



SUMÁRIO EXECUTIVO

Resultados do Grupo
de Trabalho sobre a

REFORMA TRIBUTÁRIA



2023



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

Bruno Dantas, Presidente
Vital do Rêgo, Vice-presidente
Walton Alencar Rodrigues
Benjamin Zymler
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz
Jorge Oliveira
Antonio Anastasia
Jhonatan de Jesus

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman
Marcos Bemquerer
Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva, Procuradora-Geral
Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral
Paulo Soares Bugarin, Subprocurador-Geral
Marinus Eduardo de Vries Marsico
Júlio Marcelo de Oliveira
Sergio Ricardo Costa Caribé
Rodrigo Medeiros de Lima

Ficha

SUMÁRIO EXECUTIVO

Resultados do Grupo
de Trabalho sobre a

REFORMA TRIBUTÁRIA

2023

SUMÁRIO

- 7 INTRODUÇÃO
- 9 IMPACTOS NA ECONOMIA
COMO UM TODO
- 12 IMPACTOS NOS SETORES DA
ECONOMIA
- 14 IMPACTOS NOS ESTADOS E
MUNICÍPIOS
- 17 ESTIMATIVA DA ALÍQUOTA PADRÃO
- 19 CUSTOS DE OPORTUNIDADE
DE REGIMES ESPECÍFICOS E
FAVORECIDOS
- 22 DESONERAÇÃO DA CESTA BÁSICA E
“CASHBACK”
- 24 GASTOS TRIBUTÁRIOS AVALIADOS
PELO TCU
- 27 CONSELHO FEDERATIVO DO IBS E
EQUILÍBRIO FEDERATIVO
- 28 INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS QUE
INDIQUEM OFENSA AO PACTO FEDERATIVO
QUANTO À COMPETÊNCIA COMPARTILHADA
DO IBS
- 29 INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS QUE
ATENDEM CONTRA O PACTO FEDERATIVO
QUANTO AO EXERCÍCIO DA CAPACIDADE
TRIBUTÁRIA ATIVA DO IBS POR MEIO DO
CONSELHO FEDERATIVO

30 REGULAÇÃO E PAGAMENTO
CENTRALIZADO DO IBS

30 BAIXO RISCO DE DEPENDÊNCIA DOS
ENTES SUBNACIONAIS DO CONSELHO
FEDERATIVO NA DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA
DO IBS

31 BAIXO RISCO DE DESINCENTIVO À
FISCALIZAÇÃO DO IBS

32 ALTO RISCO DE DESALINHAMENTO
ENTRE A CBS E O IBS NOS ASPECTOS DE
REGULAÇÃO E DE PROCEDIMENTOS

33 CONSELHO FEDERATIVO E
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

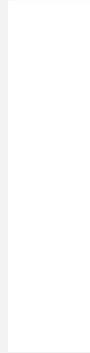
34 BAIXO RISCO DE SUPRESSÃO DE
COMPETÊNCIA DOS CONTENCIOSOS DOS
ENTES SUBNACIONAIS

35 ALTO RISCO DE DECISÕES DIVERGENTES
NA JUSTIÇA FEDERAL E NA JUSTIÇA ESTADUAL
EM FACE DA MESMA MATÉRIA RELATIVA ÀS
CONTROVÉRSIAS SOBRE IBS E CBS ENTRE
O SUJEITO PASSIVO E A ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA

36 CONTROLE EXTERNO DO
CONSELHO FEDERATIVO

39 CONCLUSÃO





INTRODUÇÃO

A presente publicação tem por objetivo divulgar resultados do Grupo de Trabalho do Tribunal de Contas da União – TCU, que teve por objetivo levantar informações, realizar análises técnicas e identificar riscos de natureza econômica e jurídica no substitutivo da Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 em tramitação no Senado Federal no ano de 2023.

A PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, tem por objetivo simplificar a tributação sobre o consumo de responsabilidade dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), bem como implementar um imposto sobre o valor agregado (IVA) dual, propondo alterações profundas no sistema tributário previsto hoje na Constituição Federal.

Na esfera federal, propõe a extinção das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), unificadas em uma só contribuição social chamada de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Também propõe a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), substituído pelo imposto sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, denominado Imposto Seletivo.

No âmbito subnacional, é proposta a extinção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de trans-

porte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com legislação única nacional e competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal. Cada ente subnacional poderá fixar sua alíquota, que será única em seu território, ressalvadas as exceções constitucionais.

A CBS e o IBS terão base ampla de tributação, incidindo sobre todas as operações com bens (materiais e imateriais) e serviços, inclusive importados, sem possibilidade de concessão de incentivos e de benefícios financeiros ou fiscais, também ressalvadas as exceções constitucionais.

Esses tributos não incidirão nas operações de exportações, nem nos investimentos, uma vez que terão não cumulatividade plena. Assim, será compensado o que for devido com o que foi cobrado nas operações antecedentes da cadeia de produção, com garantia de ressarcimento financeiro do saldo credor ao contribuinte, na forma e no prazo estabelecido em lei complementar.

No que tange à transparência, os novos tributos serão cobrados “por fora”, ou seja, não integrarão a sua base de cálculo, e será realizada com base na somatória das alíquotas da CBS (União) e do IBS (este compreendendo as alíquotas do Estado e do Município do destino).

A PEC 45/2019 altera o modelo atual de tributação na origem do ICMS e desloca a arrecadação para o ente federativo de destino do consumo do bem ou serviço, o que mitiga o risco de concessão de benefícios tributários como instrumento de guerra fiscal. No entanto, a alteração da arrecadação dos entes subnacionais da origem para o destino seguirá um regime de transição que durará até 2078, além da permanência de um seguro receita até 2098, visando dar condições aos entes que muito se beneficiam da arrecadação na origem minimizarem ou até mesmo zerarem suas perdas.

