



MINISTÉRIO DA FAZENDA

OFÍCIO SEI Nº 37780/2023/MF

Brasília, 10 de agosto de 2023.

A Sua Excelência a Senhor
Senador Rogério Carvalho
Primeiro-Secretário do Senado Federal

Assunto: Requerimento de Informação.

Senhor Primeiro-Secretário,

Refiro-me ao Ofício 605/SF, dessa Primeira-Secretaria, por intermédio do qual foi remetida cópia do Requerimento de Informação nº 78/2023, de autoria do Senhor Senador Rogério Marinho, que solicita “estudos, estimativas e informações envolvendo alíquota média da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)”.

A propósito, encaminho a Vossa Excelência, em resposta à solicitação do parlamentar, o OFÍCIO SEI Nº 37516/2023/MF, da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária.

Atenciosamente,

Documento assinado eletronicamente

FERNANDO HADDAD

Ministro de Estado da Fazenda



Documento assinado eletronicamente por **Fernando Haddad, Ministro(a) de Estado**, em 10/08/2023, às 15:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **36428356** e o código CRC **DD91147A**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária
Gabinete

OFÍCIO SEI Nº 37516/2023/MF

Brasília, 09 de agosto de 2023.

Assunto: RQS 78/2023 - CAE

Referência: Ao responder este Ofício, favor indicar expressamente o Processo nº 19995.105046/2023-91.

À MF-GMF-ASPAR-DIDEP - Divisão de Demandas Parlamentares

1. Faço referência ao Ofício nº 605 (SF) (SEI 35694359), enviado pelo Senado Federal ao Gabinete do Ministro da Fazenda em 13 de julho de 2023, o qual encaminha o Requerimento da Comissão de Assuntos Econômicos nº 78, de 2023 (SEI35694359 fls. 02-08), que "requer sejam prestadas, pelo Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, estudos, estimativas e informações envolvendo alíquota média da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)".
2. O referido Ofício foi remetido a esta Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT/MF) pelo Gabinete do Ministro, por meio da Assessoria Especial para Assuntos Parlamentares e Federativos, no dia 14 de julho de 2023.
3. Em atendimento à solicitação formulada, a SERT/MF elaborou dois documentos, ambos anexados a este Ofício: a **Nota Técnica - Reforma tributária e alíquota da tributação do consumo de bens e serviços** (SEI36397055) e o respectivo **Anexo - Detalhamento Metodológico** (SEI 36397125).
4. A Nota Técnica descreve as mudanças introduzidas pela Reforma Tributária, objeto da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 (PEC 45/2019), tece considerações acerca da alíquota atual incidente sobre o consumo de bens e serviços e define dois cenários hipotéticos - um factível e outro conservador -, com base nos quais estima a alíquota-padrão da CBS e do IBS no novo modelo de tributação, evidenciando, inclusive, o impacto de cada uma das exceções aprovadas pela Câmara dos Deputados sobre a alíquota-padrão.
5. O Detalhamento Metodológico, a seu turno, explica pormenorizadamente as hipóteses adotadas para possibilitar o exercício de simulação das alíquotas do IBS e da CBS, cujos resultados são apresentados na Nota Técnica.
6. Considerando que o exercício de simulação foi realizado dentro do modelo desenvolvido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB/MF), em código aberto na linguagem de programação Python, não é possível anexá-lo como arquivo ao presente Ofício, porém destacamos que pode ser disponibilizado para fins de auditoria.
7. Vale ressaltar que as alíquotas do IBS e da CBS apresentadas na Nota Técnica e no respectivo Anexo visam prover subsídios técnicos para decisões a serem tomadas pelo Congresso Nacional. Nesse sentido, não devem ser interpretadas como as alíquotas exatas a serem fixadas para o IBS e a CBS, as quais dependem de variáveis ainda desconhecidas, como a arrecadação do Imposto Seletivo, e dos regimes específicos e favorecidos previstos na PEC 45/2019, bem como eventuais alterações a serem promovidas pelo Senado Federal e reexaminadas pela Câmara dos Deputados.

8. Em linha com a diretriz adotada por este Ministério de manter total transparência no diálogo com os parlamentares e com toda a sociedade brasileira, esperamos ter atendido a demanda constante do Requerimento supracitado e permanecemos à disposição para esclarecimentos adicionais, caso sejam necessários.

Atenciosamente,

Camilla Cavalcanti
Diretora da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária

ANEXOS:

Anexo I - Nota Técnica - Reforma tributária e alíquota da tributação do consumo de bens e serviço;

Anexo II - Detalhamento Metodológico.



Documento assinado eletronicamente por **Camilla de Oliveira Cavalcanti, Diretor(a) de Programa**, em 09/08/2023, às 10:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **36395629** e o código CRC **1FF2A233**.

Esplanada dos Ministérios, Bloco P, 2º andar, Sala 211 - Bairro Asa Norte
CEP 70048-900 - Brasília/DF
(61) 3412-1802 - e-mail sert@economia.gov.br - gov.br/fazenda

NOTA TÉCNICA

Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços

no âmbito da Reforma Tributária

Esta nota apresenta as estimativas do Ministério da Fazenda para as alíquotas-padrão dos novos tributos sobre o valor adicionado criados no âmbito da reforma da tributação do consumo (PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados): o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Para que o impacto da reforma seja mais bem compreendido, a nota está estruturada em três itens que tratam: a) da descrição das principais mudanças introduzidas pela reforma, no que diz respeito ao seu impacto sobre a alíquota incidente sobre o consumo de bens e serviços; b) do cálculo da alíquota-padrão atual incidente sobre o consumo de bens e serviços; e c) das estimativas das alíquotas-padrão que resultarão da adoção do novo modelo de tributação. Uma nota técnica que apresenta em maior detalhe a metodologia utilizada é apresentada em anexo.

É importante ressaltar que as estimativas aqui apresentadas não correspondem a uma previsão exata sobre quais serão as alíquotas-padrão do IBS e da CBS, pois essas dependem de uma série de fatores que serão definidos apenas quando da regulamentação da PEC 45 por meio de legislação infraconstitucional. As alíquotas-padrão dos novos tributos só serão efetivamente conhecidas ao longo da transição para o novo sistema, e serão fixadas de modo a manter a carga tributária atual.

a) Descrição das mudanças introduzidas pela reforma tributária

A Proposta de Emenda à Constituição ° 45, de 2019 (PEC 45/2019), aprovada pela Câmara dos Deputados traz importantes mudanças no modelo brasileiro de tributação da produção e consumo de bens e serviços. A base dessas mudanças é a substituição de cinco tributos atuais de competência das três esferas da federação – PIS, Cofins e IPI (federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal)¹ – por dois tributos sobre o valor adicionado e um Imposto Seletivo (federal), de caráter extrafiscal, incidente sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Os dois tributos sobre o valor adicionado são a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja competência será compartilhada entre os Estados e os Municípios. O IBS e a CBS terão a mesma legislação, o que significa que para os contribuintes, é como se houvesse apenas um tributo, com parte sendo cobrada pela União e parte pelos Estados e Municípios. Na prática, o Brasil está adotando um modelo de imposto sobre o valor adicionado (IVA) dual.

¹ Respectivamente: Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). O PIS e a Cofins têm a mesma legislação, e podem ser cobrados pelo regime cumulativo ou não cumulativo, dependendo do setor de atividade e do porte da empresa.

Com a mudança introduzida pela reforma tributária, substituem-se cinco tributos que possuem uma base de incidência fragmentada e são extremamente complexos, por um IVA dual, com base de incidência ampla (alcançando operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou serviços) e regras simples e homogêneas.² A transição do atual regime de tributação para o novo regime é feita em alguns anos. Após um período de teste, em 2026, a transição dos tributos federais é feita em 2027. Já a transição do ICMS e do ISS para o IBS é feita ao longo de alguns anos, iniciando-se em 2029 e terminando em 2033.

O IBS e a CBS serão cobrados por uma alíquota-padrão aplicável a todos os bens e serviços, à exceção das hipóteses expressamente previstas no texto da PEC 45, que são de duas naturezas. O primeiro grupo de exceções diz respeito a regimes específicos de tributação, ou seja, regimes que fogem do regime normal de incidência do IVA pelo sistema de débito e crédito em todas as etapas da cadeia de produção e comercialização. Parte dessas exceções são de natureza técnica e existem em praticamente todos os países que adotam o IVA, não representando necessariamente um tratamento mais benéfico para as operações sujeitas aos regimes específicos.

O segundo grupo de exceções são os tratamentos favorecidos, por meio da adoção de alíquotas reduzidas. Pelo texto aprovado na Câmara, essas alíquotas reduzidas poderão ser de 40% das alíquotas-padrão do IBS e da CBS, e, em alguns poucos casos, alíquota zero. No item 3 desta nota apresenta-se a lista dos bens e serviços sujeitos a regimes específicos ou favorecidos, sendo seu detalhamento apresentado no Anexo.

Ao longo da transição, o Senado Federal fixará alíquotas-padrão de referência para o IBS e para a CBS, de modo a manter a carga tributária atual. Ou seja, as alíquotas-padrão serão fixadas de modo a que a arrecadação do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo seja a mesma que a arrecadação de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS como proporção do PIB. Neste contexto, quanto mais amplos forem os tratamentos favorecidos no âmbito do novo modelo, maiores terão que ser as alíquotas-padrão do IBS e da CBS, para manter a carga tributária. É importante ressaltar, no entanto, que a quantidade de exceções no novo modelo será muito menor que a quantidade de exceções existente atualmente em decorrência de alíquotas diferenciadas, regimes especiais e benefícios fiscais no âmbito dos cinco tributos que serão extintos com a reforma tributária. Não é por outro motivo que a alíquota-padrão do atual regime é extremamente elevada, como se demonstra a seguir.

b) Alíquota-padrão atual incidente sobre o consumo de bens e serviços

Uma característica do atual modelo de tributação de bens e serviços no Brasil é a tributação “por dentro”, ou seja, a incidência da alíquota sobre o preço com tributos, o que difere da experiência internacional, que é a tributação “por fora”, ou seja, a incidência da alíquota sobre o preço sem tributos. A proposta de reforma tributária em discussão no Congresso adota, para o IBS e a CBS, a tributação “por fora”, seguindo o padrão internacional. É importante considerar esse ponto ao comparar as alíquotas que resultarão do novo sistema tributário com as alíquotas atuais, pois uma alíquota incidente “por fora” será sempre maior que uma alíquota incidente “por dentro” que gera a mesma arrecadação.

