

### Introdução

#### 1. Contexto e motivos para uma reforma tributária no Brasil

Reforma Tributária é um tema recorrente na pauta política brasileira. De fato, o sistema tributário nacional figura como um dos mais complexos do mundo, tendo posição de destaque (negativo) em rankings que medem o tempo que os contribuintes levam para cumprir suas obrigações fiscais durante o ano<sup>1</sup>.

Além disso, o sistema tributário brasileiro demonstra-se bastante regressivo, uma vez que pautado acentuadamente na tributação sobre o consumo, como tem sido veiculado por diversos institutos de pesquisas econômicas e fiscais, inclusive pelo IPEA<sup>2</sup>. Sustenta-se que parte do problema se deve às violações à Constituição empreendidas pelo Poder Público, ao tributar excessivamente bens de primeiríssima necessidade, tais como remédios e alimentos, ou deixar de atualizar a tabela de incidência e de deduções do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

Outra constante reclamação é a de que a carga tributária brasileira onera excessivamente a indústria<sup>3</sup>, tornando o país menos competitivo em comparação a outros. Além da complexidade e da carga tributária em si, a dificuldade para se reaver créditos de ICMS, PIS e Cofins vinculados a exportações é considerado outro grande entrave competitivo<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> [https://data.worldbank.org/indicador/IC.TAX.DURS?most\\_recent\\_value\\_desc=true](https://data.worldbank.org/indicador/IC.TAX.DURS?most_recent_value_desc=true).

<sup>2</sup> In [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/TD\\_1464.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/TD_1464.pdf). Vide ainda [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado\\_presidencia/09\\_06\\_30\\_ComunicaPresi\\_22\\_ReceitaPublica.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_06_30_ComunicaPresi_22_ReceitaPublica.pdf); [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233); <http://valoronline.com.br/?online/contas/17/5649175/1/carga-tributaria-dos-mais-pobres-e-de-54%,-diz-estudo-do-ipea&scrollX=undefined&scrollY=undefined>; e [http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not\\_id=11298](http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not_id=11298).

<sup>3</sup> Nesse sentido: [http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/competitividade-brasil-comparacao-com-paises-selecionados/?utm\\_source=gpc\\_agencia\\_de\\_noticias&utm\\_medium=site&utm\\_campaign=CompetBR\\_2019\\_2020](http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/competitividade-brasil-comparacao-com-paises-selecionados/?utm_source=gpc_agencia_de_noticias&utm_medium=site&utm_campaign=CompetBR_2019_2020).

<sup>4</sup> Confederação Nacional da Indústria. *Perda de Competitividade das Exportações: o Problema do Acúmulo de Créditos de ICMS*. Brasília: CNI, 2018

Por outro lado, a implementação de reformas que acarretem a redução da carga tributária enfrenta um grande desafio orçamentário, na medida em que, sobretudo após o advento da Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tem muitíssimas obrigações a serem suportadas, uma vez que a manutenção, garantia e defesa dos direitos têm custos, que são suportados pelo Estado e, em última instância, pela coletividade. E não são apenas os direitos “positivamente” prestados pelo Estado, tais como os direitos sociais, que trazem despesas correlatas, pois as chamadas “prestações negativas”, traduzidas na proteção a direitos fundamentais de primeira dimensão, como liberdade e propriedade, igualmente acarretam custos<sup>5</sup>.

Isso porque os chamados “direitos negativos”, os direitos fundamentais de primeira geração, somente podem ser efetivamente exercidos se contarem com um expressivo aparato estatal que os garanta e proteja. Basta lembrar que o direito de propriedade poderia ser seriamente ameaçado caso faltassem (i) os arquivos e registros do Estado, que definem os limites e a titularidade desse direito; (ii) a vigilância policial e do corpo bombeiros, que lhes garanta integridade; e (iii) o Poder Judiciário, que impede coercitivamente qualquer lesão ou ameaça a esse direito. Mesmo alguns serviços públicos prestados por particulares, como é o caso da saúde privada, apontam a necessidade de instituições governamentais para que funcionem<sup>6</sup>. Tais serviços são prestados pelo Estado e, evidentemente, custam e serão custeados pela coletividade, mediante o recolhimento de tributos.