IMPACTOS NA ECONOMIA **COMO UM TODO**

Uma das premissas da reforma é a manutenção da carga tributária brasileira atual, a qual, em 2022, chegou a 33,7% do PIB, sendo 22,8% do Governo Federal, 8,6% dos estados e 2,3% dos municípios. A tributação sobre bens e serviços representa 40% da carga tributária total em 2022, chegando à monta de 13,44% do PIB. O ICMS é responsável por mais da metade (6,98% do PIB), com arrecadação superior a R\$ 692 bilhões.

O tributo federal sobre o consumo que mais arrecada é a COFINS, chegando em 2022 ao montante de R\$ 271 bilhões (2,74% do PIB), ficando à frente do maior tributo municipal, o ISS, que em 2022 arrecadou R\$ 107 bi-

lhões (1,08% do PIB). Dado os vultosos montantes dos tributos mencionados, os quais serão unificados num IVA dual, mostra-se extremamente relevante o estudo dos impactos da proposta em toda a economia.

De acordo com o último estudo abrangente publicado pela OCDE acerca dos impostos sobre consumo, atualmente 174 países adotam o IVA ao redor do mundo, incluindo 37 dos 38 países da OCDE, tendo como única exceção os Estados Unidos. Devido a sua ampla utilização ao redor do mundo, existe consenso entre os especialistas internacionais sobre os principais aspectos de um imposto sobre valor agregado ideal e sobre o melhor modelo para promover o crescimento: é o que tem uma base ampla que abrange todo o consumo final e uma taxa única de imposto. O alargamento da base do IVA através de menos taxas reduzidas e isenções é mais propício a um maior crescimento a longo prazo do que um aumento na taxa normal.

O aumento da alíquota padrão é o principal efeito das exceções ao IVA ideal, consequência imediata e óbvia da ineficiência introduzida ao sistema tributário. Existe um custo muito elevado em termos de crescimento econômico passível de ser medido em termos monetários, pela escolha de um sistema com várias exceções e que não é o mais eficiente possível.

Foram analisados os estudos de Bráulio Borges e de Edson Domingues/Débora Freire, ambos de 2020. Os resultados do primeiro indicaram aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos (2021-2035) e

de 24% no longo prazo, decorrente principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que gerariam elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.

No segundo estudo, foram utilizados diversos cenários. Naqueles sem o efeito produtividade, o impacto no PIB seria da ordem de 4,14%. Todos os agregados macroeconômicos apresentariam desvio positivo (consumo das famílias, investimentos, exportações e importações). Haveria grande aumento do investimento nos cenários padrão e base (superior a 16%), o que mostra, segundo os autores, o quanto as distorções do atual sistema tributário impactam a acumulação de capital na economia brasileira.

No cenário otimista, com ganhos de produtividade, a incorporação do efeito de produtividade de longo prazo elevaria o efeito positivo na economia (PIB) a 20%. Em outro, mais conservador, mas também com ganhos de produtividade, produzir-se-ia um aumento do PIB potencial de 12% no longo prazo.

Assim, estudos sobre o impacto da reforma no PIB indicam crescimento e ganhos de produtividade (heterogêneos) com a reforma, motivados pela melhor alocação dos recursos na economia, e explicitam que aumentos da alíquota e exceções geram custos de oportunidade em termos de crescimento econômico (com sensibilidades distintas).

IMPACTOS NOS SETORES DA ECONOMIA

Vários estudos existentes se limitam apenas a comparar a alíquota tributária supostamente incidente hoje em cada setor, com a alíquota geral que possivelmente será aplicada (e que ainda é desconhecida) e apontam aumento da tributação do setor, desconsiderando todos os demais efeitos na economia. Estudos parciais e que não demonstrem os impactos das interações entre os setores não são a melhor maneira de avaliar os possíveis efeitos da reforma tributária. Desta forma, foram avaliados apenas modelos de equilíbrio geral.

Os resultados dos modelos são dados em termos relativos ao cenário de referência, e não em termos absolutos. Assim se determinado setor apresenta um crescimento negativo de 10% em 15 anos, por exemplo, isso significa que o setor vai crescer 10% menos que o crescimento de referência da economia. O crescimento médio anual da economia brasileira nos últimos 40 anos é de 2,3%.

No estudo de Edson Domingues/Débora Freire (2020), de acordo com o cenário mais negativo simulado (alíquota do IBS de 26,3%) e desconsiderando qualquer ganho adicional de produtividade na economia, a não ser a realocação da produção de forma eficiente pela implementação do IVA, todos os setores apresentam, no agregado, tanto ganhos em produtivi-



dade (agropecuária 3,32%, indústria 8,38% e serviços 2,50%), como redução no custo dos insumos (agropecuária -12,01%, indústria -8,40% e serviços -8,62%).

Decompondo todos os 68 setores da economia, o maior impacto negativo em termos relativos é o do setor de serviços para pessoas físicas, com decréscimo de 7,2% em 15 anos, em termos relativos ao cenário de referência do PIB. Considerando o crescimento conservador da economia em 2% ao ano, apresentará 27,38% de crescimento real em 15 anos, o que equivale a 1,62% de crescimento real anual no período.

No estudo de João Oliveira (2023), no pior cenário simulado, encontrou-se decréscimo de 13,8% em 10 anos para o grupo hospedagem e alimentação, que teve o pior desempenho em termos relativos. Considerando o crescimento conservador da economia em 2% ao ano, apresentará 7,9% de crescimento real em 10 anos, o que equivale a 0,77% de crescimento real anual no período.

Esses estudos estão em linha com uma série de estudos recentes que avaliaram a introdução do IVA na Índia e na China, avaliando tanto os setores de indústria e serviços, ao nível das firmas, induzem o aumento da produtividade total dos fatores, por meio do aumento do investimento e da inovação, fatores determinantes para o desenvolvimento de longo prazo.

