Março 2023

PREMISSAS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Visão do Setor de Comércio de Bens, Serviços e Turismo

CNC · Federações · Sindicatos · Sesc · Senac

Sistema Comércio

Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC)

Premissas de uma Reforma Tributária

Março 2023

Presidente: José Roberto Tadros

Vice-presidentes: 1º – Abram Abe Szajman, 2º – Luiz Carlos Bohn, 3º – Francisco Valdeci de Sousa Cavalcante. Darci Piana, Edison Ferreira de Araújo, José Aparecido da Costa Freire, José Marconi Medeiros de Souza, José Wenceslau de Souza Júnior, Marcelo Baiocchi Carneiro, Raniery Araújo Coelho, Sebastião de Oliveira Campos

Vice-presidente Administrativo: Antonio Florencio de Queiroz Junior

Vice-presidente Financeiro: Leandro Domingos Teixeira Pinto

Diretores: Abel Gomes da Rocha Filho, Aderson Santos da Frota, Alexandre Sampaio de Abreu, Ari Faria Bittencourt, Armando Vergílio dos Santos Júnior, Hélio Dagnoni, Idalberto Luiz Moro, Itelvino Pisoni, Ivo Dall'Acqua Júnior, José Lino Sepulcri, Kelsor Gonçalves Fernandes, Marcos Antônio Carneiro Lameira, Maurício Aragão Feijó, Maurício Cavalcante Filizola, Nadim Elias Donato Filho, Nilo Ítalo Zampieri Júnior, Rubens Torres Medrano

Diretores Administrativos: 1º – Marcelo Fernandes de Queiroz, 2º – Bernardo Peixoto dos Santos Oliveira Sobrinho

Diretores Financeiros: 1º – Ademir dos Santos, 2º – Ladislao Pedroso Monte

Conselho Fiscal: Carlos de Souza Andrade, Domingos Tavares de Sousa, Valdemir Alves do Nascimento

Gabinete da Presidência: Elienai Tavares Câmara (interino)

Diretoria-Geral Executiva: Simone de Souza Guimarães

Diretoria Jurídica e Sindical: Alain MacGregor

Diretoria de Economia e Inovação: Guilherme Mercês

Diretoria de Relações Institucionais: Nara de Deus

Consultor tributário: Gilberto Alavrenga

Capa e diagramação: Gecom

Revisão: Emiliano Tolivia

CNC - RIO DE JANEIRO
Av. General Justo, 307 - CEP: 20021-130
PABX: 21 3804-9200

CNC - BRASÍLIA
SBN Quadra 1 Bl. B - nº 14 - CEP: 70041-902
PABX: 61 3329-9500/3329-9501
www.portaldocomercio.cnc.org.br

SUMÁRIO

A IMPORTÂNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O SETOR TERCIÁRIO **04**

1 - RESUMO DAS PREMISSAS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA EVOLUCIONISTA **05**

2 - ASPECTOS ECONÔMICOS MAIS RELEVANTES **09**

2.1 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NO MUNDO **10**

2.2 NECESSIDADE DE EQUALIZAÇÃO DAS CONDIÇÕES SETORIAIS NA REFORMA TRIBUTÁRIA DESENVOLVIMENTISTA **12**

2.3 O PESO DO SETOR DE SERVIÇOS NA ECONOMIA **14**

3 - PREMISSAS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA EVOLUCIONISTA **18**

3.1 - SIMPLIFICAÇÃO - MELHORIA DO AMBIENTE DE NEGÓCIOS **19**

3.1.1. EFETIVA SIMPLIFICAÇÃO DO AMBIENTE TRIBUTÁRIO **19**

3.2. CARGA TRIBUTÁRIA ABSOLUTA E CARGA TRIBUTÁRIA SETORIAL **23**

4 - MAS SERÁ QUE A REFORMA TRIBUTÁRIA TERIA EFEITOS POSITIVOS? **25**

A importância da reforma tributária ***para o setor terciário***

Além de ser o maior empregador da economia, não apenas no Brasil, mas também nas principais economias de mercado, o setor terciário vem absorvendo participação crescente na geração de riqueza.

Dessa forma, a elevação na oneração desse setor tende a alocar estruturalmente, de forma menos eficiente, os recursos econômicos ao longo do processo produtivo.

A CNC entende que o ambiente tributário no Brasil precisa mudar o mais brevemente possível, pois o modelo atual dificulta a ampliação de investimentos, afasta as empresas estrangeiras, impossibilita o desenvolvimento pleno da livre iniciativa e prejudica a retomada da economia. Além disso, carece de segurança jurídica para prevalecer o empreendedorismo no País.

Esta Confederação, entidade maior do comércio de bens, serviços e turismo, apoia uma reforma que traga mudanças significativas para toda a cadeia produtiva e que permita ao Brasil ser mais competitivo e alinhado às melhores práticas internacionais. Além disso, defende a criação de faixas de alíquotas distintas para os diversos segmentos econômicos existentes no País, a manutenção do Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus, a isenção total para as entidades imunes e sem fins lucrativos, além de primar pelo cadastro unificado, nota fiscal eletrônica e guia de recolhimento padrão.

Os impostos sobre o consumo no Brasil já respondem pela maior parte da carga tributária, diferentemente do que é observado nos países desenvolvidos. Majorar ainda mais esses impostos agravaria esse quadro, com efeitos perversos sobre a alocação de recursos e a geração de empregos.

Uma reforma que não traga competitividade ao nosso País será muito prejudicial ao empresariado. Dessa forma, o presente documento apresenta a visão do comércio de bens, serviços e turismo a respeito da tão importante atualização tributária.

José Roberto Tadros
Presidente da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC)

1-Resumo das Premissas **de uma Reforma Tributária Evolucionista**

Simplificação
Melhoria do Ambiente de Negócios

UNIFICAÇÃO DE VÁRIOS TRIBUTOS

DIAGNÓSTICO: o Sistema Constitucional Tributário é composto por diversas espécies tributárias. As competências se dividem entre os entes da Federação e possuem, muitas vezes, bases similares de incidência.

POSICIONAMENTO: consolidação dos tributos atualmente incidentes sobre o consumo por um IVA (preferencialmente Dual), respeitando a autonomia financeira dos entes da Federação.

SIMPLIFICAÇÃO - PADRONIZAÇÃO DOS REGRAMENTOS

DIAGNÓSTICO: Atualmente, existem milhares de municípios e dezenas de estados com regramentos diversos, o que dificulta a atuação dos empreendedores.

POSICIONAMENTO: É fundamental a harmonização das legislações do IVA por meio da criação de uma entidade representativa dos entes, de forma similar a um Comitê Gestor, mas respeitando o pacto federativo (CF/88, Art. 60, § 4º, I).

SIMPLIFICAÇÃO - UNIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DIGNÓSTICO: os empresários precisam atualmente emitir documentos fiscais e obrigações acessórias, atendendo a diversos entes da Federação.

POSICIONAMENTO: faz-se necessária a unificação dos procedimentos, o que pode

ser feito, quanto às obrigações acessórias, pela utilização da Escrituração Fiscal Digital (EFD) como fonte única de informações e pela adoção de sistemas unificados de emissão de notas fiscais.

