

Os impactos das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019, 110/2019 e 128/2019 sobre as Organizações da Sociedade Civil (OSC)

Working Paper¹

Daniel de Paiva Gomes

Sócio de Vieira, Drigo e Vasconcellos Advogados. Mestre em Direito Tributário (FGV Direito-SP). Especialista em Direito Tributário Internacional (Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT). Especialista em Direito Tributário Brasileiro (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP). Bacharel em Direito (Universidade Presbiteriana Mackenzie). Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBDT. Membro das Comissões de Direito Tributário da OAB-SP (Central) e da OAB-Pinheiros. Pesquisador da FGV Direito-SP. E-mail: daniel.gomes@fgv.br / gomes@vadv.com.br.

Sumário: I. Introdução. II. Principais características das Propostas de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019, 110/2019 e 128/2019. III. Possíveis impactos das propostas de reforma tributária nas Organizações da Sociedade Civil (OSC). IV. Conclusão.

I. Introdução

O presente trabalho² se presta a sistematizar as principais propostas de reforma constitucional tributária pendentes de apreciação perante o Congresso Nacional, quais sejam: (i) a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019; (ii) a PEC nº 110/2019; e (iii) a PEC nº 128/2019.

Além da apresentação das características de cada proposição, este trabalho se dispõe a avaliar os possíveis impactos que estas propostas de reforma tributária teriam nas Organizações da Sociedade Civil (OSC).

II. Principais características das Propostas de Emenda Constitucional (PECs) 45/2019, 110/2019 e 128/2019

Atualmente, tramitam no Congresso Nacional três Propostas de Emenda à Constituição Federal (PECs) que têm por objeto modificar a tributação indireta no Brasil, ou seja, são propostas de reforma tributária voltadas, especificamente, à tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços.

¹ Este documento é de responsabilidade do autor e não expressa a posição institucional da Fundação Getúlio Vargas.

² O presente texto teve sua versão inicial elaborada em 12/2019, enquanto que as revisões do mesmo foram realizadas em 02/2020 e 03/2020, sendo este o marco temporal do cenário legislativo analisado.

Apesar de existirem outras propostas pendentes de análise pelo Congresso Nacional, estas PECs foram selecionadas para análise diante de seu protagonismo na mídia e no âmbito tributário, haja vista que todas buscam modificar a tributação sobre o consumo e instituir um modelo de tributação do valor agregado.

A grande preocupação das propostas refere-se à racionalização da tributação do consumo no âmbito do Sistema Tributário Nacional. Tanto isso é verdade que a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, no bojo do Relatório de Trabalho destinado a avaliar a Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional³, deixou claro que a *“migração para um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), assim como a reforma do PIS/Cofins, a começar pelo PIS, são ideias não mais passíveis de serem postergadas”* (p. 38).

Por conta disso, encontram-se em trâmite perante o Congresso Nacional⁴ as: (i) PEC 45/2019 e 128/2019 na Câmara dos Deputados; e a (ii) PEC 110/2019, em discussão no Senado Federal, todas voltadas à modificação da tributação indireta⁵.

Essas três PECs acabam tratando de duas ideias principais: (i) a criação de um IVA⁶ nacional, o chamado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), objeto das PECs nº 45/2019 e 110/2019; (ii) a criação de um IVA dual, ou seja, um IVA-federal e um IVA-estadual/municipal, objeto da PEC nº 128/2019, propostas estas que são detalhadas no quadro abaixo colacionado.

³ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline> Acessado em: 05/03/2020.

⁴ No que tange ao trâmite da PEC 45/2019, convém assinalar que já se encerrou o prazo de 2 sessões para apresentação de emendas ao projeto (de 15/10/2019 a 17/10/2019). Foram apresentadas 10 emendas. As emendas de nº 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 206, 207, 208, 209, 219, 35 e 79 foram consideradas insubsistentes por não conterem número suficiente de assinaturas. Atualmente, a PEC 45/2019 encontra-se aguardando a prolação de Parecer do Relator na Comissão Especial. No que tange ao trâmite da PEC 110/2019, convém assinalar que a proposta já se encontra pronta para inclusão em pauta pela CCJ – Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. A PEC 128/2019, por sua vez, encontra-se pronta para entrar na pauta de votações na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC). É provável que estes três textos de PECs sejam analisados pela Comissão Mista de Reforma Tributária do Congresso Nacional.