² Com a mudança também será eliminada a cumulatividade do sistema atual (cobrança de tributos na cadeia de produção e comercialização que não são recuperados), o que permite a desoneração completa de exportações e investimentos.

Outra característica do atual modelo é uma enorme dispersão de alíquotas efetivas, resultante da complexidade e da grande quantidade de exceções incorporada na legislação dos cinco tributos que serão eliminados na reforma tributária. Não apenas há grande variabilidade de alíquotas e regimes especiais para cada um desses tributos, como diferentes bens e serviços podem estar sujeitos à incidência de diferentes tributos. Adicionalmente, o Brasil também possui distintos regimes de tributação, que acabam determinando a alíquota efetiva.³

Como o Brasil não possui um imposto sobre o valor adicionado (IVA) de base ampla e aplicação generalizada, não há uma única alíquota-padrão da tributação do consumo, ao contrário do que ocorre em outros países. A melhor aproximação para a alíquota-padrão no atual sistema tributário brasileiro é aquela que considera um produto sujeito à incidência de ICMS e ao regime normal de tributação do PIS/Cofins (não cumulativo). No caso do ICMS, a alíquota-padrão dos estados varia de 17% a 21% (sobre o preço com tributo), sendo a alíquota média de 18,5% e a alíquota modal (adotada pelo maior número de estados) de 18%. No caso do PIS/Cofins não cumulativo, a alíquota é de 9,25%, incidente sobre o preço com PIS/Cofins, mas sem ICMS.

Na Tabela 1, apresentam-se as alíquotas “por dentro” e “por fora” para um bem ou serviço sujeito à cobrança do ICMS pela alíquota-padrão modal e ao regime normal de tributação de PIS/Cofins. A situação descrita na tabela corresponde à tributação usual da energia elétrica ou de um produto industrial típico, não sujeito à cobrança de IPI.

Tabela 1. Alíquota-padrão no regime tributário atual

	Valor	Alíquota	
		"por dentro"	"por fora"
A. Preço com tributos	100,00		
B. ICMS (18% de A)	18,00	18,00%	24,2%
C. PIS/Cofins (9,25% de A-B)	7,59	9,25%	10,2%
D. Preço líquido de tributos (A-B-C)	74,42		
Alíquota total		27,25%	34,4%

Nota: Alíquota incidente sobre um produto sujeito à incidência de ICMS pela alíquota padrão modal e à incidência de PIS/Cofins pelo regime não-cumulativo.

Como se vê, a alíquota “por fora”, ou seja, incidente sobre o preço líquido de tributos é extremamente elevada, alcançando 34,4%, sendo 24,2% correspondentes ao ICMS e 10,2% ao PIS/Cofins. Trata-se de uma alíquota muito elevada para o padrão internacional de tributação. Vale notar que essa alíquota pode ser ainda mais elevada, caso a alíquota padrão de ICMS no estado seja superior a 18% e, no caso de produtos industrializados, caso estejam sujeitos à cobrança de IPI.

³ A título de exemplo, uma empresa do regime de Lucro Presumido recolhe PIS/Cofins pelo regime cumulativo (sem direito à recuperação de crédito) a uma alíquota de 3,65%, enquanto uma empresa do regime de Lucro Real que produz o mesmo bem ou serviço recolhe PIS/Cofins pelo regime não cumulativo à alíquota de 9,25%.

c) Alíquota-padrão no novo modelo de tributação

O novo modelo de tributação introduzido pela PEC 45 prevê alíquotas-padrão para o IBS e para a CBS, que serão aplicadas a todas as operações com bens e serviços que não sejam favorecidas por alíquotas reduzidas nem estejam sujeitas a regimes específicos de tributação. Durante a transição para o novo modelo, o Senado Federal fixará alíquotas-padrão de referência para a CBS (federal) e para o IBS (estadual e municipal), de modo a manter a carga tributária atual.⁴ A alíquota-padrão total corresponde à soma das alíquotas de referência da CBS e do IBS.

Como a alíquota-padrão total do novo modelo será fixada de forma a manter a carga tributária atual como proporção do PIB, o valor dessa alíquota depende de uma série de fatores. O primeiro desses fatores é a arrecadação do Imposto Seletivo, pois as alíquotas de referência serão fixadas de modo a manter a carga tributária total, ou seja, garantir que a receita do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo seja igual à receita de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Nas simulações realizadas, supôs-se, em termos gerais, que o imposto seletivo incidirá sobre fumo e bebidas, de forma a arrecadar montante equivalente à tributação atual (de ICMS, PIS/Cofins e IPI), deduzida da arrecadação decorrente da aplicação da alíquota-padrão de IBS e CBS sobre esses produtos.

O segundo fator é a arrecadação que será obtida com a tributação dos bens e serviços sujeitos aos regimes específicos de tributação previstos na PEC 45 – caso de combustíveis, serviços financeiros, operações com bens imóveis, compras governamentais e serviços de hotelaria, bares e restaurantes, entre outros. Em particular, a tributação de combustíveis – que será por unidade de medida e nacionalmente uniforme – permite a diferenciação na tributação entre combustíveis fósseis e biocombustíveis, o que, se for mantido o nível atual de tributação de combustíveis, tende a resultar em uma arrecadação maior do que a que resultaria da aplicação da alíquota-padrão.

O terceiro fator que afeta a alíquota-padrão é o escopo do tratamento favorecido dispensado aos bens e serviços elencados na PEC 45/2019 – sobretudo por meio de redução da alíquota –, o qual será detalhado na lei complementar que instituir o IBS e a CBS. Quanto mais bens e serviços forem alcançados por esses tratamentos favorecidos e quanto maior a redução da alíquota, maior terá que ser a alíquota-padrão para manter a carga tributária.

Por fim, a alíquota-padrão dependerá da evolução do hiato de conformidade. O hiato de conformidade é uma variável que busca refletir a diferença entre o potencial de arrecadação de tributos sobre o consumo com base na legislação de cada país (já considerando todos os regimes diferenciados e favorecidos) e a arrecadação efetivamente obtida. Há uma metodologia internacionalmente aceita para a apuração do hiato de conformidade.⁵

⁴ A União, cada Estado e cada Município terá autonomia para fixar, por lei, sua alíquota-padrão acima ou abaixo da alíquota de referência, de modo a manter a autonomia federativa de cada ente na gestão de sua receita.

⁵ Na literatura internacional, o hiato de conformidade é referido como *compliance gap*. Uma explicação metodológica detalhada sobre o conceito de hiato de conformidade e sobre sua metodologia de cálculo pode ser obtida nos trabalhos realizados pela Secretaria Especial da Receita Federal sobre o hiato de conformidade do PIS/Cofins, acessíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins>.

Simplificadamente, o hiato de conformidade resulta de quatro fatores: a) o grau de sonegação; b) o grau de elisão fiscal (perda de receita por conta de interpretações divergentes sobre a legislação entre os contribuintes e o fisco); c) o grau de inadimplência (diferença entre o imposto declarado e o imposto recolhido); e d) a perda de receita em decorrência da judicialização.

Há motivos sólidos para esperar que o hiato de conformidade relativo aos novos tributos criados pela PEC 45 seja significativamente menor que o hiato de conformidade atual. Um desses motivos é a grande simplificação da legislação, que terá uma quantidade muito menor de alíquotas e de regimes especiais relativamente ao sistema atual. Essa simplificação reduz muito o espaço para a elisão e para a judicialização.

Outro motivo é o próprio sistema de arrecadação e gestão dos novos tributos, que já está sendo desenvolvido por técnicos da Receita Federal e dos entes subnacionais. Embora esse trabalho ainda esteja em uma fase inicial, a estrutura está sendo montada para reduzir de forma significativa a sonegação e a inadimplência. Dois instrumentos que estão em fase de concepção são importantes para alcançar esse objetivo. Um é a possibilidade de cobrança do imposto no momento do pagamento ou liquidação financeira da operação, com compensação em tempo real de créditos. O outro é o envio da escrituração fiscal pré-preenchida para os contribuintes, que reduz muito o risco de equívocos e fraudes.

A alíquota-padrão dos novos tributos depende, portanto, de todos os fatores elencados acima, o que inviabiliza uma estimativa precisa sobre qual será essa alíquota. Ela será aquela necessária para manter a carga tributária dos tributos extintos como proporção do PIB. No entanto, mesmo que a alíquota exata não possa ser prevista, é possível estimar qual seria a alíquota com base em algumas hipóteses que busquem refletir, de forma realista, os impactos do texto da PEC 45 aprovado pela Câmara dos Deputados.

A variável mais difícil de estimar é o impacto da reforma tributária sobre o hiato de conformidade. Por esse motivo, foram considerados dois cenários. Um primeiro cenário, denominado “factível”, supõe que o hiato de conformidade convergirá para o hiato de conformidade da Hungria – país da OCDE com a alíquota-padrão de IVA mais elevada, de 27%. Na média de 2018 e 2019 este hiato foi de 10,0%.⁶ Num segundo cenário, denominado “conservador”, supõe-se que o hiato de conformidade será 50% superior ao considerado no primeiro cenário, ou seja, que será de 15%.