SIMPLIFICAÇÃO - CÁLCULO DOS TRIBUTOS "POR FORA"

DIAGNÓSTICO: a inclusão dos tributos em sua própria base é medida que onera o contribuinte e dificulta a compreensão da carga tributária.

POSICIONAMENTO: a cobrança dos tributos "por fora" é medida que simplifica e desonera a carga tributária. Os tributos, além de não poderem ser base deles mesmos, também precisam ser excluídos da base de incidência de outros tributos.

Carga Tributária Absoluta e Carga Tributária Setorial

MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA SETORIAL E DIREFENÇAS REGIONAIS

DIAGNÓSTICO: a instituição de uma alíquota única, conforme propostas de reforma tributária anteriores, irá criar distorções e inviabilizar o desenvolvimento de algumas atividades econômicas, além de acentuar a regressividade.

POSICIONAMENTO: a maioria dos países adota várias faixas para o IVA e admite isenções para os itens considerados indispensáveis. Como parâmetro, a Diretiva 2006/112/CE da OCDE orienta a existência das seguintes alíquotas: alíquota zero, alíquotas regionais, alíquotas reduzidas, alíquotas ordinárias e alíquotas temporárias. A adoção de medidas similares irá reequilibrar diferenças setoriais e regionais.

NÃO CUMULATIVIDADE PLENA

DIAGNÓSTICO: a não cumulatividade plena e ampla é prevista nas notas explicativas das propostas de Reforma Tributária até então apresentadas. Ocorre que, apesar das justificativas afirmarem que a observância da não cumulatividade será ampla, na leitura dos dispositivos não se tem a segurança necessária dessa interpretação.

POSICIONAMENTO: é fundamental que as propostas de Reforma Tributária considerem, principalmente, (i) a fruição incondicional dos créditos e (ii) a tomada de créditos de forma ampla.

SIMPLES NACIONAL – TRATAMENTO ADEQUADO

DIAGNÓSTICO: o legislador constitucional prevê "tratamento favorecido" para essas empresas do Simples Nacional (art. 170, IX, CR). Ocorre que, nas propostas apresentadas anteriormente, tais empresas teriam duas opções: quais sejam, não concederiam créditos ou teriam que aderir ao novo regime.

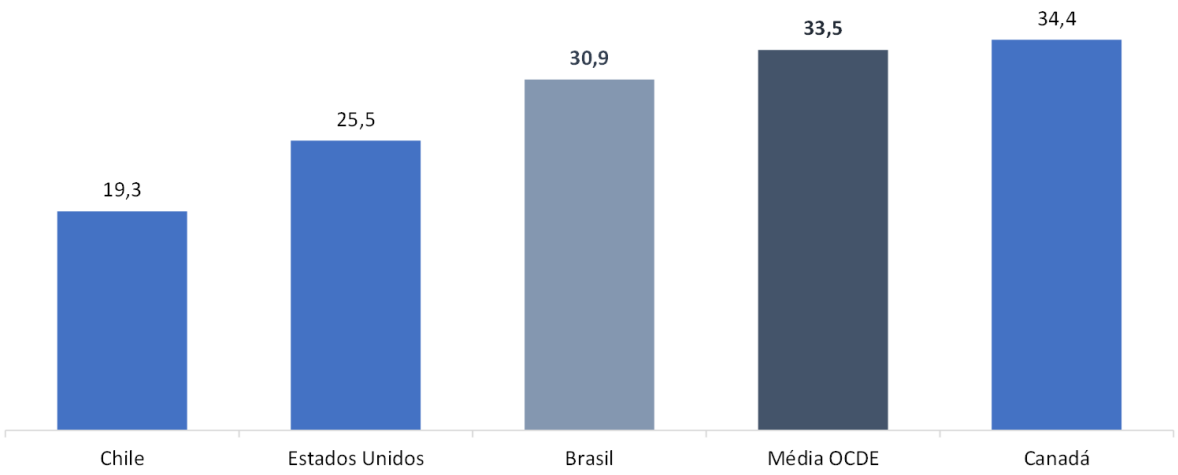
POSICIONAMENTO: o regime do Simples Nacional deverá ter as seguintes garantias: (i) manutenção do regime nos moldes atualmente aplicáveis e (ii) previsão expressa de garantia à tomada de crédito integral nas aquisições das empresas enquadradas no Simples Nacional.

2-Aspectos Econômicos **Mais Relevantes**

2.1 Carga Tributária no Brasil
e no Mundo

Em 2020, o Brasil possuía uma carga tributária equivalente a 34% do PIB, quase 10 pontos percentuais maior do que a média da América Latina e Caribe. O peso dos tributos no Brasil aproxima a carga tributária no País da média praticada pela OCDE, mas nos mantém muito distantes da carga tributária dos Estados Unidos (25% do PIB) e de outros países da América do Sul e Caribe.

QUADRO I - CARGA TRIBUTÁRIA EM 2020: BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS (participação % no PIB)



Fonte: RFB

O aumento na tributação tem como principal consequência transferir geração de riqueza do setor mais produtivo da economia para o menos produtivo (os setores privado e público, respectivamente). Uma reforma tributária que não traga competitividade ao nosso País será muito prejudicial ao empresariado. Portanto, não há espaço para o aumento da carga tributária brasileira.

Estudo divulgado pela Tax Foundation[2], organização sem fins lucrativos que atua há mais de 80 anos fazendo avaliações sobre impostos e coletando dados sobre tributos ao redor do mundo, mostrou que a adoção de uma alíquota de 25% para o futuro Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), a ser cobrado sobre o consumo no Brasil, seria uma das maiores do mundo.

Assim, ao adotar uma das maiores alíquotas de IVA no mundo, ocorrerá um agravamento do quadro atual de primazia da tributação sobre o consumo. Isso porque os impostos sobre o consumo no Brasil já respondem pela maior parte da carga tributária.

QUADRO II - COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SEGUNDO BASES DE INCIDÊNCIA (participação %)

Tipo de Base	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Renda	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,69%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%	23,92%
Folha de Salários	28,00%	27,39%	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%	25,52%
Propriedade	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%	4,87%
Consumo de Bens e Serviços	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%	44,02%
Trans. Financeiras	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%	1,67%
Outros Tributos	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%
Total	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Fonte: RFB

2 Disponível em https://taxfoundation.org/

2.2 Necessidade de equalização das condições setoriais na Reforma Tributária desenvolvimentista

Estudo realizado pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) constatou que as propostas de reforma tributária apresentam um elevado potencial de oneração da economia, em especial no setor de serviços.

Como exemplo, foi analisada a proposta de Criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), constante do Projeto de Lei 3.887/20, que unificaria PIS e Cofins, criando uma alíquota única de 12% em substituição às alíquotas de 3,65% do regime cumulativo e 9,25% do regime não cumulativo.