Desse modo, reformas tributárias que tendam a diminuir a arrecadação, como, naturalmente, é o anseio de todos os setores da sociedade, enfrentariam a difícil missão de equacionar a redução de receitas públicas com o alto nível de despesas públicas obrigatórias (a não ser, evidentemente, que a redução da carga viesse com um extraordinário crescimento da atividade econômica que ao menos mantivesse os níveis de arrecadação).

Voltando à complexidade do sistema, embora sejam vários os motivos que levam o sistema brasileiro a ser extremamente complexo e oneroso para diversos setores da sociedade, o ponto mais sensível ainda parece ser a tributação indireta, na medida em que o Brasil tem cinco tributos dessa natureza nas três esferas de governo: PIS, Cofins e IPI na esfera federal, ICMS

---

<sup>5</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights. Why liberty depend on taxes*. New York: W.W.Norton & Company, 1999, pp. 14-16.

<sup>6</sup> Exemplo dado por HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights*. Op. Cit., p. 29.

na estadual e ISS na municipal. Esses tributos não se comunicam entre si (ou seja, não geram créditos uns contra os outros) e suas legislações conferem regimes bastante distintos para diferentes produtos, serviços e segmentos econômicos, tais como os regimes de substituição tributária e monofásico, retenções na fonte, diferentes alíquotas e benefícios fiscais para algumas cadeias produtivas. Tudo isso acompanhado de diversas e muitas vezes complexas obrigações acessórias, sem contar com as típicas situações em que os contribuintes acumulam créditos de alguns tributos e têm enorme dificuldade para recuperar os valores acumulados.

Diante disso, algumas propostas de reforma tributária estão na pauta do Congresso Nacional, como será visto adiante.

## **2. Principais Projetos em andamento**

O sistema tributário brasileiro é, essencialmente, um sistema *constitucional* tributário, na medida em que, diferentemente de outros países, muitos princípios e regras tributários estão delineados na Constituição Federal, o que não deixa muita margem ao legislador infraconstitucional para inovar nos aspectos mais basilares dos tributos. Nessa linha, a Constituição delimita e divide a competência tributária para que os entes políticos subnacionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) institua tributos de acordo com as materialidades eleitas, bem como delinea uma série de princípios que devem ser por eles observados.

Especificamente com relação aos impostos (uma das espécies tributárias previstas no texto constitucional), a Constituição Federal atribui materialidades cuja tributação tocará à União Federal (renda, exportação, importação, operações financeiras, propriedade territorial rural e produtos industrializados), aos Estados (operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, transmissão *causa mortis*, doação e propriedade de veículos automotores), e aos municípios (prestação de serviços, transmissão de bens imóveis e propriedade territorial urbana). Já as operações não abrangidas por quaisquer das materialidades previstas na CF/88 podem ser tributadas pela União Federal, mediante o exercício de competência residual.

Essa demarcação espelha a opção do constituinte originário de 1988 de promover o federalismo e a autonomia dos municípios, de modo a atribuir a cada esfera, dentro de uma pluralidade de

fontes de receitas, recursos suficientes para o desempenho de suas competências administrativas em sentido lato. Por conta disso, o respeito a essa demarcação é fundamental para a manutenção do pacto federativo brasileiro e da própria República Federativa do Brasil, como deixam claro os artigos 1º, *caput*<sup>7</sup>, e 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal<sup>8</sup>.

Desse modo, quaisquer mudanças mais profundas no sistema tributário nacional, necessariamente, passam por alterações na própria constituição, como é o caso da delicadíssima tentativa de alterar a tributação sobre o consumo, objeto de dois importantes projetos de emenda constitucional atualmente em trâmite no Congresso Nacional.