⁵ Devemos destacar que também existem iniciativas voltadas à tributação da renda, não instrumentalizadas por meio de propostas de emenda constitucional, mas, sim, via modificação da legislação infraconstitucional. Isso porque, não seria necessária qualquer alteração na competência tributária da União Federal. Os Projetos de Lei (PLs) nº 3129/2019, 2015/2019 e 604/2019, são responsáveis pela introdução de diversas alterações na legislação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, modificações estas que passam pela: (i) tributação de dividendos; (ii) redução da alíquota do imposto de renda incidente sobre o lucro das empresas; (iii) revisão/atualização das alíquotas progressivas aplicáveis às pessoas físicas; (iv) redução ou extinção da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, dentre outros pontos. Os impactos de tais alterações em relação às OSC são de menor relevância se comparados àqueles oriundos das PECs nº 45/2019, 110/2019 e 128/2019, razão pela qual o presente trabalho terá por foco principal a análise das propostas de reforma constitucional tributária relativas à tributação indireta (sobre o consumo).

⁶ O IVA é um imposto sobre o valor agregado cuja carga tributária vai sendo repassada ao longo da cadeia até ser suportada pelo consumidor final da mercadoria ou do serviço. Trata-se de um tributo neutro e com alto potencial de arrecadação.

| PEC | Novos tributos | Tributos extintos | Prazo de Transição ⁷ | Principais características |
|-----------------|---|--|---------------------------------|---|
| 45/2019 | IBS (IVA nacional) Imposto seletivo | ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS | 10 anos | <p>Instituição do IBS via lei complementar;</p> <p>Não-cumulatividade plena⁸;</p> <p>Base de cálculo ampla, de modo a abranger tangíveis e intangíveis⁹;</p> <p>Vedação à concessão de isenções e quaisquer tipos de benefícios fiscais;</p> <p>Tributação no Estado de destino da operação;</p> <p>Alíquota que variará entre 20% e 25%, com a possibilidade de cada ente político modificar sua parcela da alíquota do IBS.</p> |
| 110/2019 | IBS (IVA nacional) e Imposto Seletivo ¹⁰ | IPI, COFINS, COFINS-importação, PIS, PIS-Importação, IOF, salário-educação, ICMS e ISS | 5 anos | <p>Não incidência do IBS sobre a movimentações ou transmissões financeiras;</p> <p>Não incidência do IBS sobre a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;</p> <p>Produto da arrecadação do IBS destinado ao Estado de destino;</p> <p>Vedação à concessão de isenções e quaisquer tipos de benefícios fiscais;</p> <p>Não-cumulatividade plena;</p> |

⁷ Quando se diz que existe um “prazo de transição” significa que os dois regimes de tributação existirão ao mesmo tempo pelo período de transição. Por exemplo, no caso da PEC 45/2019, pelo prazo de 10 anos manter-se-á a cobrança dos tributos antigos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS), mas também serão cobrados dos contribuintes, ao mesmo tempo, os tributos novos (IBS e imposto seletivo). Assim, pelo prazo de 10 anos, ambos os sistemas (novo e antigo) continuarão existindo. Enquanto o sistema antigo terá sua carga tributária reduzida gradativamente até se extinguir por completo ao final do prazo de transição, o sistema novo terá sua carga tributária elevada gradativamente até atingir o seu ápice.

⁸ Por não-cumulatividade plena entende-se o reconhecimento do “direito à tomada de créditos” integral do imposto pago na operação anterior, com o repasse da carga tributária para o consumidor final.

⁹ Bens tangíveis são aqueles bens considerados corpóreos ou físicos (por exemplo: remédios, frutas, legumes, etc.). Bens intangíveis são os bens incorpóreos ou sem presença física (por exemplo: *software*).