QUADRO III - APURAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL DA CBS PARA AS EMPRESAS DO LUCRO REAL DO SETOR DE SERVIÇOS

Resultados dos serviços empresariais não financeiros, por atividades - Brasil - 2020				
Especificação		Regime Atual (3,65%)	CBS (12,00%)	
			Débito	Crédito
Receita operacional líquida	1.796.281.343	65.564.269	215.553.761	-
Custo das mercadorias revendidas	33.871.345			4.064.561
Consumo intermediário	756.271.127			90.752.535
Valor adicionado	1.058.546.474			
Apuração		65.564.269	215.553.761 120.736.665	94.817.097
% da receita		3,65%		6,72%
CT CBS		6,19%		11,41%

Fontes: IBGE e CNC

A aplicação da alíquota de 12% da CBS para as empresas do Lucro Real implicaria em uma majoração média da CT de 84,15% para o setor de serviços. Pelos cálculos da CNC, a alíquota neutra da CBS para o setor de serviços deveria ser de 6,52%.

Dada a sistemática de apuração do IVA, a penalização dos serviços seria evidente, na medida em que esse setor, ao contrário dos demais, faz uso menos intensivo de insumos ao longo do processo de geração de valor. Sendo assim, o acúmulo de créditos tributários para o abatimento do imposto a ser pago pelas atividades terciárias se torna significativamente menor.

A tabela a seguir mostra o impacto em termos de carga tributária para todos os segmentos do setor de serviços. Em alguns deles, o aumento da carga tributária com a adoção da CBS pode chegar a 188%.

QUADRO IV - APURAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL DA CBS PARA AS EMPRESAS DO LUCRO REAL POR SEGMENTOS DO SETOR DE SERVIÇOS

Subsetor	Apuracão CBS	CT Atual	Apuração CT CBS	Majoração CBS	Consumo Interm./ROL
Seleção, agenciamento e locação de mão de obra	10,53%	4,07%	11,74%	188,51%	12%
Serviços para edificios e atividades paisagisticas	9,96%	4,35%	11,87%	172,81%	17%
Serviços de investigação, vigilância, segurança, e transporte de valores	9,62%	4,47%	11,79%	163,57%	19%
Compra, venda e aluguel de imóveis próprios	8,89%	4,56%	11,12%	143,66%	20%
Serviços de escritório e apoio administrativo	8,88%	4,82%	11,73%	143,20%	26%
Intermediação na compra, venda e aluguel de imóveis	8,85%	4,72%	11,44%	142,43%	26%
Serviços técnicos-profissionais	8,59%	4,99%	11,75%	135,29%	28%
Serviços auxiliares, financeiros, dos seguros e da previdência compleme	8,26%	5,07%	11,48%	126,33%	31%
Atividades de ensino continuado	8,22%	5,28%	11,89%	125,32%	30%
Agências de notícias e outros serviços de informação	8,22%	5,29%	11,92%	125,31%	31%
Serviços auxiliares da agricultura, pecuária e produção florestal	7,85%	5,33%	11,47%	115,15%	32%
Correio e outras atividades de entregas	7,64%	5,60%	11,72%	109,27%	36%
Serviços pessoais	7,62%	5,57%	11,64%	108,74%	35%
Atividades recreativas e culturais	7,30%	5,80%	11,61%	100,07%	38%
Aluguéis não imobiliários e gestão de ativos intangíveis não financeiros	7,29%	5,74%	11,46%	99,75%	30%
Manutenção e reparação de objetos pessoais e domésticos	7,23%	5,97%	11,83%	98,19%	29%
Tecnologia da informação	6,86%	6,18%	11,61%	87,88%	41%
Manutenção e reparação de equipamentos de informática e comunicaç	6,84%	6,29%	11,78%	87,41%	38%
Esgoto, coleta, tratamento, disposição de resíduos e recuperação de m	6,55%	5,82%	10,44%	79,38%	44%
Transporte rodoviário de passageiros	6,44%	6,51%	11,48%	76,48%	46%
Outros serviços prestados principalmente às empresas	6,34%	6,38%	11,09%	73,72%	46%
Serviços de alojamento	6,07%	7,07%	11,76%	66,32%	48%
Armazenamento e atividades auxiliares aos transportes	5,90%	6,66%	10,76%	61,52%	48%
Telecomunicações	5,65%	7,10%	10,99%	54,87%	49%
Edição e edição integrada à impressão	5,63%	7,39%	11,39%	54,17%	50%
Agência de viagens, operadores turísticos e outros serviços de turismo	5,50%	7,27%	10,96%	50,69%	54%
Transporte aquaviário	5,09%	8,09%	11,29%	39,52%	56%
Serviços de alimentação	5,01%	8,49%	11,65%	37,31%	56%
Serviços audiovisuais	4,82%	8,46%	11,18%	32,07%	60%
Transporte rodoviário de cargas	4,26%	9,88%	11,53%	16,64%	64%
Transporte aéreo	4,06%	10,33%	11,49%	11,24%	66%

Fonte: CNC

Naturalmente, entre os segmentos dos serviços, quanto menor a relação *consumo intermediário de insumo/geração de receitas,* maior tende a ser a majoração da tributação desse imposto na forma proposta. Assim, mesmo no segmento de serviços de transportes aéreos, na qual essa relação é relativamente elevada (66%), haveria majoração de 11,24%.

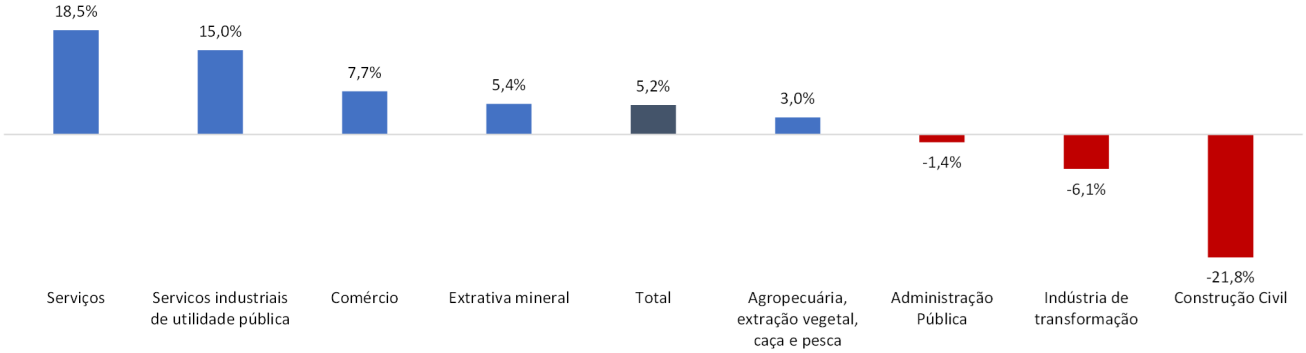
Por outro lado, segmentos como seleção e agenciamento de mão de obra e prestação de serviços para edifícios e atividades paisagísticas sofreriam majorações de 188,51% e 177,81%, respectivamente.

Ressalte-se que, além de ser o maior empregador da economia, não apenas no Brasil como também nas principais economias de mercado, o setor terciário vem absorvendo participação crescente na geração de riqueza. Dessa forma, a elevação na oneração desse setor tende a alocar estruturalmente, de forma menos eficiente, os recursos econômicos ao longo do processo produtivo.