Os resultados para as alíquotas-padrão do IBS, da CBS e total estimadas para esses dois cenários são apresentados na Tabela 2. O detalhamento de todas as hipóteses consideradas na elaboração desses cenários, bem como da metodologia utilizada, é apresentado no Anexo a essa nota.

⁶ Esses anos são os últimos para os quais há dados disponíveis, antes do ano de 2020, cujos dados estão distorcidos por conta da pandemia (em 2020 o hiato de conformidade da Hungria foi de 5,1%). Vale notar que o hiato da Hungria é um pouco superior à mediana do hiato dos países da União Europeia, que em 2019 foi de 9,1%. Os dados sobre o hiato de conformidade dos países da União Europeia foram obtidos em *VAT gap in the EU: Report 2022*, acessível em: [VAT gap in the EU - Publications Office of the EU \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2018/10/17/2022_vat_gap_en.pdf).

Tabela 2. Alíquotas-padrão estimadas com base no texto aprovado na Câmara dos Deputados (%)

Cenário	Descrição	Cenário factível			Cenário conservador		
		CBS	IBS	Total	CBS	IBS	Total
A	Cenário Base	6,95	13,78	20,73	7,38	14,64	22,02
B	Cenário A + Alíquota reduzida de 50% para agropecuária e cesta básica	7,51	14,89	22,39	7,98	15,83	23,81
C	Cenário B + Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	7,61	15,10	22,71	8,09	16,05	24,14
D	Cenário C + Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	7,82	15,51	23,33	8,30	16,47	24,77
E	Cenário D + Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços	7,95	15,76	23,70	8,43	16,72	25,15
F	Cenário E + redução da alíquota para 40% da alíquota básica	8,19	16,24	24,43	8,69	17,23	25,92
G	Cenário F + Alíquota zero para metade da cesta básica	8,41	16,69	25,10	8,92	17,70	26,62
H	Cenário G + Demais tratamentos favorecidos	8,53	16,92	25,45	9,05	17,95	27,00

O Cenário Base apresentado na tabela corresponde ao cenário em que não há nenhum tratamento diferenciado, exceto a manutenção do SIMPLES Nacional e do tratamento favorecido à Zona Franca de Manaus, além dos regimes específicos de tributação de caráter técnico, a saber: combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, operações de sociedades cooperativas e compras governamentais. De modo geral, as hipóteses consideradas para a projeção do impacto desses regimes específicos de tributação pressupõem a manutenção da arrecadação atual sobre os bens e serviços tributados por esses regimes específicos.

Os Cenários B a E consideram a redução em 50% da alíquota para um conjunto de bens e serviços, conforme previsto na versão preliminar do substitutivo do relator na Câmara dos Deputados, apresentada em 22 de junho de 2023. No Cenário B considera-se o efeito sobre a alíquota-padrão da aplicação da alíquota reduzida para os insumos típicos do setor agropecuário, para os produtos agropecuários e para a cesta básica de alimentos e produtos de higiene pessoal. Nos Cenários C e D considera-se o efeito da aplicação da alíquota reduzida para os serviços de educação privada e para os serviços de saúde privada. Por fim, no Cenário E considera-se o efeito da redução da alíquota para os demais bens e serviços beneficiados pela alíquota reduzida no parecer preliminar, a saber: medicamentos e dispositivos médicos, serviços de transporte público urbano e metropolitano de passageiros e produções artísticas e culturais nacionais.

Os Cenários F a H consideram os efeitos sobre a alíquota-padrão das mudanças constantes da Redação Final, aprovada pela Câmara dos Deputados em 7 de julho de 2023 e remetida ao Senado Federal em 3 de agosto de 2023. No Cenário F considera-se o efeito da redução para 40% da alíquota-padrão nas operações com os bens e serviços que já haviam sido considerados no Cenário E. Já no Cenário G, busca-se estimar o efeito da criação de uma cesta básica nacional de alimentos tributada à alíquota zero, supondo que esta corresponderia a metade da cesta básica atual do PIS/Cofins, que é bastante abrangente. Por fim, no Cenário H consideram-se todos os demais tratamentos diferenciados incorporados no texto aprovado pela Câmara dos Deputados.⁷

⁷ Esses tratamentos contemplam a adoção de um regime diferenciado de tributação para serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, restaurantes, bares e aviação regional, bem como a adoção da alíquota reduzida de 40% da alíquota-padrão para dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, produtos de cuidado básico à saúde menstrual, serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário e produções jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas, além de bens e serviços relacionados a segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética. Na elaboração das projeções não foi considerado o efeito de algumas dessas mudanças (que têm menor peso sobre a arrecadação), mas esse efeito tende a ser compensado pela adoção de hipóteses conservadoras para a estimativa do impacto dos demais regimes favorecidos (para maiores detalhes, ver o Anexo).

Como se vê, no cenário factível (que considera um hiato de conformidade de 10%), a alíquota-padrão total do novo modelo (alíquota do IBS mais alíquota da CBS) chegaria a 25,45%. Já no cenário conservador (que considera um hiato de conformidade de 15%), a alíquota-padrão total chegaria a 27%. Vale notar que essas não são projeções precisas, não apenas porque não é possível antecipar com precisão qual será o hiato de conformidade, mas sobretudo porque as alíquotas projetadas dependem de características que serão definidas apenas quando da regulamentação do novo sistema tributário por legislação infraconstitucional. Entre essas características destacam-se a abrangência do Imposto Seletivo, a regulamentação dos regimes específicos de tributação e a definição precisa dos bens e serviços que serão beneficiados pela alíquota reduzida dos novos tributos.

As alíquotas-padrão totais de 25,45% e de 27% são elevadas para padrões internacionais, porém elas apenas revelam o fato de que o Brasil é um dos países em que a tributação do consumo de bens e serviços, como proporção do PIB, está entre as mais elevadas do mundo. Não é demais lembrar que a reforma tributária prevista na PEC 45 mantém a carga tributária atual incidente sobre o consumo de bens e serviços, mas o faz de forma transparente e com poucas e claras exceções, ao contrário do que ocorre atualmente.

É importante notar que as alíquotas estimadas são bem inferiores à alíquota-padrão atual incidente sobre bens e serviços sujeitos à alíquota-padrão de ICMS e ao regime normal de PIS/Cofins, que alcança 34,4%. Essa redução é viabilizada pela eliminação de uma série de regimes especiais, benefícios fiscais e tratamentos favorecidos previstos na legislação atual, assim como da redução do hiato de conformidade.

Para finalizar, na Tabela 3 apresenta-se o impacto sobre as alíquotas, em pontos percentuais, de cada um dos tratamentos favorecidos discriminados na Tabela 2. Para cada cenário aponta-se a diferença entre a alíquota estimada considerando-se os efeitos do cenário e a alíquota estimada para o cenário anterior. Assim é possível ter uma noção do quanto cada tratamento favorecido específico representa em termos de incremento da alíquota aplicada aos bens e serviços não beneficiados.

Tabela 3. Incremento da alíquota-padrão em cada cenário (pontos percentuais)

Cenário	Descrição	Cenário factível			Cenário conservador		
		CBS	IBS	Total	CBS	IBS	Total
B	Alíquota reduzida de 50% para agropecuária e cesta básica	0,56	1,11	1,67	0,60	1,19	1,79
C	Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	0,11	0,21	0,32	0,11	0,22	0,32
D	Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	0,21	0,41	0,62	0,21	0,42	0,63
E	Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços	0,13	0,25	0,37	0,13	0,25	0,38
F	Redução da alíquota para 40% da alíquota básica	0,25	0,49	0,73	0,26	0,51	0,77
G	Alíquota zero para metade da cesta básica	0,22	0,44	0,67	0,23	0,46	0,70
H	Demais tratamentos favorecidos	0,12	0,23	0,35	0,13	0,25	0,38
Total		1,58	3,14	4,72	1,67	3,31	4,98

Como se vê, o incremento total da alíquota-padrão entre o Cenário Base e o Cenário H, que considera todos os tratamentos favorecidos, alcança mais de 4,7 pontos percentuais no cenário factível e quase cinco pontos percentuais no cenário conservador. Individualmente, o benefício com maior impacto sobre a alíquota-padrão é a adoção de alíquota reduzida para os insumos e produtos agropecuários e para a cesta básica. Esses dados eventualmente poderão ser úteis para que o Congresso Nacional avalie o custo e o benefício de diferentes alternativas de tratamento favorecido, no âmbito da reforma da tributação do consumo.

ANEXO - DETALHAMENTO METODOLÓGICO

Nota Técnica - Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária

1 INTRODUÇÃO

Este documento foi elaborado pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT/MF) e tem como objetivo prover subsídios técnicos às discussões sobre Reforma Tributária. Entre as áreas de competência da SERT/MF, nos termos do art. 57 do Decreto nº 11.344 de 1º de janeiro de 2023, está a de elaborar estudos, formular propostas e examinar projetos de reforma da legislação tributária brasileira.

Está em tramitação no Congresso Nacional uma proposta de alteração do Sistema Tributário Nacional, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019 (PEC 45/2019). O eixo central da PEC 45/2019 é promover uma reforma abrangente da tributação de bens e serviços no país, ao substituir cinco tributos atuais (ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins), ineficientes e injustos, por uma nova sistemática baseada em dois pilares: i) um sistema dual de impostos harmonizados (IBS e CBS) que seguem as características de um IVA moderno; e ii) um Imposto Seletivo (IS) destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Uma das diretrizes traçadas para a reforma tributária é que: “Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária.” (GTRF, 2023. p. 83). A estabilidade da carga tributária será garantida por meio do mecanismo das alíquotas de referência que tem uma lógica de funcionamento relativamente simples: na medida em que progride a transição para o novo sistema tributário e os antigos tributos são eliminados, as alíquotas dos novos tributos (IBS e CBS) deverão ser majoradas no exato montante necessário para neutralizar a perda de arrecadação, após deduzir as receitas do Imposto Seletivo. O resultado é que, ao final da transição em 2033, as alíquotas de referência do IBS e da CBS convergirão para o valor necessário para repor a arrecadação dos tributos atuais, em proporção do Produto Interno Bruto (PIB).