Embora sejam diferentes em algumas premissas, escolhas e resultados, os dois estudos brasileiros

demonstram, nos piores cenários simulados, que nenhum setor da economia seria prejudicado com a implementação do IVA com base ampla, alíquota única e sem isenções. Tal resultado provém do péssimo estado atual de ineficiência econômica gerado pelo sistema tributário no Brasil. Com base nos melhores estudos disponíveis, a conclusão a que se chega é que não existem motivos técnicos para utilização de alíquotas reduzidas e exceções para determinados setores, tendo em vista que nenhum setor perderia, em termos reais, com a implementação do IBS.

IMPACTOS NOS **ESTADOS E MUNICÍPIOS**

Os estudos realizados por Sérgio Gobetti, em conjunto com Rodrigo Orair (2019) e Priscila Monteiro (2023) são relevantes para subsidiar a análise. Conforme este último, desconsiderando ganhos de crescimento, a reforma beneficiará 78% das 27 unidades federadas (incluindo todas as 12 de menor produto interno bruto per capita) e, individualmente, 60% dos estados e 82% dos municípios.

A regra de transição de 50 anos aprovada, junto do seguro constituído com 3% da receita do novo imposto, ajuda a suavizar eventual perda de arrecadação em relação aos valores atuais. Caso o PIB cresça em média 1,5% ao ano, o estado com o pior desempenho

arrecadatório terá crescimento de 0,9% ao ano – um diferencial de 0,6 ponto percentual a menos por ano, em decorrência da mudança gradual da tributação da origem para o destino.

Dependendo das condições de crescimento da economia, é provável que nenhum estado tenha queda de arrecadação em relação aos valores atuais (nenhum estado apresentaria perda real com a reforma tributária, apenas alguns estados cresceriam abaixo da média). Oito unidades federativas apresentariam decréscimo relativo de PIB, todas com perdas marginais. Roraima, unidade com as maiores perdas, apresentaria redução acumulada relativa de 1,71% de seu PIB em seis anos. Nesse período, Distrito Federal e Minas Gerais apresentariam os maiores crescimentos, um pouco abaixo de 4%.

É provável que nenhuma capital e no máximo 32 municípios muito ricos corram o risco de ter queda de arrecadação em algum momento da transição, considerando um cenário mais pessimista no que diz respeito ao crescimento da economia. Estão inclusos, neste caso, municípios que possuem receita per capita de ICMS e ISS três vezes maior do que a média nacional, mas mesmo para essas cidades a transição vai suavizar o impacto sobre suas receitas, permitindo que seus orçamentos sejam ajustados gradualmente.

A redistribuição de receitas prevista na esfera municipal reduziria em 21% o grau de desigualdade entre os municípios, medido pelo Índice de Gini. A grande diferença hoje existente entre os municípios mais ri-

cos e mais pobres deve cair em todas as unidades da federação. O novo modelo traz, de maneira implícita, um efeito de equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos estados e municípios, alinhado com o comando constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais na ordem econômica.

Em resumo, as simulações indicam que a longa regra de transição, combinada com o seguro receita e o possível maior crescimento da economia proporcionado pela reforma tributária, pode propiciar ganhos para a maioria dos entes federados ao mesmo tempo que evita ou atenua as perdas de uma minoria, sobretudo nas duas primeiras décadas posteriores às mudanças.

Tendo em vista que a União compensará eventual perda de arrecadação do IS em relação ao IPI, não se vislumbram riscos para a diminuição de arrecadação do FPM e do FPE devido à instituição do imposto seletivo. Entretanto, pode ocorrer aumento de rigidez fiscal para a União, uma vez que recursos de livre destinação passariam a ser direcionados para estados e municípios.



ESTIMATIVA DA **ALÍQUOTA PADRÃO**

O Ministério da Fazenda apresentou estimativas para as alíquotas-padrão dos novos tributos IBS/CBS. As estimativas tiveram diretrizes definidas pela Sert/MF e foram geradas dentro de modelo desenvolvido pela RFB, na linguagem de programação Python, com base na estimativa do Tax Gap (hiato tributário) das contribuições Pis/Cofins, e adaptado do modelo do Fundo Monetário Internacional (FMI), amparado por metodologia conhecida internacionalmente.

Segundo essa metodologia, o Tax Gap é medido por meio das diferenças (hiatos) entre três estimativas de arrecadação: a normativa (cenário ideal, com IVA de alíquota uniforme), a potencial (regras vigentes, com cumprimento perfeito de obrigações tributárias) e a efetiva (regras vigentes, sem a hipótese de cumprimento perfeito das obrigações).

Estimar o Tax Gap é inerentemente desafiador e requer a avaliação dos méritos de métodos, suposições e fontes de dados alternativos. O modelo usa várias abordagens para estimar os diferentes componentes da lacuna tributária, mas com limitações. As estimativas podem ter erro de medição e amostral e podem variar na qualidade das informações disponíveis. Além disso, não refletem totalmente todas as áreas do sistema tributário.

O sistema brasileiro possui muitas especificidades, como a presença de diferentes regimes de tributação

e regimes especiais, que não são abarcadas pelo modelo do FMI. Nesse contexto, com o intuito de utilizar o modelo no Brasil, foram necessárias diversas adaptações ao modelo do FMI, por parte da RFB, que podem afetar negativamente os resultados obtidos, tornando as estimativas do gap tributário menos consistentes.

O modelo mapeou oito cenários hipotéticos, partindo de um cenário base e adicionando os tratamentos favorecidos de forma incremental. Como arrecadação efetiva, foi utilizada a média arrecadada pelos tributos atuais (ISS, ICMS, Pis/Cofins e IPI) nos últimos dez anos (2013 a 2022), de 12,45% do PIB. E como hiato de conformidade, foram utilizados como referências o da Hungria, que alcançou o valor médio de 10% no biênio pré-pandemia (2018-2019) - cenário “factível”, e um 50% superior - cenário “conservador”, isto é, de 15%. Com isso, o modelo previu que a alíquota-padrão variaria entre 20,73% e 25,45% no cenário factível e entre 22,02% e 27% no cenário conservador.