2.3 O peso do setor de serviços na economia

Como demonstração da necessidade de equalização da reforma tributária do ponto de vista setorial, é importante analisar o impacto do setor de serviços na economia e, principalmente, na geração de empregos. Então, inicialmente, é fundamental observar a absorção e evolução da empregabilidade desse setor ao longo do tempo, conforme demonstra o quadro abaixo.

QUADRO V - VARIAÇÃO % DA FORÇA DE TRABALHO FORMAL SEGUNDO SETORES DA ECONOMIA ENTRE 2011 E 2021



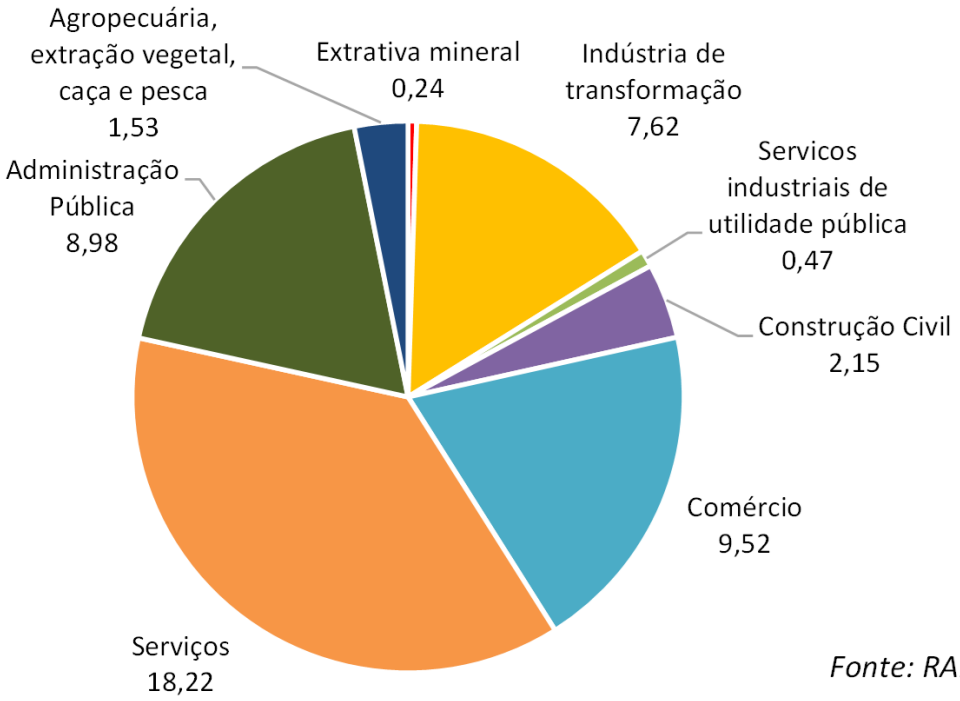
Fonte: RAIS

• Entre 2011 e 2021, a força de trabalho no setor de serviços cresceu 3,5 vezes acima da média do mercado formal.

• Em 2021, o setor de serviços respondeu por 37% do emprego formal no País. Há 10 anos, eram 33%.

• Em 2022, o setor de serviços respondeu por 56% do saldo formal de vagas criadas no Brasil.

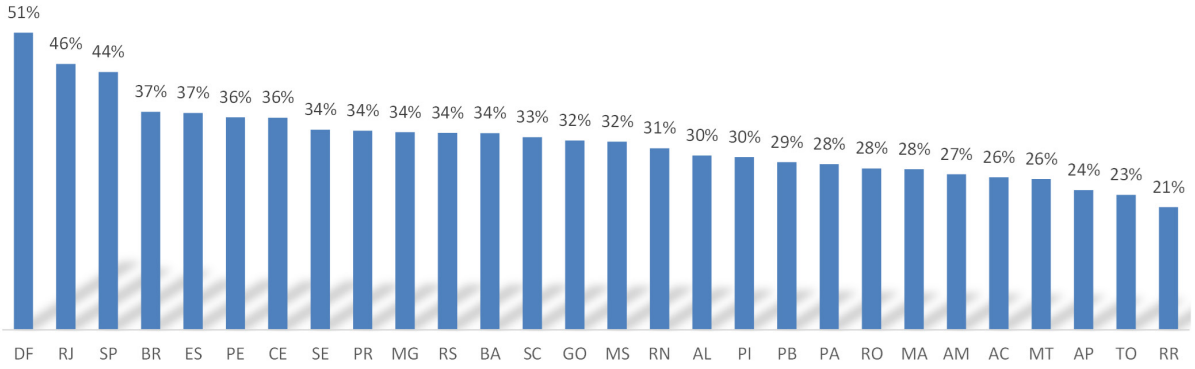
QUADRO VI - FORÇA DE TRABALHO FORMAL EM 2021 SEGUNDO SETORES DA ECONOMIA (milhões de postos)



Fonte: RAIS

Outro ponto que merece destaque se refere à força da atividade de serviços em regiões e municípios brasileiros, o que será apresentado nos quadros a seguir.

QUADRO VII - PARTICIPAÇÃO DO SETOR DE SERVIÇOS NA FORÇA DE TRABALHO, SEGUNDO UNIDADES DA FEDERAÇÃO EM 2021 (% em relação ao total)

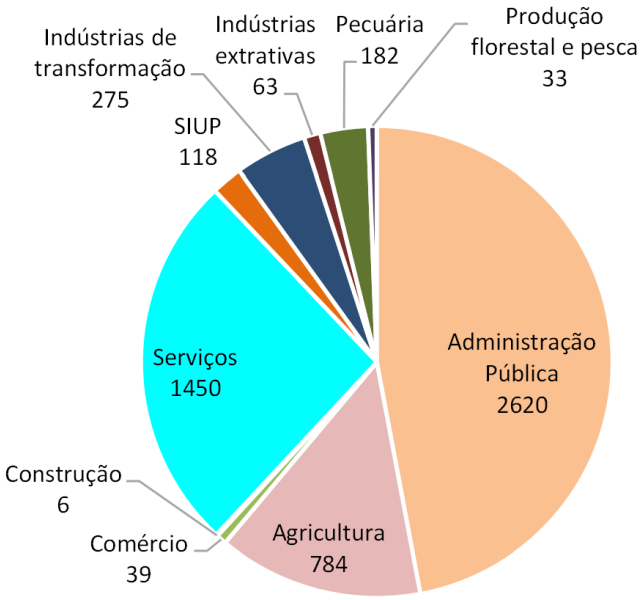


Fonte: RAIS

• Dos 5.570 municípios brasileiros, 1.450 têm o setor de serviços como principal atividade econômica.