O Brasil ficaria com uma carga tributária igual à atual, porém com maior potencial de ter seu crescimento econômico dinamizado pelos ganhos de eficiência do novo sistema de tributação de bens e serviços, alinhado às melhores práticas internacionais, livre da cumulatividade e dos benefícios fiscais, e de administração muito mais simples, totalmente informatizada e integrada no território nacional.

O objetivo deste Detalhamento Metodológico é apresentar um exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS, que só serão conhecidas após o término da transição em 2033, quando estará em pleno vigor um sistema tributário muito mais eficiente do que o atual. Este exercício sugere que a alíquota-padrão ficaria dentro do intervalo e 25,45% a 27,00%, no cenário que incorpora os tratamentos diferenciados (favorecidos ou específicos) previstos no Substitutivo à PEC 45/2019 que foi aprovado na Câmara dos Deputados.

Feita a ressalva de que esses números não devem ser interpretados como as alíquotas que serão fixadas para o IBS e a CBS. Trata-se dos resultados de um exercício de simulação com o propósito de prover subsídios técnicos à tomada de decisão e que devem ser interpretados com cautela porque são condicionais às hipóteses sobre variáveis ainda desconhecidas, como a evolução do hiato de conformidade até 2033 e os parâmetros pendentes de definição pela futura legislação infraconstitucional. Caso a migração para o novo modelo seja mais exitosa e a legislação mais restritiva, as alíquotas de referência do IBS e da CBS deverão ficar abaixo deste intervalo de alíquotas.

2 DIRETRIZES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Existem poucos temas que se aproximam do consenso entre analistas tributários e, sem dúvida, um dos principais é a avaliação de que a tributação de bens e serviços no Brasil é uma das mais ineficientes do mundo. Um caminho para minorar boa parte dos problemas diagnosticados é promover uma reforma modernizadora que substitua cinco dos tributos atuais (ISS, ICMS, IPI e PIS/Cofins) por um sistema moderno baseado em dois pilares:

- i) um imposto geral do tipo IVA moderno – isto é, um imposto que incide sobre o valor adicionado com as seguintes características: base ampla, pleno aproveitamento de créditos, cobrança no destino e por fora, e poucas alíquotas e exceções –, com a possibilidade de ser flexibilizado para um sistema dual, onde há subdivisão federativa das competências tributárias entre um tributo do governo federal e outro dos governos subnacionais, desde que sejam harmonizados entre si; e
- ii) um imposto específico destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o Imposto Seletivo (IS).

A instituição deste novo sistema tributário, alinhado às melhores práticas internacionais, é o eixo central da Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019 (PEC 45/2019), que está em tramitação no Congresso Nacional. No início do ano de 2023, foi constituído o *Grupo de Trabalho sobre o Sistema Tributário Nacional*, sob coordenação do Deputado Reginaldo Lopes (PT/MG), com o propósito de analisar e debater a PEC 45/2019. As atividades do Grupo de Trabalho foram concluídas com a publicação de um Relatório com diretrizes para a reforma tributária, que foi aprovado pelos parlamentares da comissão. Dando sequência a este trabalho, o relator Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB) apresentou o Substitutivo à PEC 45/2019, o qual foi aprovado em dois turnos na Câmara dos Deputados, em votação concluída no dia 7 de julho de 2023, e remetido ao Senado Federal em 3 de agosto de 2023.¹

A reforma tributária aprovada na Câmara optou por uma versão dual do sistema de IVA moderno. Essa proposta prevê a criação de um tributo de competência da União, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e outro de gestão compartilhada entre Estados e Municípios, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Trata-se de uma solução engenhosa, apresentada originalmente no âmbito da PEC 110/2019, de iniciativa do Senado Federal, que busca compatibilizar

¹ No início, dois textos tramitaram no Congresso Nacional com propósitos semelhantes: a Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019 (PEC 45/2019) e a Proposta de Emenda Constitucional n. 110 de 2019 (PEC110/2019), conhecidas como Proposta da Câmara e Proposta do Senado, respectivamente. Desde a instituição da Comissão Mista da Reforma Tributária em 2020, iniciou-se um processo de ajuste e convergência dos dois textos, até culminar no Substitutivo à PEC 45/2019 que é um híbrido das duas propostas.

dois objetivos aparentemente contraditórios: simplicidade para os contribuintes e autonomia para os entes federados.

A simplicidade para o contribuinte fica assegurada porque a proposta prevê não somente que a CBS seja criada com as mesmas características do IBS, mas principalmente porque o IBS deverá ter gestão integrada e legislação uniforme aplicável em todo território nacional, com exceção da alíquota própria que cada ente poderá fixar por lei específica. É como se o IBS/CBS correspondesse a um único tributo para o contribuinte, mas que sob a ótica dos entes federados se desdobra nas três alíquotas federal (CBS), estadual (IBS-E) e municipal (IBS-M). Com isto, preserva-se a autonomia de gestão orçamentária de cada um dos entes federados: os três níveis de governo compartilham a base de cálculo do imposto, que será uniforme em todo o país, e cada um administra sua alíquota-padrão por legislação própria, com a peculiaridade de que essa alíquota deverá ser a mesma para bens e serviços consumidos dentro da localidade (exceto aqueles ressalvados nas hipóteses previstas na Constituição Federal).

Com o propósito de viabilizar uma migração segura, a proposta de Reforma Tributária prevê uma etapa preparatória e uma transição que começa em 2026 e se estende até 2033, quando se atingirá a vigência integral do novo modelo tributário. O cronograma previsto inclui um ano de teste (2026), uma transição mais rápida para a CBS (2027) e gradual para o IBS (2027 a 2033), conforme está ilustrado nas figuras 1 e 2.

FIGURA 1. Cronograma de transição da reforma tributária.



Fonte: Elaboração da SERT/MF a partir da redação final da PEC 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados.

FIGURA 2. Cronograma de substituição dos tributos atuais (ISS, ICMS, IPI e PIS/Cofins) pelos novos tributos (IS e IBS/CBS).



Fonte: Elaboração da SERT/MF a partir da redação final da PEC 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados.

A transição foi concebida prevendo um mecanismo de calibragem das alíquotas de referência do IBS e da CBS, que tem como objetivo assegurar a observância da diretriz de que não haverá aumento da carga tributária. A lógica de funcionamento deste mecanismo é relativamente simples: na medida em que os antigos tributos vão sendo eliminados, as alíquotas de referência do IBS e da CBS deverão ser majoradas no exato montante necessário para neutralizar a perda de arrecadação. O resultado é que, após a transição, a alíquota de referência da CBS convergirá para o valor exatamente necessário para repor a totalidade das receitas do IPI e do PIS/Cofins, em proporção do PIB e após deduzir as receitas do Imposto Seletivo. O mesmo raciocínio se aplica às alíquotas de referência do IBS para Estados e Municípios, que convergirão para os valores necessários para repor os totais de receitas do ICMS e do ISS em proporção do produto, respectivamente.

Essas alíquotas de referência serão fixadas e revisadas anualmente, com base em cálculo do Tribunal de Contas da União (TCU) – que se valerá de subsídios fornecidos pelos entes federativos e pelo Conselho Federativo do IBS –, e ajustadas para considerar o efeito sobre a arrecadação dos regimes diferenciados de tributação (favorecidos ou específicos). Sobre este último ponto, é importante esclarecer que a reforma tributária propõe reduzir muito o escopo das diferenciações de alíquotas e exceções ao regime geral, sem eliminá-los por completo.

Os tratamentos favorecidos permanecerão principalmente na forma de uma alíquota reduzida (40% da alíquota padrão) passível de ser aplicada sobre uma lista de bens e serviços, sendo que para alguns subitens dessa lista há a possibilidade de alíquota zero ou isenção. Ou seja, as centenas de hipóteses de favorecimentos de bens e serviços que existem hoje serão substituídas por três alíquotas (padrão, reduzida ou zero) e ainda submetidas aos requisitos adicionais de estarem listadas na Constituição Federal e serem uniformes no território nacional.

A Reforma Tributária também prevê a manutenção de alguns regimes favorecidos já presentes na Constituição Federal, a exemplo do Simples e da Zona Franca de Manaus, além de regimes de diferimento. Nesses regimes de diferimento, mantém-se a possibilidade de não contribuintes que vendem bens ou serviços, sobretudo produtores rurais, concederem crédito presumido aos adquirentes, com o objetivo de viabilizar a apropriação de créditos não aproveitados do IBS e da CBS. O favorecimento nesta situação se deve à postergação do recolhimento do imposto para os elos subsequentes da cadeia produtiva e não necessariamente à renúncia do imposto.

Outra natureza de diferenciação são os regimes específicos que, na versão preliminar do Substitutivo à PEC 45/2019, se restringiam aos bens ou serviços cujas peculiaridades dificultam ou não recomendam a apuração tradicional. É o caso da intermediação financeira que recebe tratamento diferenciado em todas as experiências de IVA moderno ao redor do mundo, devido à própria natureza deste tipo de serviço remunerado sob a forma de margem (isto é, a diferença entre um conjunto não individualizado de receitas e despesas) que coloca obstáculos à cadeia regular de créditos-débitos do IVA. Tal separação em relação aos regimes favorecidos tornava claro que a intenção dos regimes específicos era lidar com as especificidades de determinados bens ou serviços e não lhes conferir tratamento favorecido.

