Pis e a Cofins representaram 14% dos litígios administrativos (1ª e 2ª instâncias) e 36,6% do contencioso judicial em 2019, segundo informações da Secretaria Especial da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, respectivamente (figuras 2 e 3).

Figura 2 – Participação por tributo no contencioso administrativo tributário federal
1ª e 2ª instâncias – Valor (R\$ bilhões) - 2019



**Figura 3 – Participação por tributo no contencioso judiciário tributário federal – 2019**

A CBS, por sua vez, está inserida numa abordagem mais moderna da tributação, já adotada por vários países há várias décadas e irá permitir uma cobrança mais ágil e eficiente desse tributo. Como consequência, espera-se uma redução no número de disputas judiciais, que são um entrave relevante para o aumento da produtividade no país. A CBS será calculada sobre a receita bruta ou o faturamento de todos bens e serviços das pessoas jurídicas, inclusive importações e exclusive as exportações, deduzindo os impostos coletados nas etapas anteriores de produção. Esta nova contribuição será um tributo sobre valor agregado ou adicionado, com cobrança não cumulativa e utilização do conceito de crédito financeiro. Esta nova lógica irá permitir que o imposto pago na aquisição de todos os bens e serviços nas etapas anteriores seja descontado no pagamento desse novo tributo. Desta forma, sempre que o crédito do imposto estiver destacado nas etapas anteriores da comercialização do bem ou serviço, ele poderá ser utilizado. Os serviços nesta ótica serão beneficiados, pois será mais fácil a comprovação da utilização desses insumos nas etapas posteriores. Além disso, o ICMS e o ISS também são excluídos da base de cálculo dessa contribuição.

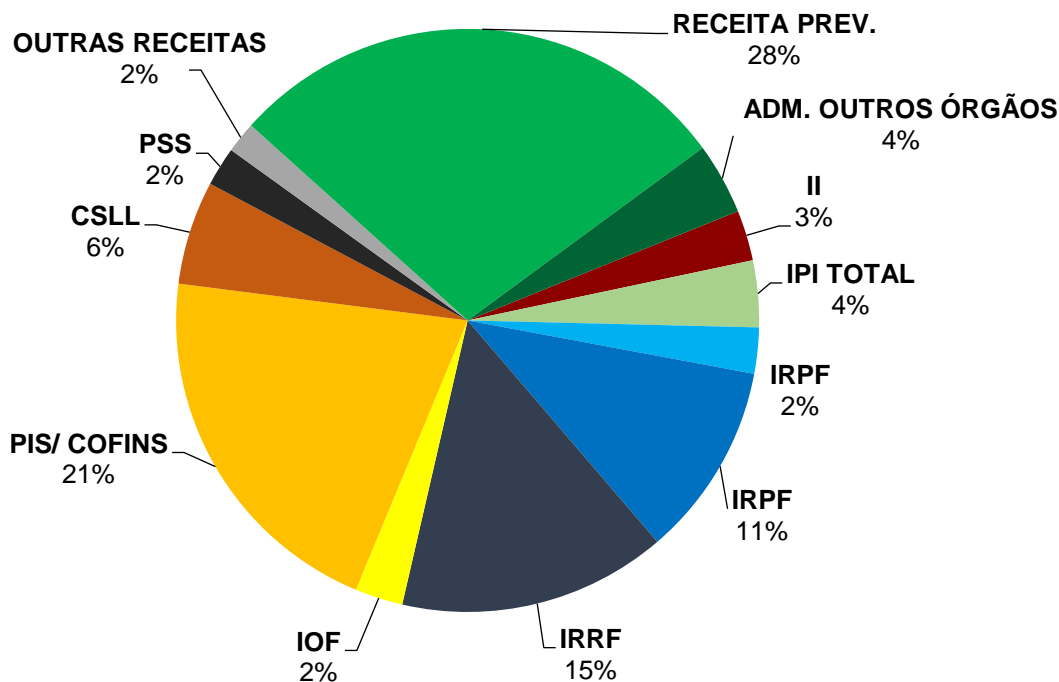
3. Arrecadação e Exceções ao Pis/Cofins

O Pis e a Cofins representam uma parcela importante da arrecadação federal. No ano de 2019, esses dois tributos representaram de forma conjunta 20,8% da arrecadação total das receitas federais (R\$ 319,0 bilhões de R\$ 1.537 bilhões). Apenas a Receita Previdenciária arrecadou mais do que o Pis e a Cofins somados. A CBS deverá representar, desta forma, cerca de 20% da arrecadação federal, pois não se pretende aumentar a carga tributária. Entretanto, deve-se salientar que a manutenção da



carga tributária não significa que a implementação da CBS será neutra para todos os setores, pois é razoável supor que haverá mudanças de arrecadação entre estes, com alteração de preços relativos. Mesmo considerando as alíquotas vigentes, só a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculos, a maioria das empresas terá alteração no valor pago com a nova CBS.