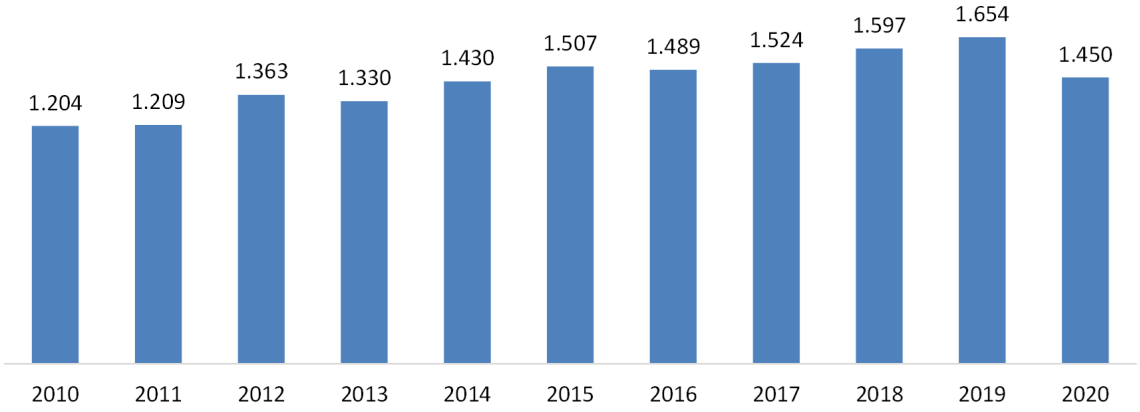
• Considerando apenas o setor privado, os serviços são a principal atividade econômica em 49% dos municípios brasileiros.

QUADRO VIII - QUANTIDADE DE MUNICÍPIOS SEGUNDO PRINCIPAL ATIVIDADE ECONÔMICA EM 2020 (municípios)



Fonte: IBGE

QUADRO IX - QUANTIDADE ANUAL DE MUNICÍPIOS TENDO SERVIÇOS COMO PRINCIPAL ATIVIDADE ECONÔMICA (municípios)



Fonte: IBGE

3-Premissas de uma **Reforma Tributária Evolucionista**

Passamos a analisar as premissas que, na perspectiva da Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), precisam estar presentes em uma Reforma Tributária Evolucionista.

3.1 Simplificação
Melhoria do Ambiente de Negócios

Os contribuintes se deparam diariamente com problemas relativos à complexidade do sistema tributário nacional. A realização dessas medidas deve considerar, então, as seguintes premissas:

3.1.1. EFETIVA SIMPLIFICAÇÃO DO AMBIENTE TRIBUTÁRIO

A - UNIFICAÇÃO DE VÁRIOS TRIBUTOS

DIAGNÓSTICO: o Sistema Constitucional Tributário é composto por diversas espécies tributárias, cujas competências se dividem entre os entes da Federação e possuem, muitas vezes, bases diferentes de incidência. Ao todo, entre impostos federais, estaduais, municipais, taxas e contribuições, o Brasil conta com dezenas de tributos vigentes.

Especificamente no que tange aos tributos incidentes sobre consumo, é possível verificar ao menos cinco com esta repercussão. São eles: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviços (ISS), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Esse intrincado emaranhado de siglas, que muitas vezes compartilham a mesma hipótese de incidência, embora com naturezas diversas, é um complicador na evolução

da atividade empresarial no Brasil.

POSICIONAMENTO: é fundamental a simplificação radical do sistema tributário com a substituição dos principais tributos sobre o consumo, quais sejam, ISS, ICMS, IPI, PIS/Pasep, Cofins, Cide-combustíveis e IOF, por um IVA Dual.
Existe uma convergência das atuais propostas de reforma tributária em curso, visto que pretendem substituir todos os tributos atualmente incidentes sobre o consumo por um IVA (que poderá ser dual) e um Imposto Seletivo.

Comparativamente, o modelo do IVA Dual seria mais adequado, pois o IVA unificado pode representar violação ao pacto federativo, com expressiva redução da autonomia financeira de estados e municípios, na medida em que a tributação será concentrada na União e a repartição de receitas também, o que pode gerar desequilíbrio nas políticas fiscais.

Assim, na estruturação dos tributos fruto da consolidação dos atuais existentes, é importante que sejam aproveitados conceitos já maduros e debatidos pela jurisprudência, tais como circulação física e jurídica de mercadorias.

B - HARMONIZAÇÃO DOS REGRAMENTOS DOS TRIBUTOS COBRADOS PELOS ENTES DA FEDERAÇÃO:

DIAGNÓSTICO: a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. Sendo assim, existem milhares de municípios e dezenas de estados com regramentos diversos, o que dificulta a atuação dos empreendedores.

Então, nesse cenário em que cada estado e cada município possuem regramentos próprios com peculiaridades que dificultam a atuação dos empresários, as empresas são limitadas ou extremamente oneradas na sua atuação por dificuldades no entendimento das diversas legislações tributárias.

POSICIONAMENTO: respeitado o princípio irrenunciável do Pacto Federativo, é necessária a busca de uma medida que resguarde a autonomia financeira dos entes federativos, mas que realize uma padronização dos regramentos do IVA cobrados pelos entes da Federação.

Uma medida que tem se mostrado eficiente é a criação de um comitê para gestão das normas de tributação, como ocorre com o Comitê Gestor do Simples Nacional, cuja competência está prevista nos dispositivos da Lei Complementar 123/06.

Na implantação dessas medidas, é importante ressaltar que a sua adoção deverá ocorrer sem a redução da autonomia financeira dos entes, o que fere frontalmente o Pacto Federativo (CF/88, Art. 60, § 4º, I).

C - ADOÇÃO DE SISTEMA UNIFICADO PARA EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E DIMINUIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DIAGNÓSTICO: além da notória complexidade tributária, a emissão de documentos fiscais para suportar as operações e o preenchimento das declarações (obrigações acessórias) é um obstáculo à conformidade tributária.

No que se refere às obrigações acessórias, atualmente, existem obrigações fiscais federais que comportam em sua integralidade as informações referentes aos tributos estaduais e municipais.

Assim, a Escrituração Fiscal Digital (EFD), por exemplo, contém todos os livros fiscais do ICMS, IPI, PIS, Cofins e ISS. Dessa forma, a exigência de declarações pelos estados e pelos municípios da federação, além de gerar retrabalhos, acarreta risco de conflitos e autuações por conta de possíveis redundâncias decorrentes de diferentes leituras de uma mesma informação, realizadas por diferentes sistemas.

Em relação à emissão de documentos fiscais, a coexistência de vários sistemas dificulta não só os prestadores ou vendedores, mas também aqueles que são adquirentes, na medida em que o controle dessas informações requer um controle extraordinário, principalmente no caso de atividades que englobem vários estados ou municípios.

POSICIONAMENTO: no que se refere às obrigações acessórias, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) contém todas as informações dos tributos sobre consumo e, por isso, deve ser utilizada como fonte única de informações para todos os fiscos. Tal medida irá diminuir os custos operacionais e, ainda, divergências no preenchimento de vários sistemas.

Quanto ao sistema unificado de emissão de documentos fiscais, a adoção de um sistema unificado para todos os entes é medida eficiente para a atividade econômica. Como exemplo, cabe citar a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, cuja implantação está em andamento, mas que ainda não atingiu todos os municípios brasileiros. A necessidade de uniformização desses procedimentos para todo o IVA é fundamental para uma reforma desenvolvimentista.