¹⁰ Imposto seletivo incidente sobre energia, telecomunicações, veículos e derivados do petróleo e do tabaco. Esse imposto também incidiria sobre as importações, garantindo-se ao legislador a possibilidade de utilização de alíquotas diferenciadas para o imposto seletivo. O imposto seletivo, além de ser monofásico e não integrar a base de cálculo do IBS, não incidirá sobre as exportações e não poderá ter alíquota superior à do IBS, salvo no caso de cigarros, produtos de fumo e bebidas alcoólicas.

| | | | | |
|-----------------|---|-------------------------------|--------|---|
| | | | | <p>Manutenção da Zona Franca de Manaus¹¹;</p> <p>Unificação da CSLL e do IR;</p> <p>Possibilidade de instituição de alíquota adicional do IBS para substituir a contribuição previdenciária patronal;</p> <p>Transferência da competência do ITCMD à União Federal, com destinação do produto da arrecadação aos Municípios, o que faria com que as OSC não-imunes tenham de trabalhar junto ao Congresso Nacional para obter novos benefícios, incentivos fiscais ou isenções.</p> |
| 128/2019 | IVA-dual: (i) IBS-federal; (ii) e um IBS estadual/municipal | PIS, COFINS, IOF, ICMS e ISS. | 6 anos | <p>Possibilidade de o IPI se tornar um imposto seletivo¹²;</p> <p>Substituição do IOF pelo Imposto sobre movimentações e transmissões financeiras (IMT);</p> <p>Tributação na fonte de lucros e dividendos à alíquota de 4% com a redução proporcional da alíquota do IRPJ;</p> <p>Inserção do parágrafo 14 ao artigo 195 da CF/88, o qual prevê a possibilidade de que lei defina os segmentos econômicos em relação aos quais seria possível a substituição da contribuição previdenciária patronal (CPP) por uma contribuição incidente sobre a receita ou faturamento;</p> <p>Vedação à concessão de isenções, incentivos ou benefícios (financeiros ou tributários);</p> <p>Não-cumulatividade plena.</p> |

¹¹ Este ponto somente veio a ser incluído na PEC posteriormente, após negociação da bancada amazônica.

¹² Um imposto seletivo é aquele que é utilizado pelo Estado como instrumento para estimular condutas pela sociedade. Ou seja, tributa-se com alíquotas menores bens de primeira necessidade, enquanto que bens supérfluos (por exemplo: bebidas alcólicas e cigarro) são tributados a uma alíquota mais elevada. Um imposto seletivo, portanto, serve para desonerar a tributação dos bens considerados essenciais.

III. Possíveis impactos das propostas de reforma tributária sobre as OSC

As PEC nº 45/2019, 110/2019 e 128/2019 não possuem dispositivos específicos voltados às OSC. Apesar disso, é inegável que tais entidades também serão afetadas, ainda que de maneira indireta, pela proposta de reforma tributária que vier a ser aprovada, o que poderá impactar a manutenção de suas atividades.

Podemos distinguir as OSC em dois grandes subgrupos, a saber: (i) aquelas que usufruem das imunidades tributárias descritas nos artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º da CF/88, ou seja, as OSC que atuam nas áreas de assistência social, educação e saúde; e (ii) aquelas que não podem usufruir de tais imunidades e que, consequentemente, utilizam isenções e benefícios fiscais.

III.1. Possíveis impactos das propostas de reforma tributária em relação às OSC imunes

A implementação de um IBS (independentemente da proposta que venha a ser aprovada) no Sistema Tributário Nacional não trará grandes impactos às OSC que usufruem da imunidade tributária descrita no artigo 150, VI, “c”, da CF/88. Tal imunidade, por abranger impostos de um modo geral, também seria aplicável ao IBS, razão pela qual as OSC imunes ao ISS, por exemplo, continuariam imunes ao IBS.

Em outras palavras, para as entidades que usufruem das imunidades previstas no artigo 150 da CF/88, é correto afirmar que, em se tratando de uma norma imunizante que engloba impostos, de forma geral, tal imunidade também alcançará o IBS, sempre que as OSC imunes prestarem serviços ou circularem mercadorias relacionados às suas finalidades essenciais.

É claro que, mesmo para aquelas entidades que usufruem da imunidade tributária, outros problemas pontuais poderiam advir da aplicação da norma imunizante ao caso concreto.