## **2.1. Emendas Constitucionais**

### **2.1.1. PEC 45/2019**

Pode-se dizer que, recentemente, o movimento mais importante tendente à aprovação de uma verdadeira reforma tributária foi a apresentação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi, que encampa a proposta de criação do imposto sobre bens e serviços (IBS) sugerido pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF).

A proposta visa extinguir os cinco tributos indiretos atualmente cobrados pelo governo (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e criar um novo imposto (IBS), que incidiria sobre bens, mercadorias, serviços e intangíveis. Segundo a proposta, a arrecadação do IBS seria repartida entre união, estados e municípios, cada ente com a possibilidade de estabelecer os percentuais que lhe seriam devidos dentro da alíquota única do mesmo imposto, de acordo com alguns critérios previstos na proposta. As parcelas dos estados e municípios seriam devidas aos estados e municípios de destino dos bens e serviços.

---

<sup>7</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...).

<sup>8</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

A proposta é boa e apresenta diversas vantagens com relação ao regime atual. Primeiramente, a simplificação seria drástica, não apenas pela substituição da apuração e recolhimento de cinco tributos pela apuração e recolhimento de apenas um, mas sobretudo em função da provável redução das inúmeras obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes atualmente.

Além disso, a instituição de uma tributação indireta no destino tende a reduzir a guerra fiscal que ocorre entre estados e municípios, embora a aceção de “destino” deva ser esclarecida, para que se evitem algumas polêmicas, como, por exemplo, ocorreu com a definição do estado competente para cobrar o ICMS incidente nas importações ditas indiretas envolvendo estados distintos (ou seja, com utilização de *trading companies*).

Outra vantagem da proposta é uniformizar a tributação entre os diversos setores da economia, acabando com os inúmeros regimes setoriais que tornam a tributação indireta extremamente complexa e pouco isonômica. Essa uniformização se deve à proibição de concessão de quaisquer tipos de benefícios fiscais por parte dos entes tributantes, o que vem sendo alvo de algumas críticas, sobretudo pela ausência de proposta alternativa de incentivos regionais.

A PEC 45/2019 também acabaria com a seletividade do ICMS e do IPI, que exige que produtos considerados essenciais tenham tributação menor que a de menos essenciais. Essa medida também tem sido alvo de críticas, na medida em que a seletividade teria como finalidade reduzir a carga tributária de produtos considerados de primeira necessidade, o que poderia impactar na camada mais pobre da população. Contudo, considerando que a proposta também prevê a restituição do IBS incidente sobre produtos e serviços adquiridos por pessoas de baixa renda, tais críticas perderiam força, dependendo da adequação e da eficácia da proposta de restituição.

Por outro lado, algumas questões ainda parecem restar sem respostas, como é o caso dos benefícios da Zona Franca de Manaus, que deverão durar até 2073 segundo o texto atual da Constituição Federal. Nesse ponto, fica a dúvida se a aprovação da PEC 45/2019 significaria a revogação parcial do benefício, na medida em que IPI, PIS e Cofins (além do ICMS, em alguns casos, via legislação estadual) são desonerados pelo regime e seriam extintos no prazo de dez anos. Caso a resposta seja afirmativa, resta a dúvida se a emenda poderia simplesmente efetuar essa revogação sem qualquer contrapartida aos contribuintes estabelecidos na área incentivada, sendo bastante provável a judicialização da questão, ante a jurisprudência histórica do STF

quanto à impossibilidade de revogação de benefícios fiscais concedidos com prazo determinado e mediante contrapartidas dos contribuintes (como é o caso da ZFM).