D - CÁLCULO DOS TRIBUTOS "POR FORA"

DIAGNÓSTICO: a inclusão dos tributos em sua própria base é medida que onera o contribuinte e dificulta a compreensão da carga tributária.

Como exemplo, temos o ICMS, cujo cálculo é estipulado "por dentro", visto que integra a base de cálculo do imposto o "montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle", na forma do artigo 13, § 1º, da Lei Complementar 87/96. Ressalte-se que, em que pese a oneração e dificuldade de mensuração da carga tributária, o Supremo Tribunal Federal entendeu por constitucional tal dispositivo, sendo então adequada a cobrança de tributos por dentro (Tema 214 – RE 582461).

POSICIONAMENTO: a cobrança dos tributos "por fora" é medida que simplifica e desonera a carga tributária. Tal ponto tem sido reconhecido como medida importante pelas propostas de reformas anteriores e precisa ser mantido. Ressalte-se que os tributos, além de não poderem ser base de incidência deles mesmos, também precisam ser excluídos da base de incidência de outros tributos, a fim de que não haja tributação sobre riqueza que não é do contribuinte.

3.2 Carga Tributária Absoluta
e Carga Tributária Setorial

A - UNIFICAÇÃO DE VÁRIOS TRIBUTOS

O Brasil possui uma carga tributária sobre o PIB de aproximadamente 34%, quase 10 pontos percentuais maior do que a média da América Latina e do Caribe. Com 34% do PIB, estamos próximos da média da OCDE, mas muito distantes dos nossos vizinhos, e isso inclui os Estados Unidos (24% do PIB) . Uma reforma tributária que não traga competitividade ao País será muito prejudicial ao empresariado.

No que se refere à tributação sobre o consumo, a das empresas é dividida da seguinte forma:

QUADRO X - DISTRIBUIÇÃO DE EMPRESAS POR REGIME TRIBUTÁRIO E ALÍQUOTA DE TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

		PIS COFINS		ICMS		IPI		ISS	
Regime Tributário	Numero de Empresas	Regime	Aliquota ordinária	Regime	Aliquota Ordinária***	Regime	Aliquota****	Regime	Aliquota
Lucro Real	1,40%	Não Cumulativo	9,25%	Não Cumulativo	18%	Não Cumulativo	10%	Cumulativo	5%
Lucro Presumido	7,32%	Cumulativo	3,65%	Não Cumulativo	18%	Não Cumulativo	10%	Cumulativo	5%
Simples Nacional**	89,41%	Cumulativo	0,62% - 6,10%	Cumulativo	1,36% - 4,70%	Cumulativo	0,34% - 10,50%	Cumulativo	2% a 5%

*Os demais regimes são residuais
**Compreende Simples Nacional e MEI - As aliquotas efetivas foram obtidas por meio de simulações
***Compreende as aliquotas médias dos estados
****Considerada a média das alíquotas

Como se vê, existem diferentes formas de tributação das empresas. Elas se adequam às diferentes realidades econômicas dos empreendedores.

Considerando o quadro acima, algumas observações precisam ser realizadas:

• O regime do Lucro Real é o único que contempla PIS, Cofins, ICMS e IPI no regime não cumulativo.

• Para as empresas do Lucro Real, o PIS/Cofins adota um regime não cumulativo, mas com alíquotas quase três vezes superiores à alíquota cumulativa.

• Assim, as empresas do Lucro Real, passam a ter a alíquota de 9,25% em comparação à alíquota cumulativa de 3,65% adotada pelas empresas do Lucro Presumido.

Constata-se, então, quase todas as empresas (96%) adotam alíquotas menores e cumulativas em detrimento da opção por alíquotas não cumulativas, porém, superiores.

4-Mas será que a **Reforma Tributária teria efeitos positivos?**

Estudos realizados pela CNC constataram que as propostas anteriores de reforma oneravam significativamente a maioria dos setores da economia.

Como exemplo, foi analisada a proposta de Criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), constante do Projeto de Lei 3887/20, que unificava PIS e Cofins, criando uma alíquota única de 12% em substituição às alíquotas de 3,65% do regime cumulativo e 9,25% do regime não cumulativo.

Vejamos o quadro abaixo.

QUADRO XI - APURAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL DA CBS PARA AS EMPRESAS DO LUCRO REAL POR SEGMENTOS DO SETOR DE SERVIÇOS

Subsetor	Apuração CBS	CT Atual	Apuração CT CBS	Majoração CBS	Consumo Interm./ROL
Seleção, agenciamento e locação de mão de obra	10,53%	4,07%	11,74%	188,51%	12%
Serviços para edifícios e atividades paisagísticas	9,96%	4,35%	11,87%	172,81%	17%
Serviços de investigação, vigilância, segurança, e transporte de valores	9,62%	4,47%	11,79%	163,57%	19%
Compra, venda e aluguel de imóveis próprios	8,89%	4,56%	11,12%	143,66%	20%
Serviços de escritório e apoio administrativo	8,88%	4,82%	11,73%	143,20%	26%
Intermediação na compra, venda e aluguel de imóveis	8,85%	4,72%	11,44%	142,43%	26%
Serviços técnicos-profissionais	8,59%	4,99%	11,75%	135,29%	28%
Serviços auxiliares, financeiros, dos seguros e da previdência compleme	8,26%	5,07%	11,48%	126,33%	31%
Atividades de ensino continuado	8,22%	5,28%	11,89%	125,32%	30%
Agências de notícias e outros serviços de informação	8,22%	5,29%	11,92%	125,31%	31%
Serviços auxiliares da agricultura, pecuária e produção florestal	7,85%	5,33%	11,47%	115,15%	32%
Correio e outras atividades de entregas	7,64%	5,60%	11,72%	109,27%	36%
Serviços pessoais	7,62%	5,57%	11,64%	108,74%	35%
Atividades recreativas e culturais	7,30%	5,80%	11,61%	100,07%	38%
Aluguéis não imobiliários e gestão de ativos intangíveis não financeiros	7,29%	5,74%	11,46%	99,75%	30%
Manutenção e reparação de objetos pessoais e domésticos	7,23%	5,97%	11,83%	98,19%	29%
Tecnologia da informação	6,86%	6,18%	11,61%	87,88%	41%
Manutenção e reparação de equipamentos de informática e comunicaç	6,84%	6,29%	11,78%	87,41%	38%
Esgoto, coleta, tratamento, disposição de resíduos e recuperação de m	6,55%	5,82%	10,44%	79,38%	44%
Transporte rodoviário de passageiros	6,44%	6,51%	11,48%	76,48%	46%
Outros serviços prestados principalmente às empresas	6,34%	6,38%	11,09%	73,72%	46%
Serviços de alojamento	6,07%	7,07%	11,76%	66,32%	48%
Armazenamento e atividades auxiliares aos transportes	5,90%	6,66%	10,76%	61,52%	48%
Telecomunicações	5,65%	7,10%	10,99%	54,87%	49%
Edição e edição integrada à impressão	5,63%	7,39%	11,39%	54,17%	50%
Agência de viagens, operadores turísticos e outros serviços de turismo	5,50%	7,27%	10,96%	50,69%	54%
Transporte aquaviário	5,09%	8,09%	11,29%	39,52%	56%
Serviços de alimentação	5,01%	8,49%	11,65%	37,31%	56%
Serviços audiovisuais	4,82%	8,46%	11,18%	32,07%	60%
Transporte rodoviário de cargas	4,26%	9,88%	11,53%	16,64%	64%
Transporte aéreo	4,06%	10,33%	11,49%	11,24%	66%

Fonte: CNC

Como se vê, tomando por base a proposta de criação da CBS, a Carga Tributária do setor de serviços poderá ser majorada em até 180%. Assim, quanto menor a participação do consumo de insumos ao longo do processo produtivo, maior tende a ser a majoração da CBS.