A primeira questão refere-se à possibilidade (real) de extensão da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF/88, ao IBS. Isso porque, fazendo um paralelo com cenário atual, é possível perceber que alguns Estados relutam em admitir que o ICMS, sendo um imposto sobre o consumo, esteja abrangido pela referida imuni-

dade tributária, sob o fundamento de que a norma imunizante não englobaria mercadorias. Raciocínio similar poderia vir a ser feito pelos Estados com o intuito de deixar o IBS de fora do âmbito de abrangência da imunidade tributária.

No caso do IBS, todavia, eventual tentativa dos Estados de excluir o IBS da eficácia da norma imunizante seria fracassada, já que, diferentemente do ICMS (que incide sobre mercadorias), o IBS¹³ incidiria sobre bens, conceito este que é arrolado, literalmente, pela imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da CF/88.

Um segundo ponto digno de nota refere-se aos casos em que as OSC ocupam a posição de “contribuintes de fato” na relação jurídica subjacente. É que, em tal hipótese, não poderá ser aplicada a imunidade tributária.

Ou seja, nos casos em que as OSC forem consumidoras de bens e serviços – hipóteses em que ocupam a condição de “contribuinte de fato” dos tributos incidentes sobre o consumo – tais entidades não poderão usufruir da imunidade do IBS.

A impossibilidade de o “contribuinte de fato” (consumidor do bem ou serviço) usufruir da imunidade tributária sob análise, prevista no artigo 150 da CF/88, foi reconhecida pelo STF, no RE nº 608.872, de modo que tal cenário se repetiria para o IBS.

Nesses casos, o aumento da carga tributária decorrente da instituição do IBS seria repassado diretamente no preço dos bens/serviços adquiridos/tomados pelas OSC enquanto “contribuintes de fato”, que sentiriam diretamente o impacto financeiro do novo sistema tributário.

Este é um problema que já existe no Sistema Tributário atual, de modo que a imunidade usufruída pela OSC somente será aplicada quando tal entidade ocupar a posição de “contribuinte de direito” (quando a OSC fizer parte da relação jurídico-tributária). Logo, nas hipóteses em que a OSC venha a ocupar a posição de mera consumidora do bem/tomadora dos serviços (“contribuinte de fato”), a imunidade não terá espaço para aplicação em relação ao IBS (RE nº608.872).

Para sanar tal questão, existindo desejo e fôlego político para tanto, seria possível cogitar a inserção de modificação pontual no bojo do § 4º do artigo 150, da CF/88, com o intuito de, excepcionalmente, garantir a aplicação da imunidade tributária mesmo nos casos em que a OSC não faça parte da relação jurídico-tributária,

¹³ O IBS também incidirá sobre serviços, mas a problemática suscitada neste parágrafo somente contrapõe o conceito de mercadorias (do ICMS) e de bens (do IBS) – sendo que o conceito de bens seria mais amplo do que o conceito de mercadorias –, analisando o impacto de tal mudança na fruição da imunidade tributária das OSC.

ocupando a mera posição de consumidora final (“contribuinte de fato”). Hipótese esta em que “não haveria cobrança” de IBS na operação, evitando que as OSC tenham de suportar o repasse do IBS no preço do bem/serviço adquirido.

Para tanto, a redação a ser sugerida para o §4º do artigo 150 da CF/88 poderia prever que as *“vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, bem como são aplicáveis aos casos em que tais entidades, apesar de não serem contribuintes, ocupam a posição de consumidora de bens e serviços, desde que tais bens e serviços sejam utilizados em suas finalidades essenciais, caso em que a imunidade será aplicada ao contribuinte que vende bens ou presta serviços às entidades indicadas nas referidas alíneas”*.

III.2. Possíveis impactos das propostas de reforma tributária em relação às OSC não-ímmunes e utilizam isenções ou incentivos fiscais pontuais

A grande problemática da reforma tributária, entretanto, surge quando analisada à luz dos casos em que as OSC não podem usufruir da imunidade tributária. Hipóteses em que utilizam isenções e benefícios fiscais específicos, que se encontram previstos em sede de legislação infraconstitucional, para a manutenção de suas atividades sociais.