A equipe de TCU, de posse do código Python cedido pelo MF, realizou o procedimento de reexecução dos scripts e confirmou os valores das alíquotas padrão divulgadas para os diversos cenários. Verificou-se que a expectativa de redução do hiato de conformidade tributária externada na Nota Técnica da Sert/MF foi operacionalizada no modelo python por meio da aplicação de redutor de 36,39% (cenário conservador) e de 57,59% (cenário factível) a um gap tributário de 23,5806% (“gap estimado médio ponderado anual de Pis/Cofins, de 2017 a 2019”), valores empregados para se atingir os valores de hiatos de conformidade dos

cenários factível e conservador no término do período da transição para o contribuinte, em 2033.

19



CUSTOS DE OPORTUNIDADE DE REGIMES ESPECÍFICOS E FAVORECIDOS

A maioria dos IVA está longe da concepção dos livros didáticos. Os países empregam frequentemente uma variedade de taxas reduzidas, isenções e programas especiais. Alguns têm como objetivo simplificar a administração do imposto, outras isenções e taxas reduzidas são adotadas para melhorar o impacto distributivo do IVA, mas acabam aumentando a complexidade, o custo de cobrança e muitas vezes facilitando a fraude.

Os regimes preferenciais de IVA, como taxas reduzidas e isenções, tendem a aumentar consideravelmente a complexidade do sistema de IVA, aumentan-

do os encargos de conformidade para as empresas e cria um contencioso que prejudica o funcionamento do sistema como um todo.

Assim, não existem motivos técnicos para a manutenção de alíquotas diversas e de incentivos para regimes diferenciados, que ainda existem pela dificuldade política de se corrigir erros de desenho na implementação de IVA mais antigos. Embora as consequências negativas sejam de domínio público, os economistas destacam que as reformas para eliminar estas concessões do IVA encontraram, frequentemente, resistência feroz por parte de poderosos grupos de pressão com interesses instalados.

Dados empíricos sugerem que as isenções e as taxas reduzidas de IVA não são a forma mais eficaz de alcançar a redução das desigualdades sociais e podem até ser regressivas em alguns casos, beneficiando mais as famílias mais ricas do que as categorias de rendimentos mais baixas da população. Outras medidas, como a prestação de apoio específico através do imposto sobre o rendimento e/ou do sistema de transferências e benefícios sociais, tendem a ser mais eficazes na resposta a preocupações de equidade e na prossecução de objetivos políticos que não sejam o aumento das receitas fiscais.

Além disso, taxas preferenciais de IVA introduzidas para estimular o emprego (por exemplo, nos setores do turismo ou de hotelaria), ou para apoiar atividades culturais (por exemplo, teatro) ou para prosseguir outros objetivos não distributivos (por exemplo, tem-



plos de qualquer natureza), beneficiam claramente mais as famílias mais ricas do que as categorias de rendimentos mais baixas da população, e muitas vezes de forma considerável.

As reduções de alíquota não são normalmente ou integralmente repassadas aos preços dos produtos. Estudos indicam que a maior parte do corte do IVA é embolsada pelos proprietários das empresas, e que vendedores de bens materiais, funcionários e consumidores compartilharam os lucros inesperados restantes. Entretanto, estes compõem o grupo menos beneficiado pela redução de alíquota.

Os estudos demonstram que, apesar de produzirem certo benefício, os custos das exceções ao IVA para a economia são maiores que os benefícios, pela forma que são feitos. Assim, seria oportuno sugerir a inclusão na PEC 45/19 de dispositivo prevendo que as exceções à alíquota padrão serão submetidas a avaliações anuais de custo-benefício entre 2026 e 2033, bem como a oportunidade de o Congresso Nacional avaliar, já em 2034, se vale a pena ou não manter as exceções à alíquota padrão da tributação sobre o consumo.



DESONERAÇÃO DA CESTA BÁSICA E “CASHBACK”

Uma desoneração completa do IVA de 25% para os alimentos pode resultar em não arrecadação de aproximadamente R\$ 70 bilhões entre todos os entes federados. A complexidade adicional de fiscalização dos itens isentos, além das disputas judiciais junto ao fisco para inclusão de itens, traria maiores custos administrativos para todo o Estado. Apesar do elevado custo para o Brasil, apenas R\$ 4,5 bilhões desse gasto (6,43%) seriam apropriados pelos 10% mais pobres da população, enquanto os 10% mais ricos se apropriariam de R\$ 13,4 bilhões (19,13%).

Caso se mantivesse o IVA regular para os alimentos, os efeitos negativos para a população mais pobre poderiam ser eliminados a partir de um reforço de aproximadamente R\$ 40 bilhões no Programa Bolsa Família ou um programa de transferência de renda específico para esse fim. No caso do Bolsa Família, esse incremento corresponderia a um aumento de

24% na dotação planejada do programa para o próximo ano. Em qualquer cenário, o custo operacional seria mínimo uma vez que a transferência de renda já é operacionalizada e possui toda a estrutura necessária para sua execução.

Uma solução de devolução do imposto pago, seja de forma instantânea no pagamento ou mensalmente acumulada, deve ter custo (ou renúncia de receita) semelhante, de aproximadamente R\$ 40 bilhões. Não há estudos que estimam o custo operacional dessa solução, mas haveria a contrapartida do fomento à formalização de toda a cadeia de comercialização dos produtos para que fosse possível a devolução do imposto cobrado ao consumidor final. Além disso, essa solução permite maior focalização tanto pelos dados cadastrais do Cadastro Único como por avaliação dos padrões de gasto no consumo de produtos da cesta básica.