No entanto, a versão da PEC 45/2019 que foi aprovada na Câmara sofreu uma modificação para incluir mais um regime específico para uma lista de serviços relacionados genericamente com as atividades de turismo, os quais não enfrentam obstáculos técnicos que justifiquem o não enquadramento no regime geral de apuração do IVA. Neste caso isolado, o regime específico acabou ganhando contornos de um favorecimento. O quadro a seguir apresenta uma descrição sintética dos regimes diferenciados (favorecidos ou específicos).

QUADRO 1. Regimes diferenciados previstos na PEC 45/2019 aprovada na Câmara dos Deputados.

1. Alíquota reduzida (40% da alíquota padrão)	1.1. Serviços de educação e saúde.	Poderá ser alíquota zero da CBS para serviços de educação de ensino superior do Prouni.
	1.2. Dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.	Pode vir a ser alíquota zero do IBS/CBS.
	1.3. Serviços de transporte coletivo de passageiros (exceto aéreo e internacional).	Pode vir a ser isenção.
	1.4. Insumos típicos da agropecuária e produtos agropecuários <i>in natura</i> .	Será alíquota zero para produtos hortícolas, frutas e ovos, e, nos termos da lei complementar, para um rol mais amplo de produtos destinados à alimentação humana da Cesta Básica Nacional de Alimentos.
	1.5. Alimentos e produtos de higiene pessoal da cesta básica.	
	1.6. Produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades esportivas.	Pode ser alíquota zero da CBS para serviços beneficiados pelo Perse até 2027.
	1.7. Bens e serviços relacionados a segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética	
	1.8. Atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.	Pode vir a ser isenção ou alíquota zero do IBS/CBS.
2. Regimes favorecidos pré-existentes	2.1. Simples	As empresas ficarão com a opção entre manter a sistemática atual ou recolher o IBS/CBS no regime normal 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.
	2.2. Zona Franca de Manaus	Alterações nas regras do IBS/CBS, excepcionalizando incentivos tributários, e manutenção do benefício atual do IPI sobre produtos produzidos na região ou, caso a incidência do IPI seja extinta para algum destes produtos, substituição via Imposto Seletivo.
	2.3. Não incidência ou imunidade	Aplicam-se para: 1) prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e imagens de recepção livre e gratuita; 2) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e 3) serviços de partidos políticos; entidades sindicais; instituições sem fins lucrativos de saúde e educação; e entidades religiosas e templos de qualquer culto, incluindo suas organizações assistenciais e benfeiteiros; e 4) operações com os associados e entre sociedades cooperativas (desde que associadas para a consecução dos objetivos sociais).
3. Regimes de diferimento	Concessão de crédito presumido ao adquirente de bens e serviços fornecidos por: 1) produtor rural com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões, que opte por não ser contribuinte; 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; 3) pessoas físicas não contribuintes, no caso de bens móveis usados destinados à revenda; e 4) associados de sociedades cooperativas ou operações entre cooperativas (desde que associadas para a consecução dos objetivos sociais).	
4. Regimes específicos	4.1. Combustíveis e lubrificantes	Regime monofásico com alíquotas uniformes no território nacional, com possibilidade de diferenciação por produto e concessão de crédito ao adquirente (exceto distribuidores ou revendedores).
	4.2. Serviços de margem (financeiros, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos)	Hipóteses de alterações de alíquotas, regras de creditamento e base de cálculo ou até mesmo um regime cumulativo.
	4.3. Operações com bens imóveis	
	4.4. Serviços genéricos de turismo (hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, restaurantes e aviação regional)	
	4.5. Compras públicas	Pode ser não incidência do IBS/CBS, admitida a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, ou destinação integral da arrecadação ao ente federativo contratante.

3. METODOLOGIA DO EXERCÍCIO DE SIMULAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA

Conforme explicado na seção anterior, a proposta de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional (PEC 45/2019) não prevê a fixação das alíquotas dos novos tributos (IBS, CBS e IS) que irão substituir os tributos atuais (ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI). Ao contrário, o que ela faz é estabelecer uma garantia constitucional de que não haverá aumento da carga tributária e cria um mecanismo de calibragem das alíquotas de referência com o propósito alcançar este objetivo. Na medida em que progride a migração para o novo sistema de tributação de bens e serviços, as alíquotas de referência do IBS e da CBS serão revisadas anualmente visando à manutenção da carga tributária.

Assim, as alíquotas de referência funcionarão como uma espécie de alvos móveis que, somente após o término da transição programada para o ano de 2033, convergirão para os valores necessários para repor a totalidade da carga dos tributos atuais. Nesta ocasião, já estará em pleno vigor um sistema tributário radicalmente distinto. Não somente porque estará livre da cumulatividade e de outros problemas do sistema atual, mas também porque se planeja instituir um sistema de cobrança muito mais eficiente sobre uma legislação mais simples e uniforme no território nacional.

Antes disto, o máximo que se pode fazer é proceder um exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS, a partir de hipóteses sobre os parâmetros do sistema tributário que estará em vigor daqui a uma década. O objetivo deste Detalhamento Metodológico é justamente discutir estas hipóteses e apresentar os resultados de um exercício de simulação das futuras alíquotas de referência do IBS e da CBS.

A metodologia adotada neste exercício está dividida em dois procedimentos básicos. O primeiro corresponde à formulação de cenários hipotéticos que refletem as diretrizes estabelecidas para o novo sistema de tributação de bens e serviços. Isto passa por assumir hipóteses sobre variáveis desconhecidas como o grau de conformidade tributária que vigorará na nova estrutura administrativa e legislativa e o detalhamento dos regimes diferenciados ainda pendentes de regulamentação. O segundo procedimento é a adaptação do modelo do *Tax Gap*, construído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (SRFB/MF), para fins de simulação do potencial arrecadatório de cenários hipotéticos do IVA. Este modelo está amparado em uma metodologia consagrada internacionalmente e constitui uma ferramenta valiosa para avaliação de políticas tributárias.

Um esclarecimento necessário é que as hipóteses dos cenários hipotéticos foram formuladas pela SERT/MF e são de sua inteira responsabilidade. A participação dos técnicos da SRFB/MF, neste caso, se restringiu a fornecer informações complementares, que serviram de subsídios para a formulação de hipóteses. Coube ainda à equipe técnica da SRFB/MF desenvolver a adaptação do modelo do *Tax Gap* e estimar a alíquota-padrão de IVA compatível com os cenários fornecidos pela SERT/MF. O exercício de simulação foi realizado dentro do modelo desenvolvido pela SRFB/MF em código aberto na linguagem de programação *Python* e pode ser disponibilizado para fins de auditoria. A próxima subseção se dedica a descrever brevemente o modelo do *Tax Gap* e a subseção seguinte discute as hipóteses dos cenários hipotéticos de IVA que fundamentaram o exercício de simulação.

3.1 Adaptação do Modelo *Tax Gap*

A despeito de ter sido concebido para estimar o hiato tributário, o modelo do *Tax Gap* é uma ferramenta valiosa para a avaliação de políticas tributárias e que pode ser facilmente adaptada para fins de simulação do potencial arrecadatório de cenários hipotéticos do IVA. De maneira muito simplificada, o ponto-de-partida da abordagem do *Tax Gap* é estimar as bases de incidência de um imposto do tipo IVA, a partir de estatísticas macroeconômicas e registros fiscais de cada país. Sobre as bases de incidência, são aplicados dois conjuntos de regras tributárias para se chegar a duas estimativas de arrecadação:

- i) *Arrecadação Normativa* (ou nocional ideal) que é aquela que seria obtida por um IVA com alíquota uniforme, pleno aproveitamento de créditos e cumprimento perfeito das obrigações tributárias; e
- ii) *Arrecadação Potencial* que é a esperada sob as regras vigentes no país (alíquotas diferenciadas previstas na legislação, isenções, restrições ao aproveitamento dos créditos, regimes especiais, retenções na fonte etc.), admitindo-se cumprimento perfeito das obrigações tributárias.

O passo seguinte é flexibilizar a hipótese de cumprimento perfeito das obrigações tributárias, o que é feito pela comparação entre a estimativa de arrecadação potencial e a arrecadação efetivamente observada. De posse das três estimativas de arrecadação do IVA (normativa, potencial e efetiva), os dois componentes do hiato tributário podem ser calculados diretamente e definidos da seguinte maneira:

- i) *Hiato de política*: é a diferença entre a *arrecadação normativa* e a *arrecadação potencial* e busca mensurar o efeito das políticas tributárias vigentes sobre a arrecadação.
- ii) *Hiato de conformidade*: é a diferença entre a *arrecadação potencial* e a *arrecadação efetiva* e capta o efeito de fatores relacionados ao não cumprimento das obrigações tributárias (evasão, elisão, inadimplência e contencioso).

O modelo *Tax Gap* está amparado em uma metodologia consagrada internacionalmente e difundida por organismos multilaterais como o Fundo Monetário Internacional (FMI). Acontece que o modelo básico do FMI é insuficiente para lidar com a maior complexidade da tributação de bens e serviços no Brasil.² É o que ocorre, por exemplo, com o PIS/Cofins, caracterizado pela presença de um regime não-cumulativo (Lucro Real) com centenas de hipóteses de restrições ou presunções de crédito e que convive com dezenas de regimes especiais (Lucro Presumido, Simples etc.).

Por isto, a implementação do *Tax Gap* no Brasil exigiu um enorme esforço por parte dos técnicos da SRFB/MF tanto no sentido de desenvolver as adaptações necessárias no modelo básico quanto de construir estimativas das bases de tributáveis com um nível de granularidade suficiente para lidar com as complexidades típicas da tributação no país. O resultado do trabalho está publicado no sítio da SRFB/MF e impressiona não somente pelo rigor metodológico como também pelo alto grau de detalhamento das informações.³

² Para uma discussão metodológica mais geral sobre o *Tax Gap* do IVA e o modelo básico do FMI, ver Hutton (2017).

³ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins>.