Evidentemente, a eventual aprovação da PEC 45/2019 não seria suficiente para tornar o sistema tributário brasileiro perfeito, na medida em que existem outros pontos da tributação brasileira que mereceriam uma revisão, como é o caso da pesada tributação da folha de salários. Além disso, a proposta prevê um período de transição de 10 anos, no qual o IBS conviveria com os demais tributos indiretos, o que fatalmente causaria um pouco mais de complexidade às empresas. Sobre esse período de transição pairaria, ainda, o risco de se ter eventuais prorrogações, como já ocorreu em muitas medidas tributárias ditas “provisórias”.

De todo modo, trata-se de proposta que promoveria uma grande simplificação do modelo atual, consolidaria a extinção da Guerra Fiscal, promoveria uma maior uniformidade da legislação e segurança jurídica, fomentaria a competitividade do país e poderia promover a desoneração das etapas de produção.

### **2.1.2. PEC 110/2019**

Paralelamente à PEC 45/2019, existem outras propostas de reforma tributária em trâmite. A PEC 110/2019 é uma delas e tem a clara intenção de também simplificar a tributação indireta, embora sugerindo a adoção de um IVA dual, a ser cobrado um pela União Federal, outro por estados e municípios.

Com efeito, a PEC 110/2019, originada no Senado Federal, prevê a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS municipal, com a criação do IBS e tributação sobre o valor agregado, de competência estadual, bem como a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência federal.

Embora de competência estadual, o IBS contaria com uma legislação nacional e a arrecadação seria administrada por uma associação de fiscos estaduais. O Imposto Seletivo, por sua vez, incidiria sobre produtos específicos, como petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações. Lei complementar definiria quais os produtos e serviços estariam incluídos no Imposto Seletivo, ao passo que o IBS incidiria sobre os demais produtos.

Diferentemente da PEC 45/2019, o IBS da PEC 110/2019 permitiria a concessão de alguns benefícios fiscais, de modo a desonerar alguns setores mais estratégicos.

Além da criação do IBS e do Imposto Seletivo, a CSLL seria incorporada ao Imposto de Renda, que teria suas alíquotas majoradas. O Imposto de Renda (IR) e o ITR seriam mantidos na esfera federal, mas alguns tributos teria sua competência alterada, a saber:

- ITCMD: passaria a ser de competência federal, mas a receita seria destinada aos municípios, com previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis;

- IPVA: receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da "guerra fiscal" hoje existente. Além disso, o imposto passa a atingir aeronaves e embarcações e exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pela maior parte da população e faz recair o imposto apenas sobre as pessoas com maior capacidade contributiva.

A proposta também parece boa, embora tenha algumas falhas (a maioria já apontada com relação à PEC 45/2019). De qualquer forma, qualquer proposta de simplificação do sistema tributário nacional é positiva, pois tenderia a tornar o ambiente de negócios muito mais apto a investimentos e, conseqüentemente, fomentar o crescimento do país. A questão, portanto, é promover os ajustes necessários às propostas em pauta, bem como pensar cuidadosamente em sua regulamentação, de modo a preservar os objetivos, fundamentos e princípios da Constituição Federal e ao mesmo tempo promover uma efetiva simplificação do sistema.

## **2.2. Projetos de Lei**

Em resposta aos projetos apresentados pelas bases opositoras no Congresso Nacional, o Governo Federal anunciou uma reforma tributária em etapas, com alterações somente na legislação infraconstitucional. Embora esse tipo de reforma seja mais simples de ser aprovada politicamente, considerando os quóruns menos exigentes de aprovação nas duas casas do parlamento, o fatiamento da reforma tem sofrido duras críticas de diversos setores, diante da pulverização das discussões e potencial fragilização do projeto como um todo. De todo modo, dois projetos foram apresentados pelo Governo Federal, como será visto adiante.

### **2.2.1. Projeto de Lei 3887/2020**

O Projeto de Lei 3.887/2020 pretende instituir a Contribuição Social sobre Obrigações com Bens e Serviços (CBS), tributo que substituiria o PIS e a Cofins e que supostamente seria mais simples e com menos regimes de exceção (monofásico, cadeias desoneradas etc.) do que as atuais contribuições sobre a receita, com destaque para uma proposta de ampla e quase irrestrita não cumulatividade.