Os aproximadamente R\$ 30 bilhões restantes de receita que não seriam despendidos para eliminar os efeitos dos impostos sobre a população mais pobre poderiam ser utilizados em outros programas que têm por objetivo acabar com a insegurança alimentar e são focados nas famílias mais pobres. Cita-se, especialmente, o PNAE, que garante a alimentação escolar para crianças e adolescentes de escolas públicas de todo o Brasil. As famílias com crianças e adolescentes são, em geral, as que têm menores rendas e são as mais vulneráveis à situação de pobreza. Um incremento do PNAE, por exemplo, seria bem focalizado nas famílias com maior insegurança alimentar e teria custos operacionais marginais.

O TCU já se desdobrou sobre a questão. No Acórdão 2.956/2020-TCU-Plenário (min. rel. Raimundo Carreiro), realizado a partir de Solicitação do Congresso Nacional, foi informado à Presidência do Senado Federal que uma análise comparativa entre os graus de eficiência e efetividade das políticas de desoneração da cesta básica e de transferência direta de renda às famílias em situação de pobreza revela que o Programa Bolsa Família é mais efetivo e eficiente que a política de desoneração tributária da cesta básica.

Já no Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário (min. rel. Bruno Dantas), foi recomendado ao Poder Executivo que avaliasse a conveniência e a oportunidade de propor ao Congresso Nacional a revisão da política de desoneração da cesta básica (Lei 10.925/2004), tendo em vista a possibilidade de se adotar alternativas mais eficientes para os mesmos propósitos.

GASTOS TRIBUTÁRIOS *AVALIADOS PELO TCU*

Em 2022, o TCU publicou a primeira edição da Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal. Entre os altos riscos levantados está a transparência e a efetividade das renúncias tributárias. De forma geral, os benefícios tributários: i) são instituídos ou ampliados sem objetivos e metas a serem alcançados, indicadores que permitam medir os resultados apontados e



prazos de vigência definidos; ii) são aprovados sem estimativas de impacto orçamentário e financeiro, apesar de essas estimativas serem exigidas pela Constituição federal, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e iii) não são monitorados e avaliados quanto aos resultados efetivamente gerados para a economia e sociedade.

No substitutivo da EC 45/2019 aprovada na Câmara dos Deputados, estão previstas diversas exceções ao regime geral de apuração do IBS/CBS. O TCU já realizou trabalhos contendo análises de parte dos demais benefícios tributários previstos na PEC 45/2019 e outros para os quais existam menções a sua possível inclusão entre as exceções da reforma tributária. Abaixo seguem alguns exemplos:

O Acórdão 1.968/2017-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes) apreciou auditoria operacional com o objetivo de avaliar a preparação do governo federal brasileiro para implementar os Objetivos de Desen-

volvimento Sustentável (ODS). Na fiscalização, foi verificada a contradição entre, de um lado, benefícios tributários concedidos para a importação, produção e comercialização de defensivos agrícolas, que recebem isenções e reduções de alíquotas, e, de outro, as políticas governamentais brasileiras que buscam fomentar a sustentabilidade ambiental dos sistemas de produção de alimentos, como a Política Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica e o Plano Agricultura de Baixa Emissão de Carbono.

O Acórdão 823/2018-TCU-Plenário (rel. min. José Múcio Monteiro), que trata da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), foram identificadas: entidade com indícios de não prestarem serviço gratuito; entidade com fortes indícios de realizarem preponderantemente atividades distintas de assistência social, como, por exemplo, cessão de mão-de-obra; entidades com número de funcionários incompatível com os serviços prestados; e entidades com indício de faturamento incompatível com os serviços prestados.

No Acórdão 600/2023-TCU-Plenário (rel. min. Antônio Anastasia), que se refere à Auditoria nas Políticas Automotivas de Desenvolvimento Regional (PADR), foi verificado que os incentivos fiscais para a instalação de fábricas de automóveis nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste não foram estabelecidos para a resolução de um problema público previamente diagnosticado e não são operados para esse fim.



No Acórdão 3.141/2020-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes), verificou-se que a Lei de Informática e a Lei do Bem não constituem instrumentos para promoção dos objetivos declarados pelo governo em CT&I, mas fins em si mesmas. Os benefícios tributários não foram pensados como instrumentos integrantes de uma estratégia maior de fomento à inovação no país.



CONSELHO FEDERATIVO **DO IBS E EQUILÍBRIO FEDERATIVO**

A PEC 45/2019 propõe a criação de entidade pública chamada Conselho Federativo, que terá a função de gerenciar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). As competências administrativas do IBS serão exercidas de forma integrada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, exclusivamente por meio do Conselho Federativo. Essa entidade operaria sob regime especial e teria independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

O Conselho Federativo será composto por representantes dos entes subnacionais e será responsável pela arrecadação do IBS e distribuição das receitas devidas a cada um. Também lhe competirá a administração compartilhada e integrada do IBS no que se refere à edição

de normas infralegais, bem como a uniformização e a interpretação da legislação do IBS e a resolução do contencioso administrativo tributário.

INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS QUE INDIQUEM OFENSA AO PACTO FEDERATIVO QUANTO À COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS

O art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição de 1988 não veda a deliberação de proposta de emenda à Constituição para reorganizar o compartilhamento de competências dos entes federados sobre a tributação sobre o consumo, especialmente quando se pretende aperfeiçoar o sistema tributário em prol do fortalecimento da federação.

Na PEC 45/2019, a competência tributária dos entes federativos, ao invés de ser restringida, será ampliada, pois todos os três níveis de governo exercerão sua competência sobre uma base unificada e ampla de bens e serviços, diferentemente do modelo atual de fragmentação da base tributária sobre o consumo. Os Estados e Municípios poderão definir a alíquota a ser aplicada em seu território, o que traz maior relevância política, pois o imposto será tributado no destino da operação com bens ou serviços – atualmente o ICMS é tributado na origem.

INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS QUE ATENDEM CONTRA O PACTO FEDERATIVO QUANTO AO EXERCÍCIO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DO IBS POR MEIO DO CONSELHO FEDERATIVO

O compartilhamento de competência tributária não é algo inovador: o constituinte originário estabeleceu no art. 146 da Constituição Federal que lei complementar federal deve dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, além de regular limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O constituinte derivado incluiu o tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte, dispondo que o recolhimento da União, Estados e Municípios será unificado e centralizado, sendo que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderiam ser compartilhadas pelos entes federados.

A capacidade ativa tributária é delegável, nos termos do art. 7º do Código Tributário Nacional. Não somente o CTN tem previsão de delegação da capacidade tributária ativa, o art. 153, § 4º, III, da CRFB/1988, traz delegação expressa da fiscalização e cobrança pelos municípios do ITR, cuja competência tributária é da União.

Dada a justa causa para a reforma do sistema tributário com a fusão do ICMS e ISS no IBS, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito

Federal, é razoável que o exercício da capacidade tributária ativa seja compartilhado, para fins de uniformização das normas regulamentares, da interpretação e aplicação da legislação e do julgamento das controvérsias suscitadas pelo sujeito passivo em face das administrações tributárias.

REGULAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO DO IBS

BAIXO RISCO DE DEPENDÊNCIA DOS ENTES SUBNACIONAIS DO CONSELHO FEDERATIVO NA DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA DO IBS

A arrecadação direta do IBS pelo ente federativo de destino da operação traria como principal adversidade a necessidade de o sujeito passivo ter que se cadastrar em todas as administrações tributárias nos quais transaciona, podendo chegar ao absurdo de ter a obrigação de cadastro nos 26 Estados, nos 5.568 Municípios e no Distrito Federal, o que acarretaria um indesejável elevado custo de conformidade para o contribuinte.

O Conselho Federativo será responsável pela gestão do algoritmo que irá operar no sistema do IBS, algo semelhante ao que ocorre no Simples Nacional, onde a arrecadação é feita em documento único, processada em sistema informatizado que destina de forma automática a arrecadação devida a cada ente federativo. Assim, o risco de retenção de saldo de IBS pelo Conselho Federativo que é devido aos entes subnacionais seria mitigado pelo poder estritamente administrativo do Conselho para aplicar as regras definidas em Lei Complementar.

BAIXO RISCO DE DESINCENTIVO À FISCALIZAÇÃO DO IBS

Um ponto importante que não corrobora a tese de desincentivo à fiscalização local é a alteração da tributação da origem para o destino, implicando a necessidade de maior integração dos fiscos para controle e fiscalização das operações, com ganhos de sinergia e redução dos gastos com a administração tributária isolada.

Existem modelos de fiscalização de contribuintes domiciliados em entes federativos diversos da administração tributária competente para o lançamento e cobrança de imposto, como o Simples Nacional e a substituição tributária do ICMS.

O risco de omissão no exercício da fiscalização, do lançamento, da cobrança e da representação admi-

nistrativa ou judicial do IBS foi mitigado na PEC 45, pois os mecanismos de incentivo à fiscalização e à cobrança é matéria reservada à lei complementar reguladora do IBS e o Conselho Federativo exercerá a função coordenadora da atuação integrada dos fiscais e procuradorias.

ALTO RISCO DE DESALINHAMENTO ENTRE A CBS E O IBS NOS ASPECTOS DE REGULAÇÃO E DE PROCEDIMENTOS

Considerando a autonomia e independência da União, representada pela Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação ao Conselho Federativo, existe o risco de emissão de normas e interpretações pela União à revelia das emanadas pelo Conselho Federativo e vice-versa. De igual forma, a União poderá realizar procedimentos fiscalizatórios, de cobrança e de execução à margem da coordenação concebida ao Conselho Federativo (art. 156-B, § 2º, inciso V), impondo ao contribuinte uma dupla sujeição acerca do mesmo fato gerador (art. 149-B, inciso I).

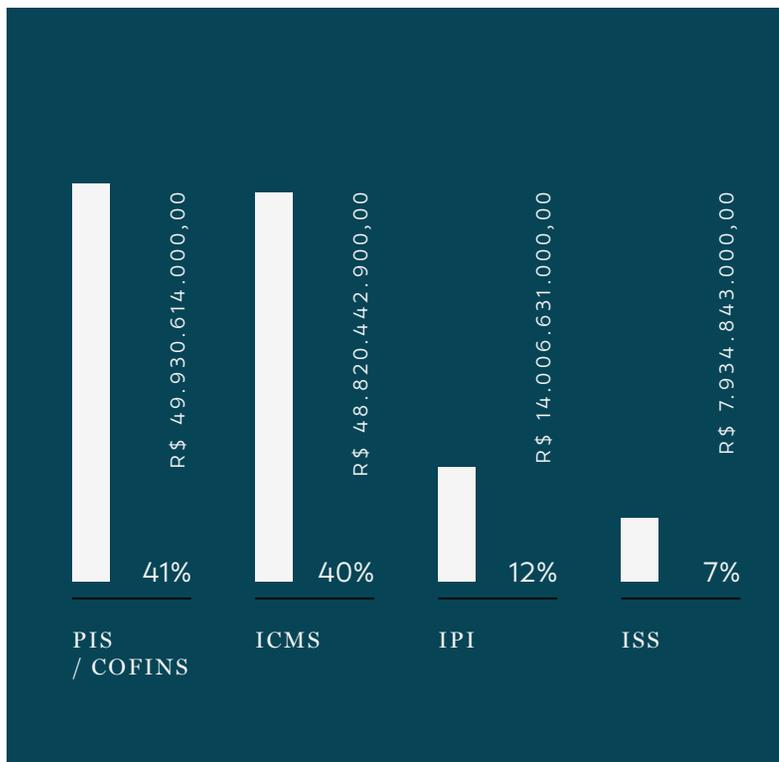
Apesar de o art. 156-B, § 5º, dispor que o Conselho Federativo, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos relativos ao IBS e à CBS, não é possível concluir que estes tributos serão regulados na mes-

ma lei complementar, conforme leitura dos demais dispositivos da PEC 45. Para garantir a simplicidade à tributação sobre o consumo e conferir maior segurança jurídica, cabe sugerir a edição de uma única lei complementar que regulamente todos os aspectos do IBS e da CBS.