Figura 4 – Arrecadação das receitas federais - 2019



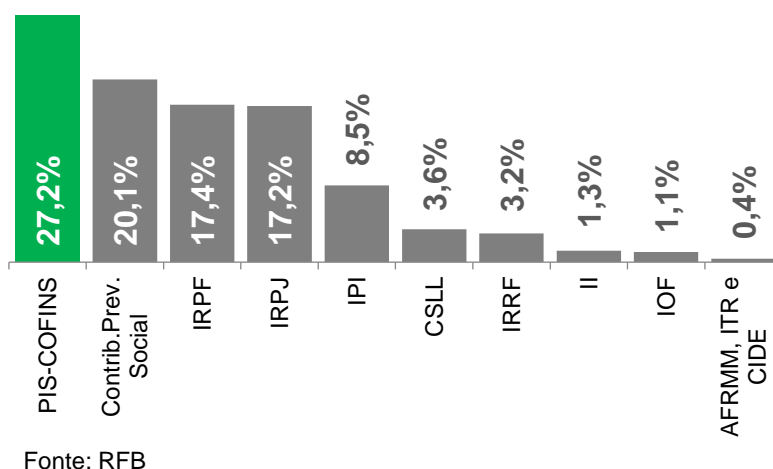
Fonte: RFB

Conforme já foi apresentado anteriormente, distorções alocativas podem gerar perdas de eficiência econômica, devido às alterações nos preços relativos dos bens e serviços. A incidência do PIS/Pasep e da COFINS registra atualmente um emaranhado de isenções, suspensões e alíquotas zero, que foram sancionadas sem um critério objetivo e único para todos os casos. Desta forma, pode-se afirmar que todas essas alterações de legislação geram uma redução na produtividade dos setores econômicos e uma menor competitividade do país. No contexto atual, há uma menor dificuldade para se calcular com precisão qual a alíquota efetiva que incide sobre um bem ou serviço. As Leis nº 10.925, de 23 de julho de 2004 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, são exemplos de normativos jurídicos que disciplinam essas exceções.

No que concerne às renúncias tributárias, o PIS e a Cofins também apresentam um número significativo de exceções ao sistema tributário. Do total de R\$ 308,4 bilhões de gastos tributáriosⁱ de 2019 (4,25% do PIB), esses dois tributos representaram, conjuntamente, R\$ 84,0 bilhões (27,2% do total), segundo o Demonstrativo dos Gastos Tributários – Bases Efetivas 2017, da Receita Federal.

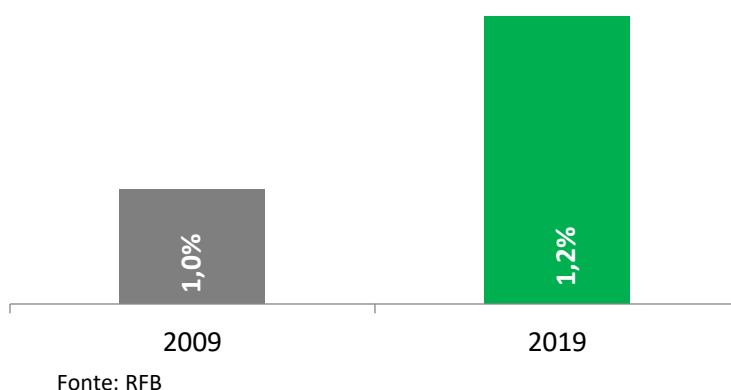


Figura 5- Gasto Tributário por tributo (Projeção 2019)



A renúncia tributária vinculada a esses tributos ampliou-se consideravelmente, sobretudo nesta última década. Em 2009, o gasto tributário total era de R\$ 101,0 bilhões e a renúncia vinculada ao Pis/Pasep e à Cofins era de R\$ 5,4 bilhões e de 27,6 bilhões, respectivamente, de acordo com o Demonstrativo dos Gastos Tributários – Bases Efetivas 2009, da Receita Federal. Ou seja, de 2009 a 2019, o gasto tributário vinculado ao Pis e à Cofins aumentou 155,0%, elevando sua participação no PIB de 1,0% para 1,2%.