No modelo *Tax Gap*, os contribuintes aparecem classificados em 231 tipologias, de acordo com os regimes de apuração do PIS/Cofins dentro de cada setor econômico. Por sua vez, os produtos por eles vendidos (importações ou produção nacional) ou adquiridos (bens ou serviços de consumo intermediário ou de capital) são enquadrados em mais 813 classes, que diferenciam as regras de tratamento tributário para cada tipo de produto. Totalizando-se 187.803 interações possíveis entre diferentes perfis de setores/regimes e produtos/tratamentos. Além disto, o modelo realiza um criterioso trabalho de detalhamento das regras tributárias atuais (isto é, os critérios de débitos e créditos aplicáveis em cada situação) e estimação das bases tributáveis pela combinação de múltiplas fontes (estatísticas macroeconômicas das contas nacionais, consultas primárias extraídas dos registros das notas fiscais eletrônicas e da escrituração contábil das empresas etc.).

Os pormenores destes procedimentos podem ser consultados nos relatórios metodológicos do Projeto *Tax Gap* (SRFB, 2020 e 2022). Para os propósitos imediatos deste Detalhamento Metodológico, o mais importante é destacar a diferença entre a abordagem convencional do *Tax Gap* e sua adaptação para fins de simulação do potencial arrecadatório em cenários hipotéticos do IVA.

QUADRO 2: Abordagens do Modelo *Tax Gap*.

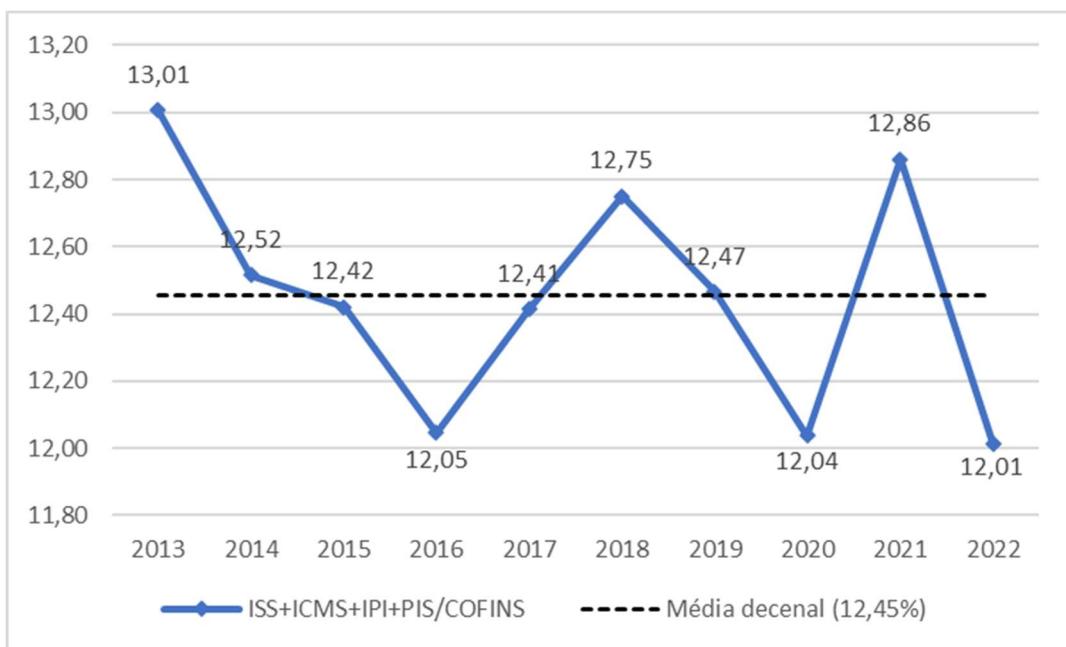
Abordagem	Etapa 1	Etapa 2
Convencional	Estimação da arrecadação potencial: sobre as estimativas de bases de cálculo, são aplicadas as alíquotas (exógenas) e demais regras do imposto atual.	Estimação do hiato de conformidade (endógeno): cálculo da diferença entre arrecadação potencial e arrecadação efetiva.
Simulação de alíquota neutra	Definição da meta de arrecadação potencial: soma da arrecadação efetiva desejada com uma hipótese de hiato de conformidade (exógeno)	Estimação da alíquota neutra do IVA (endógena): aplicação das regras tributáveis do cenário hipotético de IVA e calibração recursiva da sua alíquota-padrão até a arrecadação potencial convergir para sua meta.

Como se pode observar no esquema analítico descrito no quadro 2, as duas abordagens seguem lógicas distintas. Na abordagem convencional, o hiato de conformidade é calculado endogenamente pelo modelo, a partir das alíquotas e regras tributárias atuais que estão dadas. É uma lógica inversa à da simulação que admite uma hipótese exógena para o hiato de conformidade, entre outras hipóteses de um cenário hipotético de IVA, e então calcula endogenamente a alíquota-padrão necessária para alcançar o nível de arrecadação pré-estabelecido. É esta última abordagem que será utilizada no exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS.

3.2 Hipóteses para construção dos cenários hipotéticos de IVA

O objetivo do exercício de simulação é calcular a alíquota-padrão de um IVA compatível com o conjunto de diretrizes estabelecidas na proposta de reforma tributária (PEC 45/2019). A primeira dessas diretrizes estabelece que, na forma a ser definida em lei complementar, as alíquotas de referência do IBS e da CBS serão revisadas anualmente visando à manutenção da carga tributária. Caberá a esta lei definir o período-base para apuração da carga tributária e as respectivas fontes de informação. Para evitar arbitrariedades, optou-se por tomar como referência nas simulações a média arrecadada pelos tributos atuais (ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI) no decênio 2013-2022 de 12,45% do PIB, que foi calculada a partir das informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) dispostas na figura 3.

FIGURA 3. Soma da arrecadação dos tributos atuais em participação (%) do PIB, Brasil (2013-2022).



Fonte: Elaboração da SERT/MF a partir dos dados do Boletim de Estatísticas Fiscais do Governo Geral da STN. Disponíveis em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-trimestral-de-estatisticas-fiscais-do-governo-geral/2022/25>

A segunda hipótese necessária para fixação da meta de arrecadação potencial é o hiato de conformidade tributária (*compliance gap*). O ideal é que esta hipótese reflita a evolução esperada do hiato, após o período de transição, quando já estará em plena operação o novo sistema livre da cumulatividade e de muitas das complexidades existentes hoje.

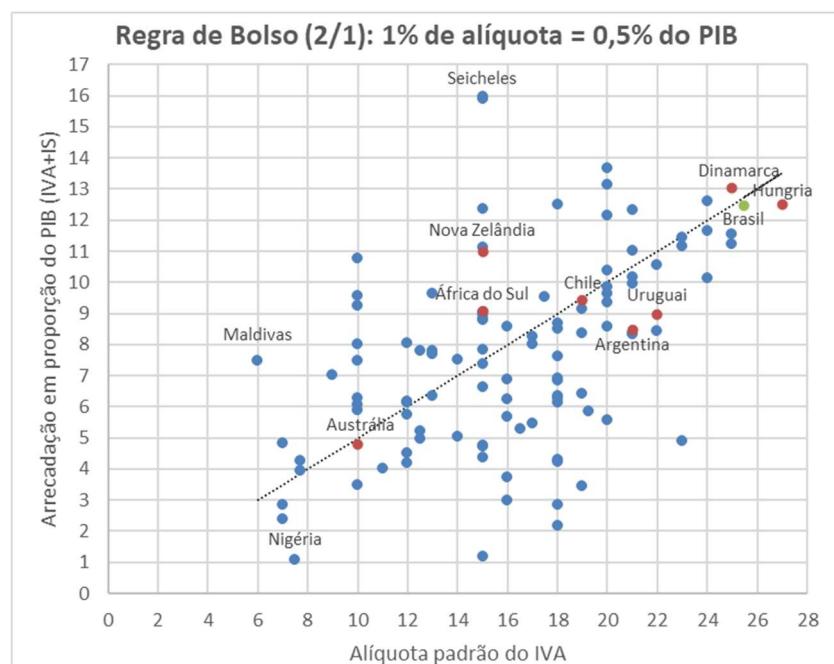
De fato, a principal motivação por trás da disseminação de IVAs modernos ao redor do mundo é que este imposto possui vantagens em relação às alternativas disponíveis, devido às suas propriedades de neutralidade em relação às decisões de produção e investimento das empresas e em relação ao comércio internacional, ao mesmo tempo em que provê menor incentivo à evasão tributária e maior incentivo à formalização. Diferentemente dos impostos cumulativos, a cadeia de débitos-créditos do IVA cria uma espécie de mecanismo de autocorreção no sentido de que, se por algum motivo as vendas entre as empresas nas etapas intermediárias da cadeia produtiva não forem registradas, o recolhimento de imposto nas etapas subsequentes compensará a arrecadação perdida. Este mecanismo gera um incentivo para que as empresas exijam que seus fornecedores se formalizem e recolham o IVA que lhes dará direito a um crédito tributário.

Para além das propriedades intrínsecas à não cumulatividade, há que se reconhecer que a proposta de Reforma Tributária planeja instituir um arcabouço tributário completamente novo com potenciais efeitos sobre o grau de conformidade tributária. Isto passa por uma legislação muito mais simples e uniforme no território nacional, assim como um sistema de cobrança totalmente informatizado e com previsão de generalização de práticas inovadoras de integração entre registros fiscais eletrônicos e meios de pagamento (por exemplo, o chamado *split payment*). Entre os prováveis impactos deste conjunto de transformações, cabe mencionar: o fechamento de brechas para práticas de planejamento tributário, a simplificação das obrigações acessórias e a redução dos litígios e do custo de conformidade. Todos esses impactos tendem a convergir no sentido de reduzir os determinantes do hiato de conformidade (isto é, os níveis de evasão, elisão, contencioso e inadimplência).