O projeto, sem sombra de dúvidas, é muito melhor do que a legislação atual do PIS/Cofins, extremamente complexa e pulverizada, bem como é positivo por absorver uma série de princípios de simplificação que vêm sendo discutidos nas principais propostas de reforma tributária em trâmite no congresso. Logo, será mais fácil acoplar os demais tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI) na proposta, como parece ser a intenção do governo.

Com efeito, a exposição de motivos aponta que a intenção do PL é reduzir a levada complexidade da legislação do PIS/Cofins e altos custos de conformidade fiscal no Brasil, seguir recomendações da OCDE (Relatório Econômico sobre o Brasil de 2015) e do FMI (Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de 2017, alinhar a legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo (a tributação do valor adicionado), garantir neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação do consumo”.

Para tanto, a ideia do projeto é o de que a CBS incida apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, entendido como as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo, bem como que a não cumulatividade seja plena, garantindo neutralidade da tributação na organização da atividade econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderia ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos, ainda segundo a Exposição de Motivos do Projeto.

Nesse ponto, deve ser destacada a falta de clareza do projeto, eis que, primeiramente, adota o confuso texto do Decreto-lei 1.598/77, com a redação que lhe foi dada pela Lei 12.973/2014, que não aponta de forma clara se o conceito de receita bruta englobaria somente as receitas com bens ou serviços, apenas as receitas operacionais das empresas ou a totalidade das receitas do contribuinte, o que pode acarretar drásticas diferenças de bases de cálculo a depender da

atividade desempenhada.

Também no ponto da não cumulatividade parece haver algumas restrições/condições ao creditamento que não facilitam a vida dos contribuintes. Nesse ponto, o Projeto prevê que concederá direito a crédito o valor da CBS (1) destacado em documento fiscal, sendo que existem receitas sujeitas ao recolhimento da nova contribuição originadas em operações não sujeitas à emissão de documento fiscal (ex.: alugueis), e (2) relativo a aquisição de bens ou serviços, o que deixa em dúvida a possibilidade de apropriação de créditos nos pagamentos a título de licenciamentos, alugueis, cessão de direitos etc.

Além disso, o PL aponta que o direito a apropriação e utilização dos créditos da CBS se extingue após o prazo de cinco anos, sendo vedada a transferência de créditos para terceiros, o que restringe a possibilidade de monetização dos créditos por contribuintes que são cronicamente acumuladores de créditos. Além disso, o PL condiciona a possibilidade de apropriação de crédito da CBS à idoneidade das notas fiscais correspondentes, garantindo o crédito ao adquirente de boa-fé que comprove a ocorrência da operação e o pagamento do preço. Nesse ponto, o PL não aponta concretamente as provas que seriam aceitas para essa comprovação, o que o aproxima da malsucedida experiência do ICMS quanto ao tema, considerando as discussões administrativas e judiciais extremamente subjetivas e heterogêneas.

Por fim, o Projeto de Lei revela uma potencial baixa efetividade das regras de recuperação dos créditos nos casos de acumulação de saldos credores, diferentemente de suas inspirações (recomendações da OCDE e IVA europeu) que preveem a restituição de créditos do IVA com prazos razoáveis e previsão de aplicação de juros em caso de demora injustificada<sup>9</sup>.