E, assim, a instituição de uma alíquota única, conforme propostas de reforma tributária anteriores, irá criar distorções e inviabilizar o desenvolvimento de algumas atividades econômicas, além de acentuar a regressividade. Dessa forma, é necessária uma adequação das cargas tributárias dos diversos setores da economia com as suas realidades, o que somente a variação de alíquotas permite.

Considerando as informações acima, cabe ressaltar pontos importantes a seguir:

Como se vê, tomando por base a proposta de criação da CBS, a Carga Tributária do setor de serviços poderá ser majorada em até 180%. Assim, quanto menor a participação do consumo de insumos ao longo do processo produtivo, maior tende a ser a majoração da CBS.

E, assim, a instituição de uma alíquota única, conforme propostas de reforma tributária anteriores, irá criar distorções e inviabilizar o desenvolvimento de algumas atividades econômicas, além de acentuar a regressividade. Dessa forma, é necessária uma adequação das cargas tributárias dos diversos setores da economia com as suas realidades, o que somente a variação de alíquotas permite.

Considerando as informações acima, cabe ressaltar pontos importantes a seguir:

A - MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA SETORIAL E DIFERENÇAS REGIONAIS

DIAGNÓSTICO: a instituição de uma alíquota única de referência na forma pretendida pelos projetos de reforma em curso cria distorções que podem inviabilizar o desenvolvimento de determinadas atividades econômicas e acentuar a regressividade, já tão concentrada na tributação do consumo.

Segundo dados do IBGE, o setor de serviços corresponde a 70% da economia. Por isso, uma reforma que onere o setor de serviços irá gerar uma significativa diminuição da capacidade desse setor de criar empregos formais, o que é muito preocupante.

Estudos anteriores elaborados pela CNC detectaram que as propostas de majoração do PIS/Cofins com sua conversão em CBS, cuja alíquota proposta salta de 3,65% para 12%, gerariam um aumento de até 180% da carga tributária do setor de serviços. Nesses casos, a aplicação da alíquota de 12% da CBS para as empresas do Lucro Real implicaria em uma majoração média da CT de 84,15% para o setor de serviços. A alíquota neutra da CBS deveria ser de 6,52%. Vejamos:

QUADRO XII - APURAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL DA CBS PARA AS EMPRESAS DO LUCRO REAL DO SETOR DE SERVIÇOS

Resultados dos serviços empresariais não financeiros, por atividades - Brasil - 2020				
Especificação		Regime Atual (3,65%)	CBS (12,00%)	
			Débito	Crédito
Receita operacional líquida	1.796.281.343	65.564.269	215.553.761	-
Custo das mercadorias revendidas	33.871.345			4.064.561
Consumo intermediário	756.271.127			90.752.535
Valor adicionado	1.058.546.474			
Apuração		65.564.269	215.553.761 120.736.665	94.817.097
% da receita		3,65%		6,72%
CT CBS		6,19%		11,41%

Fontes: IBGE e CNC

Os empresários já enfrentam muitas dificuldades atualmente e qualquer medida que aumente a carga tributária irá gerar desestímulo ao investimento e informalidade, o que é muito ruim para a economia do País, principalmente para a geração de empregos formais.

Outro ponto a ser observado é que, em um país com dimensões continentais, a necessidade de alíquotas que se adequem às realidades e vocações regionais é um ponto que merece atenção.

A Zona Franca de Manaus e as Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs), por exemplo, são mecanismos eficientes para estimular o desenvolvimento de determinadas regiões de nosso País. Por isso, medidas que modifiquem tais incentivos poderão gerar uma fuga dos investimentos e das atividades empresariais das respectivas regiões, colocando em grande risco sua sustentabilidade.

POSICIONAMENTO: as propostas anteriores de Reforma Tributária consideravam a existência de uma única alíquota de IVA, sem observarem a necessidade de adequação a realidades distintas.

Nenhum empresário suporta a preterida majoração da carga tributária. Em vista dessas questões, faz-se necessária uma parametrização que somente a variação de alíquotas permite, a fim de que sejam consideradas a essencialidade do item e a capacidade contributiva daquela atividade.

Nesse ponto, vale enfatizar que a maioria absoluta dos países que adota essa forma de tributação sobre valor agregado tem alíquotas variadas (de duas a quatro faixas, em média) e admitem isenções para os itens considerados indispensáveis.

Como parâmetro, cabe mencionar a Diretiva 2006/112/CE — O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado da União Europeia, que estipula alíquotas:

i. Alíquota zero: é utilizada por vários países como forma de incentivar ou facilitar o consumo de serviços ou bens em consonância com políticas públicas locais.
ii. Alíquotas regionais: existe a previsão de alíquotas reginais com o intuito de fomentar ou equalizar desigualdades regionais, como a previsão de redução de 20% para algumas ilhas gregas.
iii. Super-reduzidas: essas alíquotas podem chegar a 2,1% na França, por exemplo, ou a 4% na Itália.
iv. Reduzidas: podem ser de 5% na Croácia, Malta, Hungria, dentre outros, a 18% também na Hungria.
v. Ordinárias: variam de 18% (Malta) a 25% na Suíça ou Croácia.
vi. Fixas (parking rates): é utilizada apenas por alguns países e varia entre 12% (Bélgica) a 14% (Luxemburgo).
vii. Temporárias: foram prorrogadas por conta da pandemia.

As medidas acima poderão ser utilizadas como parâmetro para confecção de uma adequada e igualitária proposta de tributação do consumo.

Dessa forma, é fundamental a previsão de alíquotas diferenciadas setoriais e regionais. Como se vê, é importante que as propostas de modificação do sistema tributário tratem igualmente situações semelhantes, mas ponderem as desigualdades com tratamentos voltados a reequilibrá-las.

B - FALTA DE TRANSPARÊNCIA

DIAGNÓSTICO: apesar de toda a complexidade que envolve uma Reforma Tributária, as proposições até então apresentadas não foram objeto de qualquer análise ou estudo de impacto dos novos cenários propostos.

Estudos elaborados anteriormente pela CNC denotam possíveis impactos negativos na estrutura empresarial brasileira com as propostas de Reforma Tributária anteriormente apresentadas, gerando aumento das alíquotas em até 200% do custo tributário.

POSICIONAMENTO: é imperiosa a realização de estudos exaustivos que denotem o real impacto das propostas apresentadas, a fim de salvaguardar o compromisso de manutenção da carga tributária nos parâmetros anteriores.