Atualmente, há peculiaridades no regime de tributação das OSC não-ímmunes que, após a instituição do IBS, deixariam de existir, onerando-as. No cenário em vigor, as OSC não-ímmunes recolhem os seguintes tributos:

- (i) ICMS à alíquota de 18%, nas hipóteses em que as OSC realizem a venda de mercadorias;
- (ii) ISS à alíquota de 5%, nos casos em que tais entidades prestam serviços;
- (iii) PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários; e
- (iv) COFINS não-cumulativa à alíquota de 7,6% das receitas não próprias e 4% sobre as receitas financeiras¹⁴.

¹⁴ Há uma impressão inicial de que as OSC que não vendem mercadorias nem prestam serviços seriam beneficiadas com a Reforma, já que deixariam de recolher PIS-folha e não precisariam pagar o IBS (por não serem contribuintes do imposto, já que não vendem bens, nem prestam serviços). Não temos como afirmar tal ponto de forma categórica, na medida em que seria necessário um estudo econômico dos impactos do repasse da carga tributária ao consumidor “pré” e “pós” reforma. Isso porque, mesmo para as OSC que não vendem mercadorias,

O primeiro efeito a ser sentido pelas OSC, caso uma das propostas sob análise venha a ser aprovada, refere-se ao **aumento da carga tributária efetiva**.

Isso porque, com a unificação dos principais tributos indiretos (ICMS, ISS, PIS, COFINS), as OSC (na condição de “contribuinte de direito”, ou seja, vendedoras de bens ou prestadoras de serviços) terão de recolher o IBS a uma alíquota única – que poderá variar de 20% a 25% – incidente sobre a venda de mercadorias ou prestação de serviços. Alíquota, esta, que acaba sendo mais elevada do que a carga tributária efetiva atual, especialmente em relação aos serviços.

Não podemos deixar de ressaltar o fato de que o aumento da carga tributária que repercutirá no setor de serviços também **impactará as OSC em todos os casos em que ocupam a posição de tomadoras de serviços** (“contribuinte de fato”)¹⁵.

Isso porque, o prestador do serviço irá repassar ao consumidor final (no caso, as OSC), o aumento do “custo tributário” que lhe foi aplicado. Aumento tributário este que será elevado não só por conta do aumento da alíquota incidente sobre a prestação de serviços, mas também por conta do fato de que o setor de serviços não se beneficia do creditamento da mesma forma que indústria e comércio.

A despeito disso, fato é que o efeito mais prejudicial das PEC 45/2019, 110/2019¹⁶ e 128/2019 sobre as OSC, na realidade, seria a **total vedação à concessão de benefícios fiscais e isenções voltados ao IBS, com a instituição de alíquotas uniformes para todos os bens e serviços**¹⁷.

O fato de o IBS (seja ele federal ou dual) não poder ser objeto de concessão de isenções e benefícios fiscais tem como consequência imediata a extinção de todo

nem prestam serviços, hipóteses em que não seriam contribuintes do IBS, fato é que o ônus financeiro do tributo será repassado – justamente por se tratar de um IVA, cujo custo tributário é sempre suportado pelo consumidor final – no custo do bem/serviço adquirido, de modo que as OSC poderão ter um impacto tributário maior nos bens e serviços consumidos, ainda que não ostente a condição de contribuinte do IBS e mesmo que deixe de ter de pagar o PIS-folha após a reforma. Apenas a título exemplificativo, no caso de uma OSC com uma folha de pagamento baixa, pode ser mais vantajoso continuar a pagar o PIS-folha, ao invés de arcar com o ônus financeiro do repasse do IBS que será embutido no preço da mercadoria e do serviço, já que a alíquota do IBS. Repita-se, este tema é nebuloso e demanda estudos de impactos econômicos da carga tributária que fogem do escopo do presente artigo.

¹⁵ O aumento da carga tributária global do setor de serviços também impactará as OSC imunes que ocupam a posição de tomadoras de serviços, já que, como dito, o “custo tributário” será sempre repassado ao consumidor final, impactando também as entidades imunes.