Além disso, o próprio nome do novo tributo causa confusão, pois, ao chamar-se “Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços”, (1) não converge com o fato gerador previsto no projeto (auferimento de receita bruta) e (2) não coincide com nenhuma das materialidades previstas no

---

<sup>9</sup> A título de exemplo, na União Europeia a Diretiva 2008/09/CE define as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro do reembolso, mas estabelecidos em outro Estado-Membro. Essa diretiva aponta prazos curtos de efetivação dos reembolsos (quatro meses, em situações regulares – artigo 19º, n. 2, não podendo exceder oito meses em alguns casos – arts. 20º a 22º) e impõe o pagamento de juros caso o Estado-membro não observe tais prazos (art. 26º). A OCDE também recomenda que os créditos de IVA sejam recuperados pelos exportadores, bem como que essa recuperação não seja burocrática ou de alguma forma dificultada pelos países (OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, pp. 16 e 24).

art. 195, da Constituição Federal, como aptas a serem tributadas por contribuições sociais via lei ordinária (receita, faturamento, lucro, folha de salários).

Por outro lado, o Projeto de Lei prevê que as operações serão oneradas pela CBS com a alíquota uniforme de 12%, o que também vem sendo alvo de críticas por parte de alguns setores, que reclamam aumento de carga tributária em comparação aos regimes anteriores de tributação pelo PIS/Cofins. Além disso, a drástica redução de regimes diferenciados e de benefícios fiscais também vem sendo alvo de críticas, sob o fundamento de que a isonomia não vem sendo respeitada.

Existem ainda pontos específicos de críticas, tais como algumas hipóteses de responsabilidade de terceiros e solidariedade, além de dúvidas quanto ao conceito de serviços. No mais, feitos alguns ajustes de aprimoramento, o projeto parece bom, ainda que esteja longe de efetuar a profunda reforma da tributação do consumo que a sociedade tanto espera.

### **2.2.2. PL 2.337/2021**

Ao tempo de redação deste texto, o projeto mais adiantado em termos de tramitação no Congresso Nacional é o Projeto de Lei 2.337/2021, que promove alterações na legislação do imposto de renda. Trata-se de uma “reforma” ainda mais tímida do que a do PL 3887/2020, pois altera aspectos de apenas um imposto.

Entre os pontos mais polêmicos, a proposta prevê a polêmica incidência de 15% de imposto de renda sobre lucros distribuídos para pessoas físicas ou jurídicas, residentes no Brasil ou no exterior, inclusive em paraíso fiscal, revogando-se a isenção atualmente vigente, bem como a extinção dos Juros sobre Capital Próprio (JCP). Em contrapartida, o projeto prevê a redução da alíquota do IRPJ para 18% e a redução da alíquota da CSL em 1%, a depender da revogação de determinados benefícios fiscais.

Além disso, o PL prevê a uniformização das bases do IRPJ e CSL, o aperfeiçoamento das regras de Distribuição Disfarçada de Lucros, a extinção do lucro real anual e o tão esperado aumento da tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, já bastante defasada.

A proposta vem sendo alvo de muitas críticas, sobretudo quanto à tributação dos dividendos e a extinção do JCP, na medida em que a isenção dos dividendos e a dedutibilidade do JCP têm sido os principais instrumentos de atração de investimentos do País, apesar do custo Brasil e das conhecidas externalidades decorrentes da elevada tributação sobre o consumo e a insegurança jurídica em geral do sistema<sup>10</sup>.

Além da crítica quanto à inversão da ordem das reformas que deveriam ser aprovadas (considerando-se a da tributação do consumo como a mais urgente), critica-se que o PL promoverá “o maior aumento de carga tributária já visto nos últimos 25 anos, com a ruína do regime de lucro presumido e completa afetação aos setores de serviços, construção civil, agronegócio, educação, turismo, restaurantes e outros”, bem como que “o projeto ainda estimula a proliferação de pessoas jurídicas para quem tenha receita inferior a vinte mil reais (pejotização em massa), amplia a burocratização das pessoas físicas e certamente trará como resultado um aumento exponencial da informalidade e da sonegação”.<sup>11</sup>

Embora já tenha sido aprovada na Câmara dos Deputados, há uma expectativa de que ela não passe no Senado Federal, diante das duras críticas sofridas.