Dessa forma, seria adequada a criação de grupos de trabalho com a participação de Legislativo, Executivo (principalmente a Receita Federal) e instituições da sociedade civil, a fim de serem debatidos aspectos e efeitos das propostas apresentadas.

Como desdobramento, as normas de reforma deverão ter dispositivos de trava para que sejam mantidos os patamares de arrecadação atual, simbolizando, assim, um compromisso do Estado com os contribuintes de que a reforma será realmente desenvolvimentista.

C - NÃO CUMULATIVIDADE PLENA

DIAGNÓSTICO: a não cumulatividade plena e ampla é prevista nas notas explicativas das propostas de Reforma Tributária até então apresentadas. Ocorre que, apesar das justificativas afirmarem que a observância da não cumulatividade será ampla, na leitura dos dispositivos não se tem a segurança necessária dessa interpretação.

Para fins de exemplificação, a PEC 110/19, no proposto artigo 156-A, §6, I, previa que o "aproveitamento de créditos do imposto ficará condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior".

Desta forma, o crédito individualizado de cada produto estaria atrelado ao recolhimento dos tributos no caso de sua saída (circulação jurídica do bem).

Ocorre que as questões relacionadas à vida moderna muitas vezes dificultam a simplicidade dessa proposta. Isto porque, ao adotar essa sistemática, existem os seguintes óbices:

a) O recolhimento no ato do pagamento não irá captar créditos já existentes, principalmente créditos sobre a estrutura utilizada para geração da receita (ativos em

geral, tal como maquinário, etc.).

b) A demonstração do recolhimento do tributo sobre um bem se torna impossível em operações de grande circulação de produtos, tais como alimentos, por exemplo. Ora, tal medida inviabiliza por completo o princípio da não cumulatividade, sendo impossível ao adquirente ter segurança da adimplência da etapa anterior e, principalmente, ficando responsável por futuras verificações de inexatidão de recolhimento de seus fornecedores.

Outro ponto a ser observado, ainda, é que as propostas anteriores que continham sugestões de alíquotas traziam majorações. Como exemplo, cabe citar o PL nº 3.887/20, de iniciativa do Executivo, que elevava a alíquota da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS/Cofins dos atuais 3,65% no regime cumulativo e 9,25% no regime não cumulativo, para 12%.

POSICIONAMENTO: é imperiosa a real adequação das propostas ao princípio da não cumulatividade ampla. A não cumulatividade visa evitar os efeitos "cascata" ou "piramidização", que prejudicam as atividades econômicas.

Assim, a instituição de tributos não cumulativos precisa ter como principal fundamento permitir a existência de uma horizontalização do processo produtivo, gerando mais empregos e oportunidades na pulverização do processo econômico.

Isso porque a Não Cumulatividade, em verdade, é expressão do Princípio da Capacidade Contributiva, visto que objetiva evitar que o imposto se torne cada vez mais oneroso ao consumidor final pelas suas múltiplas incidências na cadeia comercial.

Ou seja, resta claro o intuito da não cumulatividade de permitir que não se onere a existência de várias empresas na cadeia produtiva, gerando neutralidade e diversidade.

Para isso, seriam adequadas as seguintes premissas:

i. A fruição da não cumulatividade não poderá estar condicionada a qualquer fator atinente à quitação em etapas anteriores ou adimplência à inadimplência. A criação desses entraves poderá gerar corresponsabilidades impossíveis de serem suportadas, haja vista a grande complexidade envolvida. Isso trará um sistema complexo e oneroso.

ii. A previsão de tomada de créditos de forma ampla sobre custos e despesas, com o acréscimo da expressão "não cumulatividade ampla". Assim, as sugestões de redação dos dispositivos constitucionais deverão conter: "Será não cumulativo de forma ampla, garantido o crédito integral sobre custos e despesas".

iii. As isenções no meio da cadeia precisam estar vinculadas ao aproveitamento pleno dos créditos, a fim de que não ocorra uma oneração que irá gerar um efeito de maior custo das isenções pela perda dos créditos nas etapas anteriores.

iv. Por fim, tais medidas deverão estar compatibilizadas com a adequação das alíquotas às atividades das empresas.

D - SIMPLES NACIONAL – OBEDIÊNCIA AO ARTIGO 170, IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

DIAGNÓSTICO: as empresas do Simples Nacional são uma realidade do mercado brasileiro e foram responsáveis por 68% dos empregos gerados em 2021. E, por isso, o legislador constitucional, ciente da força desse regime, prevê "tratamento favorecido" para essas empresas (art. 170, IX, CR).

Ocorre que as propostas anteriores sugeriam modificações para pior nas condições enfrentadas por tais empresas, atingindo diretamente a competitividade dos pequenos e médios empresários.

Isso porque, hoje, as empresas do Simples Nacional concedem crédito integral de PIS/Cofins aos seus fornecedores. Ocorre que, nas propostas apresentadas, tais empresas teriam duas opções: (i) não concederiam créditos integrais para os seus fornecedores, deixando de serem competitivas; (ii) ou teriam que renunciar ao regime

tributário do Simples Nacional para se submeterem ao regime não cumulativo, com alíquotas superiores e maior complexidade de apuração dos tributos.

POSICIONAMENTO: As premissas de uma Reforma Tributária, no que se refere ao Simples Nacional, deverão ter por base as seguintes garantias:

i. Manutenção do regime nos moldes atualmente aplicáveis.
ii. A previsão expressa de que, aos contribuintes que adquirirem produtos ou serviços das empresas que utilizam esse tratamento tributário diferenciado, será garantida a tomada de crédito nos percentuais equivalentes àquelas empresas contribuintes dos regimes ordinários de tributação.

E – QUANTO AO PRAZO DE TRANSIÇÃO

DIAGNÓSTICO: Nos termos das propostas que tramitam no Congresso Nacional há, sem dúvida alguma, prazos de transições muito longos. No entender da CNC, isso acarreta insegurança jurídica e, consequentemente cria entraves para o crescimento do país, pois o contribuinte terá que lidar com os dois regramentos tributários. Portanto, a CNC não se coaduna com regras de transições longas, as quais, poderão trazer incertezas sobre quanto, quando e como pagar os tributos.

Logo, a manutenção de dois sistemas distintos por um longo espaço de tempo, aumentará a insegurança jurídica, prejudicando, assim, o desenvolvimento do Brasil. Ademais, poderá gerar maior complexidade e burocratização do aparato tributário durante o período de transição.

POSICIONAMENTO: Defendemos uma maior brevidade no período de transição, a fim de evitar os entraves e conferir maior agilidade e segurança jurídica no processo de implementação do novo regramento.

Cabe observar, entretanto, que situações jurídicas adquiridas por empresas mediante investimentos ou por prazo certo nos regimes anteriores, precisam ser respeitadas nessa transição a fim de não ferir a boa-fé daqueles empresários que incorreram em custos e envidaram esforços com o intuito de usufruir de estruturas mais competitivas.

CNC
Sesc Senac

CNC · Federações · Sindicatos · Sesc · Senac

Sistema Comércio