¹⁶ Em relação especificamente à PEC 110/2019, vale destacar que esta prevê a desoneração da tributação de atividades voltadas apenas à educação formal (aquelas disciplinadas pela Lei de Diretrizes e Bases – LDB), de modo que as OSC que se dedicam à educação sob outras perspectivas seriam diretamente impactadas pela referida PEC.

¹⁷ Com exceção da PEC 110/2019, que prevê a possibilidade de concessão de benefícios fiscais à educação via lei complementar.

um sistema infraconstitucional de incentivos fiscais federais, estaduais e municipais direcionado às OSC.

Tomemos como exemplo a isenção da COFINS e o regime de tributação da contribuição PIS com base de cálculo e alíquota diferenciados para as OSC.

O artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2158/2001, prevê a isenção da COFINS incidente sobre as atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13 da mesma Lei, quais sejam as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997¹⁸.

O artigo 13 da MPV nº 2158/2001, por sua vez, prevê um regime diferenciado de recolhimento da contribuição ao PIS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/1997; estabelecendo que a contribuição ao PIS será calculada com base na folha de salários, à alíquota de 1%.

Resta claro, portanto, que a aprovação do IBS (independentemente da proposta que viabilize a sua inclusão em nosso Sistema Tributário Nacional), acompanhada da instituição da “cláusula geral” de vedação à concessão de benefícios fiscais e isenções (revogando regimes especiais como o acima descrito), poderia prejudicar fortemente as OSC¹⁹.

¹⁸ A isenção é aplicável apenas sobre as receitas próprias auferidas pela entidade, nos termos do artigo 23 da IN SRF 1.911/2019, o qual prevê, *in verbis*: Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

¹⁹ Não bastasse isso, convém assinalar um possível vício que permeia todas as propostas analisadas: o fato de que o texto constitucional, nessas propostas, não contém a descrição do verbo cuja prática seria suficiente e necessária à ocorrência do fato gerador do IBS. Para melhor compreender o problema, vamos analisar alguns exemplos. O ICMS incide sobre a circulação (compra e venda) de mercadorias. O Imposto de Renda incide sobre a materialidade “auferir renda”. O PIS/COFINS incide sobre a materialidade “auferir receitas”. Todos os tributos hoje existentes têm seu fato gerador formado por uma combinação dúplice: um verbo, acrescido de um objeto. No caso do IBS, tal como proposto pelas PECs, o legislador constituinte derivado opta por delegar competência à lei complementar para que esta institua as normas gerais do imposto sobre bens e serviços. Não há indicação, todavia, de qual o verbo seria responsável por complementar o objeto “bens e serviços”. Em última instância, sem uma limitação desta natureza, ficaria ao arbítrio do legislador complementar indicar os verbos que acompanharão o complemento “bens e serviços”, de modo que o IBS poderia incidir, por exemplo sobre: (i) a produção de bens e serviços; (ii) a circulação de bens e serviços; ou, ainda, sobre (iii) **a doação de bens e serviços. Veja-se que, neste cenário, as OSC poderiam ser surpreendidas com a instituição (após a regulamentação do tributo via lei complementar) de um IBS incidente sobre a doação de bens e serviços, ainda que, hoje, os Estados já possuam competência para tributar doações. A ausência de indicação do verbo responsável por limitar o objeto (bens e serviços) previsto na Constituição, portanto, é vício que, longe de ser mero preciosismo acadêmico, poderia gerar discussões judiciais desnecessárias.**

Por fim, outro ponto que demanda atenção refere-se à tributação da locação. Atualmente, não incide ISS sobre a locação de bens, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 31²⁰. Após a aprovação de quaisquer das propostas de reforma tributária acima analisadas, a locação será tributada pelo IBS, onerando as OSC que auferem receitas por meio deste negócio jurídico.

IV. Conclusão

Como visto, os três projetos de PEC acabam tratando de duas ideias principais: (i) a criação de um IVA nacional, o chamado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), objeto da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019; (ii) a criação de um IVA dual, ou seja, um IVA-federal e um IVA-estadual/municipal, objeto da PEC 128/2019.