### ***2.2.3. Digital Services Tax***

Em meio à pandemia covid-19 e à iminente crise financeira das empresas, alguns projetos foram propostos no Congresso Nacional do Brasil para instituir impostos sobre serviços digitais, o que merece menção nesse artigo diante das tendências internacionais observadas sobre o tema.

Com efeito, existem atualmente quatro projetos de lei em tramitação no parlamento brasileiro, todos baseados na premissa de que o país também sofre com a perda de receita tributária por conta da ação de grandes empresas multinacionais de tecnologia, e buscam inspiração nos relatórios da OCDE sobre o assunto e nos tributos instituídos por outros países. São eles:

---

<sup>10</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. “Tributação de dividendos e outros erros da “reforma” que pode esperar”. In *Consultor Jurídico*, 21/07/2021.

<https://www.conjur.com.br/2021-jul-21/consultor-tributario-tributacao-dividendos-outros-erros-reforma-esperar>

<sup>11</sup> TÓRRES (2021).

- Projeto de Lei 2358/2020, de 04/04/2020: projeto que pretende instituir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, denominada no projeto “CIDE-Digital”, que incidiria sobre a receita bruta dos serviços digitais prestados por "grandes empresas de tecnologia" e cuja arrecadação seria destinada integralmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). O fato gerador da CIDE-Digital seria o recebimento da receita bruta decorrente de três atividades: (i) publicidade on-line, (ii) fornecimento de plataformas digitais para intermediação de venda de bens e prestação de serviços, e (iii) venda de dados de usuários localizados no Brasil. Os contribuintes seriam pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil ou no exterior, que possuíssem receita bruta em decorrência das atividades acima mencionadas e pertencessem a um grupo econômico que tivesse obtido, no ano anterior, (i) uma receita bruta mundial superior a R\$ 3 bilhões; e (ii) receita bruta de mais de R\$ 100 milhões no Brasil.

- Projeto de Lei Complementar 131/2020, de 21/05/2020: projeto que visa estabelecer um regime diferenciado de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, independentemente da localização de seu estabelecimento, que tenha gerado cumulativamente uma receita mensal superior a US\$ 20 milhões ou seu equivalente em outra moeda, para serviços prestados em todo o mundo; e R\$ 6,5 milhões no Brasil. A base tributária mensal inclui serviços digitais que proporcionam, por meio de comunicações eletrônicas, uma interface digital que permite aos usuários contactar outros e interagir para a entrega de bens ou prestação de serviços; marketing para anunciantes ou seus agentes, com o objetivo de colocar mensagens publicitárias direcionadas em interface digital a partir de dados relativos ao usuário que os consulta; aquisição, armazenamento e transmissão de mensagens publicitárias, controle de publicidade e medidas de desempenho, bem como serviços relacionados com a gestão e transmissão de dados relativos aos usuários. A alíquota seria de 10,6%, 3% superior à alíquota normal desse tributo (7,6%).

- Lei Complementar 218/2020, de 19/08/2020: projeto que visa a criação da Contribuição Social sobre Serviços Digitais, incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados por grandes empresas de tecnologia (CSSD). Serviços digitais são considerados como o fornecimento de qualquer tipo de dados em formato digital, incluindo arquivos eletrônicos, programas, aplicativos, músicas, vídeos, textos, jogos e semelhantes, e a disponibilidade de aplicativos eletrônicos que permitam a transferência de qualquer conteúdo digital entre usuários. O fato gerador da CSSD ocorre quando a receita bruta é proveniente da exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil; disponibilização de

plataforma digital que possibilite a interação dos usuários com o objetivo de comercialização de bens ou prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que pelo menos um deles esteja localizado no Brasil; transmissão de dados de usuários localizados no Brasil, coletados durante o uso de plataforma digital ou gerados por esses usuários. Contribuinte do CSSD é a pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, que obtenha receita no Brasil e pertença a grupo econômico que tenha obtido, no ano-calendário anterior, receita bruta global superior ao equivalente a R \$ 4,5 mil milhões. A alíquota da CSSD é de 3%.