Figura 6 - Gasto Tributário PIS-Cofins em % do PIB (Projeção 2019)



Nesse período, deve-se destacar que foram criados diversos regimes tributários especiais para setores específicos, que envolviam a suspensão do Pis e da Cofins, além de outros tributos, tais como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). São exemplos desses regimes tributários especiais:

**Tabela 1 – Regimes Tributários Especiais**

Regime especial	Normativo jurídico	Gasto tributário 2019 (projeção)	Parcela referente ao Pis e à Cofins
REPORTO (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária)	Lei nº 11.033/2004	R\$ 185,5 milhões	R\$ 159,5 milhões
Prouni (Programa Universidade para Todos)	Lei nº 11.096/2005	R\$ 2,6 bilhões	R\$ 903 milhões
PADIS (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores)	Lei nº 11.484/2007	R\$ 855 milhões	R\$ 686 milhões
REIDI (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura)	Lei nº 11.488/2007	R\$ 721,3 milhões	R\$ 721,3 milhões
RETID (Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa)	Lei nº 12.598/2012	R\$ 11,4 milhões	R\$ 2,3 milhões

As comparações internacionais mostram que a maior parcela dos países desenvolvidos e um número significativo dos países em desenvolvimento já adotou no seu sistema tributário um imposto sobre valor agregado (VAT) na tributação sobre o consumo, como, por exemplo, Austrália, Chile, República Tcheca, Hungria, Israel, México, Noruega e Polônia. Na maior parte dos países, não existe um número excessivo de casos especiais. Quando existem exceções, há duas ou três alíquotas reduzidas em relação ao imposto sobre valor agregado geral para alguns bens selecionados.

No novo modelo proposto pelo governo da CBS, haverá um menor número de exceções, o que permitirá uma ampliação da base tributável, e com isso haverá uma redução das distorções alocativas e aumento dos ganhos de eficiência. Algumas situações especiais que irão permanecer conforme o PL nº 3.887/2020 são o Simples Nacional, as desonerações dos produtos in naturaⁱⁱ, a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, as operações dos transportadores autônomos, a incidência monofásica de produtos selecionados (ex. gasolina, óleo diesel, querosene, biodiesel, álcool). Outras isenções da CBS serão as receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde, desde que recebidas do Sistema Único de Saúde; a venda de produtos da cesta básica; a prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros (meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário) e a venda de imóveis residenciais novos ou usados para pessoas físicas.

É importante destacar também que as empresas brasileiras que optaram pelo Simples Nacional não pagarão a alíquota completa da CBS, mas sim de forma consolidada com outros tributos com base em alíquotas reduzidas, tal como no modelo atual. Desta forma, 80,3% das 5,2 milhões empresas no país (dados de 2018) não pagarão a alíquota total do IVA federal, mas sim uma alíquota única, que incluirá uma série de tributos, de acordo com a receita auferida pela empresa.



4. Conclusão:

Em suma, iniciar a reforma tributária pelo PIS/Pasep e pela COFINS é salutar, pois a simplificação desses tributos incidirá sobre uma base mais ampla de bens e serviços e gerará ganhos de eficiência para todas as empresas ao reduzir as distorções alocativas. Como se optou por um imposto não cumulativo, sua aplicação será mais generalizada e adotará o crédito financeiro, o que irá ampliar o desconto de crédito das etapas anteriores do processo produtivo. Além disso, haverá um menor número de exceções ao sistema tributário nacional, inclusive dos regimes tributários especiais e alíquotas zero, permitindo uma cobrança mais equânime de tais tributos. As alterações propostas, por sua vez, irão gerar uma maior previsibilidade ao setor produtivo, uma vez que a alíquota uniforme, somada à exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo, permitirá às empresas e aos setores estimar com mais clareza o quanto elas terão de pagar ao Fisco.

Logicamente, a adoção de um IVA único, que incorporasse todas as esferas governamentais, traria ganhos adicionais. No entanto, há questões federativas importantes que ainda devem ser sanadas. A adoção da CBS poderá mostrar aos Estados e Municípios os ganhos que um imposto sobre o valor agregado irá trazer para o país, o que pode angariar o apoio desses entes, em um curto espaço de tempo. A CBS é um primeiro e importante passo para o incremento da qualidade tributária do país.

ⁱ Gastos tributários são “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência - STR, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”

ⁱⁱ Art. 23 do PL nº 3887/2020: produto in natura aquele que não tenha sofrido qualquer processo de industrialização nem seja acondicionado em embalagem de apresentação.