Por estes motivos, é razoável pressupor que o hiato de conformidade irá cair em relação ao atual, 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. A maior incerteza reside em torno do tamanho desta queda.

A saída encontrada para refletir esta incerteza foi adotar duas hipóteses alternativas para o tamanho do hiato que vigorará daqui a uma década e ancorá-las em uma experiência internacional mais próxima da brasileira. Para tanto, a figura seguinte mostra a relação entre a arrecadação e a alíquota-padrão do IVA em 111 países com informações disponíveis, além de uma estimativa hipotética para o Brasil. Entre todos esses países, a experiência que mais se aproxima é a da Hungria por se tratar de um país emergente que, tal como se propõe para o Brasil, arrecada em torno de 12,5% do PIB com o binômio IVA/IS.

FIGURA 4. Relação entre a alíquota-padrão do IVA e a soma da arrecadação do IVA e do IS: Países com informações disponíveis, 2020.



Fonte: Elaboração da SERT/MF a partir dos dados da OCDE.

De acordo com as estimativas do último relatório da Comissão Europeia (CE, 2022), o hiato de conformidade na Hungria alcançou o valor médio de 10,0% no biênio pré-pandemia (2018-2019).

Este valor foi então adotado como referência para o cenário que denominaremos “factível”. A hipótese implícita é a de que, em 2033, após a transição para o novo sistema, o hiato de conformidade do IVA no Brasil irá convergir para o atual patamar da Hungria. Diante da incerteza inerente a esta variável, foi incluído um cenário “conservador” que admite uma meta menos ambiciosa de hiato tributário em 15% no ano de 2033; isto é, 50% maior do que o cenário anterior.

Dadas as hipóteses de hiato, as metas de arrecadação potencial do novo sistema tributário se desdobram nos cenários “factível” e “conservador” que estão apresentados na tabela 1. Nesta tabela, as metas de arrecadação potencial estão expressas em valores nominais de 2018, que é o ano que será tomado como referência no exercício de simulação por corresponder à mais recente versão completa do modelo *Tax Gap*.⁴

TABELA 1. Metas de arrecadação potencial por cenários.

	Cenário factível		Cenário conservador	
	% PIB	R\$ bilhões	% PIB	R\$ bilhões
Arrecadação efetiva	12,45	872.251	12,45	872.251
Hiato de conformidade	1,38	96.917	2,20	153.927
Meta de arrecadação potencial	13,84	969.168	14,65	1.026.178

Fonte: Elaboração da SERT/MF.

A etapa seguinte do exercício de simulação consiste em definir os parâmetros de alíquotas e demais regras tributárias que refletem as diretrizes da Reforma Tributária. Antes disto, faz-se necessário esclarecer que, na fase atual de tramitação da PEC 45/2019, o que está sob discussão são as diretrizes constitucionais e, entre essas, a prerrogativa de uma legislação complementar que irá instituir o IBS e a CBS e detalhar os regimes diferenciados, a serem delimitados a partir de uma lista genérica previamente elencada na Constituição. Ou seja, os pormenores do formato do novo sistema tributário seguem em aberto, especialmente no caso dos regimes diferenciados. Por este motivo, o máximo que se pode fazer é, a partir das diretrizes gerais, traçar inferências ou admitir hipóteses simplificadoras para parâmetros pendentes de definição pela futura legislação infraconstitucional.

Outro esclarecimento necessário é que algumas diretrizes foram alteradas entre o Substitutivo Preliminar à PEC 45/2019 e a redação final aprovada pela Câmara dos Deputados e remetida à análise do Senado Federal. A versão preliminar continha um conjunto mais restrito de exceções à regra geral, que foi ampliado na versão final, sem modificar a diretriz que previne aumentos da carga tributária. Este pressuposto de estabilidade da carga tributária cria uma relação direta entre a alíquota-padrão de referência, que é aquela que incidirá sobre a maioria dos bens e serviços, e as exceções à regra geral: a alíquota-padrão terá de ser tão maior quanto maior for o alcance dos tratamentos favorecidos.

Para captar o efeito individual da inclusão dos favorecimentos sobre a alíquota-padrão, adotou-se uma abordagem incremental que começa com um cenário mais parcimonioso e depois

⁴ Os resultados do hiato tributário foram divulgados para os anos de 2015 a 2020. No entanto, as estimativas de bases tributáveis em 2019 e 2020 são baseadas em extrações de estatísticas das contas nacionais que as tornam mais imprecisas, conforme destacado no relatório metodológico (SRFB, 2022).

adiciona, um a um, os principais tratamentos favorecidos que foram acomodados na redação final. Na sequência iremos discutir os detalhes de parâmetros subjacentes aos respectivos cenários.

3.2.1. Cenário inicial: Alíquota uniforme

O exercício de simulação começará por um cenário com alíquota uniforme e sem restrições à apropriação de créditos para praticamente todos os contribuintes, que estão enquadrados no regime geral de apuração do IBS/CBS. Exceto dois tipos de exceções. Primeiramente, os contribuintes dos regimes favorecidos pré-existentes ou dos regimes específicos, que constavam da versão preliminar do Substituto à PEC 45/2019. Em segundo lugar, os produtos que provavelmente estarão sujeitos ao Imposto Seletivo.

Tais exceções foram modeladas da seguinte maneira:

1. Simples: regime cumulativo com uma alíquota sobre as vendas igual à média das alíquotas atuais dos tributos 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. Zona Franca de Manaus (ZFM): é o único dos regimes que não foi incorporado endogenamente pelo modelo. O ajuste é feito de maneira exógena somando-se a estimativa de gasto tributário à meta de arrecadação potencial. O valor do gasto tributário se divide em duas partes. A primeira é o diferencial de alíquota entre créditos e débitos do PIS/Cofins, que foi obtido do Demonstrativo de Gastos Tributários da SRFB/MF. Este valor foi somado ao valor de ajustes do ICMS no estado do Amazonas, extraído diretamente das escriturações fiscais das respectivas empresas que atuam na região da ZFM.
3. Não incidências ou imunidades constitucionais: admitiu-se saídas isentas e sem apropriação de créditos para organizações sindicais e associativas; livros, jornais e revistas (incluindo seus insumos de papéis); e serviços de rádio e televisão de recepção livre e gratuita.
4. Combustíveis: regime cobrado exclusivamente na produção, refino ou importação (monofásico) e que gera crédito para os adquirentes contribuintes (exceto nas atividades comerciais de revenda e distribuição). As alíquotas foram calibradas para refletir as regras de tributação projetadas para o ano 2024, tendo em vista que as legislações do PIS/Cofins e do ICMS passaram por mudanças recentes que alteraram muito a sistemática de tributação do setor.
5. Atividades financeiras: as receitas das atividades de margem (intermediação financeira, seguros etc.) foram separadas das demais atividades (tarifas, comissões e atividades auxiliares), juntamente com os respectivos consumos de bens e serviços intermediários ou de capital proporcionalmente ao peso das respectivas atividades no total das receitas financeiras. As demais atividades foram submetidas ao regime geral, com apropriação de crédito proporcional ao seu peso no total do setor de atividades financeiras. Para as atividades de margem, considerou-se um regime cumulativo com alíquota de saída calibrada para coincidir com a alíquota atual, sem conceder crédito e nem se apropriar de créditos proporcionalmente à sua representatividade no setor.

6. Operações com bens imóveis: modelado como um regime não cumulativo com uma parte das operações referentes às incorporações imobiliárias sujeita a uma alíquota especial, a qual tem correspondência no atual Regime Especial de Tributação (RET).
7. Compras públicas: foi aplicado um fator de redução de 40% da tributação nas compras públicas, como uma maneira simplificada de incorporar no modelo o fato de que uma parte dessas compras estará sujeita à alíquota zero e a outra parte à alíquota cheia (imunidade recíproca).
8. Imposto seletivo: integra a base de cálculo do IBS e da CBS e incide de maneira cumulativa sobre os tradicionais produtos do fumo e bebidas. As alíquotas foram calibradas para reproduzir a estimativa de excedente das alíquotas atuais (calculadas por fora). No caso das bebidas, 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. Neste 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).

Vale explicitar que o princípio norteador que guiou a parametrização desses regimes diferenciados é o pressuposto de que a arrecadação se manterá próxima à atual e, por simplicidade, em muitos casos, os regimes foram mantidos iguais ou semelhantes aos atuais. Isso não significa que o desenho de regime incluído no exercício de simulação será o que prevalecerá na futura lei complementar. No caso da intermediação financeira, por exemplo, o mais razoável é admitir que será desenhado um modelo mais eficiente do que o atual, com recuperação de créditos. Ainda não é possível prever os detalhes do futuro modelo e, por simplicidade e sem perda de generalidade, optou-se por modelar um regime cumulativo que incide sobre o *spread* bancário e reproduz o nível de arrecadação atual.

O mesmo tipo de incerteza se aplica à modelagem do Imposto Seletivo. A diretriz da PEC 45/2019 determina que incidirá sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. Porém, não se avança na delimitação do rol de bens e serviços que estarão sujeitos à incidência do imposto e muito menos das alíquotas aplicáveis. O próprio relatório do Substitutivo à PEC 45/2019 destaca que, a despeito das demandas pela definição prévia de critérios mais ou menos restritivos de incidência, a opção foi por manter a redação ampla e transferir as especificidades para a discussão infraconstitucional. Dessa forma, os diversos setores terão tempo de esclarecer suas particularidades e a legislação poderá ser alterada de acordo com a evolução do consumo da sociedade. Diante das incertezas, a escolha do exercício de simulação foi por restringir a incidência basicamente aos tradicionais produtos do tabaco e bebidas alcoólicas.