- Projeto de Lei Complementar 241/2020, de 24/09/2020: projeto que propõe a instituição de Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais, tributada sobre o faturamento bruto dos serviços digitais, considerando a disponibilização de qualquer tipo de dados em formato digital incluindo, mas não se limitando a: streaming ou download de conteúdo digital, como livros, vídeos, músicas e imagens; jogos, aplicativos e software online, bem como suas atualizações; aplicativos eletrônicos que permitam a realização de uma transação econômica ou a transferência de qualquer conteúdo digital entre usuários; e apostas comercializadas por meio de canais eletrônicos como internet, telefonia móvel, dispositivos de computação móvel ou qualquer outro canal de comunicação digital. O fato gerador da CSESD ocorre quando a receita bruta é derivada da prestação desses serviços, especialmente por: exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil; disponibilização de plataforma digital que possibilite a interação entre os usuários para a comercialização de bens ou prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que pelo menos um deles esteja localizado no Brasil; transmissão de dados gerados por usuários localizados no Brasil, ou deles coletados por meio de plataforma digital. O contribuinte da CSESD é a pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, que tenha obtido, no ano-calendário anterior, receita bruta no Brasil superior a R\$ 100 milhões. A alíquota esperada é de 10% no caso de apostas e de 3% no resto dos casos.

Esses projetos ainda estão no início do processo legislativo no Congresso brasileiro e apresentam uma série de inconsistências e inconstitucionalidades.

Além disso, o contexto brasileiro é totalmente diferente das realidades dos países que já implementaram medidas semelhantes, pois a exploração do mercado europeu a partir de uma presença somente digital no país de destino impossibilita retenções na fonte sobre pagamento oriundo do país consumidor, considerando que a rede de tratados desses países impede retenções e a tributação local só poderia alcançar estabelecimentos permanentes físicos. Por

isso, alguns países adotaram medidas unilaterais para tributar as receitas das grandes multinacionais de tecnologia pelo valor gerado em seus territórios.

Diversa é a situação do Brasil, um dos países que mais tributa as remessas internacionais (sobretudo por intangíveis). Para pessoas jurídicas, as remessas podem estar sujeitas a IRRF (15%), ISS (2% a 5%), PIS/Cofins (9,25%), IOF (0,38%) e CIDE (10%). Já no caso das pessoas físicas, incide o IOF crédito, cuja alíquota (6,38%) já é maior do que a maioria das alíquotas acima.

Por tudo isso, esses projetos devem ser rechaçados pelo Congresso Nacional.

### **3. Conclusão**

Como visto, muitas são as iniciativas, cada uma delas com prós e contras, dependendo do projeto. Contudo, somente uma ampla reforma tributária, com foco maior na tributação do consumo, seria capaz de reduzir a altíssima complexidade da legislação brasileira e tentar conter a regressividade do sistema, talvez com a gradativa redução da tributação indireta em proveito do aumento paulatino da tributação da renda (substituição da tributação da renda consumida pela renda percebida, que costuma focar mais nos mais ricos – o cobertor é curto e a redução da carga de um tributo dificilmente poderia subsistir sem o aumento da carga de outro).

Outros pontos que deveriam ser endereçadas é a alta tributação da folha de salários, que fomenta a informalidade e a chamada “pejotização”, e a preocupação futura com a substituição de parte da massa de trabalhadores humanos por robôs e soluções automatizadas, o que tenderia a reduzir não só a arrecadação em si sobre a folha, mas também a arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas e a própria tributação sobre o consumo<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Para considerações a respeito, vide: BARROS, Maurício. *Tributação dos robôs*: primeiras impressões e reflexões sobre as propostas de tributar a automação. Revista Fórum de Direito Tributário n.º 97. Belo Horizonte: Fórum, 2019, pp. 141-164.