CONSELHO FEDERATIVO E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

A PEC 45/2019 estabelece a competência do Conselho Federativo do IBS, nos termos e nos limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar, resolver as questões suscitadas em sede de contencioso administrativo entre o sujeito passivo e a administração tributária.

Estudo do Insper concluiu que cerca de 95% do contencioso identificado seria impactado pela reforma dos tributos sobre o consumo, considerando as características gerais do IVA dual a ser implantado via CBS e IBS.



BAIXO RISCO DE SUPRESSÃO DE COMPETÊNCIA DOS CONTENCIOSOS DOS ENTES SUBNACIONAIS

O texto do art. 156-B é expresso em estabelecer que os próprios entes subnacionais exercerão suas competências administrativas (capacidade tributária ativa) relativas ao IBS – não mais de forma segregada, autônoma e independente dos demais, como é atualmente no ICMS e ISS – mas exclusivamente e de forma integrada por meio do

Conselho Federativo, inclusive no que se refere ao contencioso administrativo.

Além disso, a PEC 45/2019 garante que as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras.

ALTO RISCO DE DECISÕES DIVERGENTES NA JUSTIÇA FEDERAL E NA JUSTIÇA ESTADUAL EM FACE DA MESMA MATÉRIA RELATIVA ÀS CONTROVÉRSIAS SOBRE IBS E CBS ENTRE O SUJEITO PASSIVO E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Embora se tenha proposto a competência para o Superior Tribunal de Justiça dirimir os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do IBS, o desenho normativo da PEC 45/2019 não indica um tribunal específico para julgamento conjunto das controvérsias acerca do IBS e CBS entre sujeito passivo e administração tributária. Assim, a CBS seria de competência da Justiça Federal e o IBS seria da competência da justiça estadual.

Sugere-se, portanto, um caminho que mitigaria o risco de desalinhamento do contencioso judicial do IBS e CBS, prestigiando a distribuição de competência para os Poderes Judiciários da União e dos Estados: esta-

belecer, na lei complementar reguladora dos referidos tributos, a competência concorrente da Justiça Federal e da Justiça Estadual para julgar as controvérsias entre o sujeito passivo e a respectiva administração tributária da CBS ou do IBS, com a regra de prevenção por contingência ao juízo que primeiro tomar conhecimento dos fatos relativos a estes tributos.

CONTROLE EXTERNO DO CONSELHO FEDERATIVO

A PEC 45 não define o órgão responsável por julgar as contas dos administradores do Conselho Federativo, ou que órgão será competente para apreciar denúncias e representações, nem tampouco fica claro como se dará esse controle coordenado, especialmente diante da autonomia e independência dos órgãos legitimados ao controle previstos na PEC.

Considerando que os Poderes Legislativos e os Tribunais de Contas dos entes subnacionais contam com autonomia e independência no exercício de suas competências, a forma genérica da redação da PEC 45/2019 traz o risco de cada órgão de controle agir de forma desconexa e apartada da coordenação prevista no dispositivo da PEC.

Com supedâneo na coesão do texto constitucional, a PEC 45/2019 deveria definir minimamente o desenho do exercício do controle externo, notadamente o órgão responsável pelo julgamento das contas dos administradores do Conselho Federativo e por apreciar denúncias e representações acerca da atuação do conselho, bem como o órgão que presidirá a coordenação das ações dos diversos órgãos de controle externo.

No intuito de contribuir para uma governança efetiva e transparente do Conselho Federativo, verifica-se a necessidade de definir um arranjo institucional também de natureza interfederativa, espelhando a inovação que o Conselho Federativo representa. Nesse sentido, para prevenir eventuais arguições de inconstitucionalidade que impeça o efetivo exercício do controle externo do Conselho, um desenho mínimo dessa instituição seria necessário no próprio texto constitucional

Diferentemente da representatividade abrangente requerida para a composição do Conselho Federativo, o eventual órgão de controle externo precisa se pautar pelas competências constitucionais e pelos padrões técnicos de auditoria internacionalmente aceitos. Ao invés da participação de todos os Tribunais de Contas, seria mais eficiente uma representatividade por região do país. Basta observar a composição atual do TCU e dos TCs subnacionais, com nove e sete decisores.

Outra premissa importante no atual desenho constitucional que precisa ser avaliada nesse caso é a vinculação da jurisdição à natureza do recurso público, se federal, estadual ou municipal. Sob o aspecto administrativo, a instalação e o funcionamento do Conselho deverão ocorrer com plena harmonização com a Receita Federal, a PGFN e o CARF, abrangendo aspectos como processo administrativo fiscal, mecanismos de cobrança, contencioso administrativo, soluções tecnológicas, treinamento.

Por essa razão, vislumbra-se um arranjo institucional para o controle externo do Conselho Federativo que inclua o Tribunal de Contas da União, formando, junto com os Tribunais de Contas dos estados e municípios um corpo único, especializado na tributação sobre consumo e garantindo a harmonia entre o Conselho Federativo e os órgãos federais envolvidos na administração tributária federal.

Portanto, a fim de sanar a lacuna apontada no desenho do controle externo do Conselho Federativo, apresenta-se a seguinte sugestão ao eminente relator da reforma tributária:

- a criação de órgão colegiado dos tribunais de contas, com a competência de realizar o controle externo do Conselho Federativo do IBS.