3.2.2. Cenários com alíquota reduzida de 50%

Os cenários subsequentes buscam captar o efeito da introdução da alíquota reduzida que, na versão preliminar do Substitutivo à PEC 45/2019, estava fixada em 50% da alíquota padrão. As demais exceções (regimes favorecidos pré-existentes ou regimes específicos) e o Imposto Seletivo são mantidos idênticos aos do cenário inicial. A diferença se deve à introdução da alíquota reduzida, de maneira sequencial, para os seguintes bens e serviços:

1. Produtos agropecuários *in natura*; insumos típicos agropecuários; e demais alimentos e produtos de higiene pessoal da cesta básica.
2. Serviços de educação privada.
3. Serviços de saúde privada.
4. Demais bens e serviços sujeitos à alíquota favorecida: medicamentos e dispositivos médicos; e serviços de transporte coletivo (urbano, semiurbano ou metropolitano).

Não custa enfatizar que caberá à legislação complementar definir os subitens, dentro dos itens genéricos listados na Constituição, que efetivamente estarão sujeitos às alíquotas reduzidas. Preliminarmente, optou-se por tomar como referência a atual legislação do PIS/Cofins para restringir os favorecimentos nos casos dos insumos e produtos agropecuários, cesta básica e medicamentos. Em contrapartida, os serviços de educação, saúde e transporte coletivo e os dispositivos médicos foram incluídos sem restrições dentro da classificação disponível no modelo do *Tax Gap*. Considerando-se o conjunto de bens e serviços que provavelmente receberão tratamento favorecido de alíquota reduzida, o resultado é um cenário que pode ser considerado uma aproximação razoável da versão preliminar do Substitutivo à PEC 45/2019.

3.2.3. Cenários com os favorecimentos introduzidos na redação final da PEC 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados

A redação final do Substitutivo à PEC 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados recebeu uma série de mudanças que ampliou o escopo dos tratamentos favorecidos. A primeira delas foi a redução da alíquota favorecida de 50% para 40% da alíquota-padrão. Uma segunda alteração foi a inclusão do dispositivo que cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos, nos termos da lei complementar que definirá os itens que comporão a cesta, sobre os quais as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.

Ademais, o texto final adicionou um regime específico, referente a serviços genericamente relacionados às atividades de turismo, e ampliou o escopo dos bens e serviços sujeitos à alíquota favorecida para contemplar segmentos mais amplos de transporte coletivo e de serviços culturais e esportivos. Estes favorecimentos remanescentes estão acrescentados nos cenários finais do exercício de simulação na seguinte sequência:

1. Redução da alíquota favorecida de 50% para 40% da alíquota-padrão: aplica-se à mesma lista prévia que inclui produtos e insumos agropecuários, cesta básica, serviços de educação e saúde, medicamentos e dispositivos médicos, e serviços de transporte coletivo (urbano, semiurbano ou metropolitano).
2. Alíquota zero para a Cesta Básica Nacional de Alimentos: arbitrou-se que metade da cesta básica do PIS/Cofins ficará sujeita à alíquota zero e a outra metade se mantém sob alíquota favorecida de 40% da alíquota-padrão.
3. Demais favorecimentos: introdução de um regime específico para serviços relacionados genericamente ao setor de turismo (exemplo: alojamento e alimentação), que considerou uma sistemática cumulativa, sem apropriação de crédito e nem transferência de créditos para os

adquirentes, e com uma alíquota sobre as vendas que coincide com a média das alíquotas atuais. Também foi ampliado o escopo da alíquota favorecida para alcançar: serviços culturais e esportivos (artes, cultura, cinematografia, música, esporte e recreação); e segmentos de transporte coletivo de passageiros intermunicipais e interestaduais (exceto aéreo).

Após considerar o conjunto dos tratamentos diferenciados (específicos ou favorecidos), chega-se a um cenário final que, dadas as inúmeras hipóteses implícitas, aproxima-se daquele previsto na redação final da PEC 45/2019, aprovada pela Câmara dos Deputados.⁵

4 RESULTADOS DO EXERCÍCIO DE SIMULAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA

A partir dos cenários hipotéticos definidos pela SERT/MF, os resultados do exercício de simulação foram estimados diretamente via modelo do *Tax Gap*. A modelagem propriamente dita ficou a cargo da equipe de técnicos da SRFB/MF, que conta com um modelo ancorado nas melhores práticas internacionais e flexível o suficiente para incorporar de maneira endógena o Imposto Seletivo e praticamente todo o conjunto de regimes diferenciados contemplados na PEC 45/2019. Para cada cenário hipotético de IVA, o modelo aplica as regras tributáveis, inclusive o Imposto Seletivo e os regimes diferenciados, e então calibra recursivamente a alíquota-padrão do IVA até a arrecadação potencial convergir para sua meta. Na prática, as alíquotas de referência do IVA resultantes são aquelas que repõem a arrecadação dos tributos atuais, após deduzir a arrecadação do Imposto Seletivo e ajustar o efeito dos regimes diferenciados.

As alíquotas-padrão de referência do exercício de simulação estão apresentadas nas tabelas 2 e 3. Os resultados iniciais indicam que, na ausência da alíquota diferenciada e dos demais favorecimentos incluídos no texto final, a alíquota-padrão ficaria no intervalo entre 20,7% e 22,0%, dependendo do cenário de hiato de conformidade (factível ou conservador). Na medida em que os tratamentos favorecidos vão sendo introduzidos, as alíquotas crescem gradualmente até acumularem um efeito adicional de quase 5 pontos percentuais (vide tabela 2). Com isto, os resultados de alíquota-padrão sobem para o intervalo de 25,45% a 27,00%.

⁵ Feita a ressalva de que itens específicos de menor impacto, que estarão sujeitos às alíquotas favorecidos, ainda não foram introduzidos. São eles: produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência (desde que não sejam dispositivos médicos); e atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística. Por outro lado, há itens que foram introduzidos sem restrições, a exemplo dos serviços de saúde e educação. Outro fator que contribui superestimar as alíquotas da CBS é o desenho do Imposto Seletivo, cuja base de incidência ficou restrita aos tradicionais produtos do tabaco e bebidas. Caso sua incidência seja mais ampla, a alíquota-padrão da CBS será menor. A hipótese implícita na modelagem é a de que o efeito dos itens irrestritos e da restrição de incidência do IS mais que compensa as omissões, de modo que as estimativas de alíquotas estejam conservadoramente superestimadas. Ademais, há regimes diferenciados não mencionados que estão implícitos na modelagem. O primeiro exemplo é o regime de diferimento que posterga o recolhimento do imposto para os elos subsequentes da cadeia produtiva. O segundo é o regime favorecido para bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética, o qual está implícito na modelagem das contas públicas.

TABELA 2. Resultados do exercício de simulação das alíquotas de referência do IBS e da CBS.

Cenário	Descrição	Cenário factível	Cenário conservador
A	Alíquota uniforme + Regimes pré-existentes + Regimes específicos + Imposto Seletivo	20,73	22,02
B	Cenário A + Alíquota reduzida de 50% para produtos agropecuários e da cesta básica	22,39	23,81
C	Cenário B + Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	22,71	24,14
D	Cenário C + Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	23,33	24,77
E	Cenário D + Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços	23,70	25,15
F	Cenário E + Alíquota reduzida de 40%	24,43	25,92
G	Cenário F + Alíquota zero para metade da cesta básica	25,10	26,62
H	Cenário G + Demais favorecimentos	25,45	27,00

Fonte: Elaboração do autor.

TABELA 3. Estimativas do efeito diferencial dos favorecimentos sobre a alíquota de referência do IBS/CBS.

Cenário	Descrição	Cenário factível	Cenário conservador
B	Alíquota reduzida de 50% para produtos agropecuários e da cesta básica	1,67	1,79
C	Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	0,32	0,32
D	Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	0,62	0,63
E	Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços	0,37	0,38
F	Alíquota reduzida de 40%	0,73	0,77
G	Alíquota zero para metade da cesta básica	0,67	0,70
H	Demais favorecimentos	0,35	0,38
H	Total	4,72	4,98

Fonte: Elaboração do autor.

Este intervalo de alíquotas, entre 25,45% no cenário factível e 27,00% no cenário conservador, configura uma aproximação que incorpora os tratamentos diferenciados (favorecidos ou específicos) previstos na redação da PEC 45/2019, aprovada pela Câmara dos Deputados. Um último alerta é que esses números não devem ser interpretados como as alíquotas que serão fixadas para o IBS e a CBS. Trata-se meramente dos resultados de um exercício de simulação com o propósito de prover subsídios técnicos à tomada de decisão e que devem ser interpretados com cautela porque são condicionais às hipóteses sobre variáveis ainda desconhecidas, como a evolução do hiato de conformidade até 2033 e os parâmetros pendentes de definição pela futura legislação complementar. Caso a migração para o novo modelo seja mais exitosa e a legislação mais restritiva, a alíquota de referência do IBS/CBS deverá ficar abaixo deste intervalo de alíquotas.

REFERÊNCIAS

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019.** Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>

COMISSÃO EUROPÉIA – CE. **VAT gap in the EU: Report 2022.** Luxemburgo: Serviço de Publicações da União Europeia, 2022. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>

GTRT – GRUPO DE TRABALHO DA REFORMA TRIBUTÁRIA. **Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a Analisar e Debater a PEC n. 45/2019.** Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2367930>

HUTTON, E. **The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation.** Washington, DC: FMI, 2017. (*Technical Notes and Manuals* 17/04) Disponível em:

<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/TNM/2017/tnm1704.ashx>

SRFB. **Metodologia de Estimativa do Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS – 2015 a 2019.** Brasília: Estudos Tributários, 2020. (Metodologia de Cálculo n.1/2020) Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins/metodologia-do-gap-tributario-pis-cofins.pdf>

_____. **Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS – 2015 a 2020.** Brasília: Estudos Tributários, 2022. (Relatório de Resultados n.1/2022) Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins/resultado-tax-gap-tributario-pis-cofins-2015-a-2020.pdf>