CONCLUSÃO

O Grupo de Trabalho do TCU fez onze apontamentos organizados em três dimensões de análise: 1) impactos econômicos e fiscais da reforma, na economia como um todo, em seus diversos setores e nos entes federados; 2) estimativa da alíquota-padrão e custo das exceções; e, 3) governança da tributação sobre o consumo, envolvendo o Conselho Federativo do IBS, inclusive seu controle externo, bem como o contencioso tributário.

Quanto à primeira dimensão, a conclusão geral é de que, segundo os estudos de referência, a reforma gerará mais crescimento econômico e beneficiará todos os setores da economia. Existe consenso entre os especialistas nacionais e internacionais sobre os principais aspectos de um imposto sobre valor agregado ideal e sobre o melhor modelo para promover o crescimento: é o que tem uma base ampla que abrange todo o consumo final e uma taxa única de imposto. Além disso, estudos sobre o impacto da reforma no PIB indicam crescimento e ganhos de produtividade (heterogêneos) com a reforma, motivados pela melhor alocação dos recursos na economia.

No que se refere à segunda dimensão, foram refeitos os passos do Ministério da Fazenda, o qual utilizou a medição do tax gap, considerada boa prática internacional e difundida por organismos multilaterais como o FMI, para se calcular a alíquota padrão e chegou-se aos mesmos resultados. O modelo usa várias abordagens para estimar os



diferentes componentes da lacuna tributária, mas com limitações, não refletindo totalmente todas as áreas do sistema tributário.

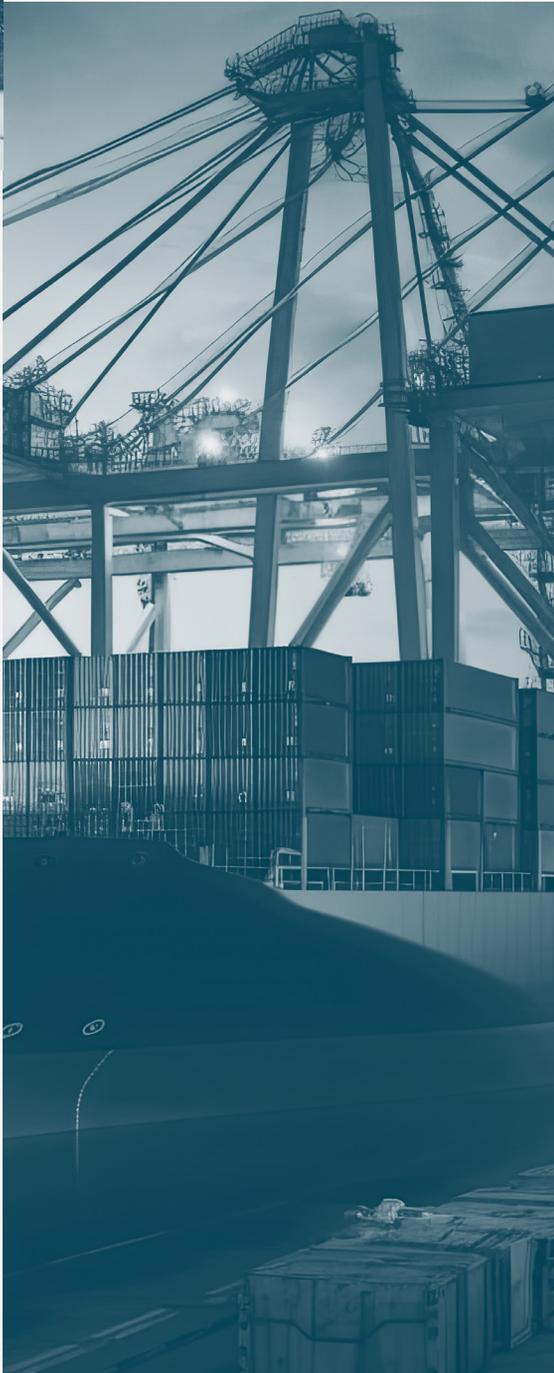
Quanto ao custo das exceções à alíquota padrão, os principais estudos mostram que redução de alíquota e isenções de tributos sobre consumo não são soluções efetivas como políticas públicas. Atualmente, não existem motivos técnicos para a manutenção de alíquotas diversas e de incentivos para regimes diferenciados, que ainda existem pela dificuldade política de se corrigir erros de desenho na implementação de IVA mais antigos.

Finalmente, quanto à dimensão do Conselho Federativo, entende-se que tal entidade irá fortalecer a federação. Não foram encontrados riscos de ofensa ao pacto federativo devido à competência compartilhada do IBS, bem como da delegação da capacidade tributária ativa.

O Conselho Federativo atuará essencialmente como gestor do algoritmo que será operacionalizado por sistema informatizado, a ser construído mediante esforços conjuntos das administrações tributárias das três esferas de governo, que processará a arrecadação, compensações devidas e a distribuição do produto da arrecadação do IBS de forma automática.

É necessário, porém, definir melhor o desenho do controle externo dessa entidade, por meio de arranjo institucional para o controle externo do Conselho Federativo, por meio de um órgão colegiado dos Tribunais de Contas.





RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Secretaria-geral de Controle Externo - Segecex

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Secretaria-Geral da Presidência (Segepres)

Secretaria de Comunicação (Secom)

Serviço de Criação e Editoração (Secrid)

PROJETO GRÁFICO, DIAGRAMAÇÃO E CAPA

Secretaria de Comunicação (Secom)

Serviço de Criação e Editoração (Secrid)

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

SAFS Qd 4 Lote 1 - Anexo III, Sala 450

70.042-900 Brasília - DF

Fone: 61- 35277322





MISSÃO

Aprimorar a Administração
Pública em benefício
da sociedade por meio do
controle externo.

VISÃO

Ser referência na promoção
de uma Administração
Pública efetiva, ética,
ágil e responsável.

tcu.gov.br