Com algumas distinções e aproximações pontuais, todas as propostas têm em comum as seguintes características: (i) a unificação da tributação indireta (incidente sobre o consumo), com a instituição do IBS acompanhada da extinção de diversos tributos indiretos hoje existentes; (ii) regimes de transição longos; (iii) a não-cumulatividade plena; (iv) um IBS com base de cálculo ampla; e a (v) a vedação à concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Os impactos das propostas de reforma tributária²¹ em relação às OSC devem ser analisados sob dois prismas: (i) o das OSC imunes; e (ii) o das OSC não-imunes, que utilizam isenções, incentivos ou benefícios fiscais específicos previstos em normas infraconstitucionais (leis federais, estaduais ou municipais).

As OSC imunes não sofrem impactos diretos oriundos da aprovação de uma das PECs acima mencionadas, na medida em que o artigo 150, VI, “c”, da CF/88 impediria sua submissão à cobrança de IBS sobre os bens por elas alienados ou pelos serviços prestados.

²⁰ Não será levada em consideração, para os fins do presente trabalho, a controvérsia existente em torno do conceito de serviços enquanto utilidade disponibilizada ao tomador, tal como discutido no RE nº 651.703.

²¹ Dentre os pontos críticos “gerais” (ou seja, que não são restritos apenas às OSC) identificados nas propostas de emenda constitucional, destacam-se, principalmente: (i) a violação ao Pacto Federativo; (ii) a ineficiência de alíquotas uniformes para lidar com a desigualdade geográfica e regional existente em países com dimensões continentais, tais como o Brasil; (iii) a inaptidão de alíquotas uniformes para lidar com a tributação de bens de primeira necessidade, o que, na prática, inviabiliza a promoção de justiça fiscal por meio da tributação; (iv) a extinção total de benefícios fiscais e isenções; (v) o foco, quase que exclusivo, na reforma da tributação sobre o consumo, quando a tributação da renda e do patrimônio também precisam de reformas; (vi) a existência de prazos de transição demasiadamente longos, o que pode gerar insegurança jurídica quanto à efetiva concretização da intenção do legislador de, ao final do período de transição, realmente extinguir os tributos do “sistema antigo”. Ou seja, a existência de períodos de transição longos gera o justo receio de que o IBS não seja um tributo utilizado como instrumento que substituirá diversos tributos preexistentes, mas, sim, um tributo novo a ser adicionado ao sistema atual (tal situação já ocorreu antes em nossa história legislativa, conforme se verifica do “caso CPMF”); e (vii) o aumento excessivo da tributação incidente sobre o setor deserviços.

Sem prejuízo, deve-se destacar que, nos casos em que as OSC imunes ocupam a posição de “contribuintes de fato” (consumidoras de bens ou tomadoras de serviços), não poderá ser aplicada a imunidade tributária descrita no artigo 150, VI, “c”, da CF/88.

Nesses casos, o aumento da carga tributária decorrente da instituição do IBS seria repassado diretamente no preço dos bens/serviços adquiridos/tomados pelas OSC enquanto “contribuintes de fato”, que sentiriam diretamente o impacto financeiro do novo sistema tributário, sendo o caso de aventar a inclusão de uma extensão do §4º do artigo 150 da CF/88 para que a imunidade tributária abranja também as OSC que, preenchidos os requisitos para fruição da imunidade tributária, ocupem a posição de consumidoras de bens e serviços, consoante sugerido anteriormente.

Em relação às OSC não-imunes, os possíveis impactos oriundos da aprovação de uma das PECs sob análise são os seguintes: (i) o aumento da carga tributária efetiva para o setor de serviços, onerando as OSC que prestam serviços; (ii) o aumento da carga tributária que será repassado às OSC, quando estas ocupem a posição de consumidoras de bens e tomadoras de serviços; (iii) a vedação à concessão de benefícios fiscais e isenções ao IBS, com a instituição de alíquotas uniformes para todos os bens e serviços, extinguindo isenções/incentivos ou regimes diferenciados como aqueles descritos nos artigos 13 e 14, X, da Medida Provisória nº 2158/2001; e (iv) a tributação da locação de bens, onerando as OSC que auferem receitas por meio deste negócio jurídico.

Para mitigar os efeitos mais diretos incidentes sobre as OSC, algumas medidas propositivas poderiam ser adotadas, tais como: (i) a alteração do escopo material da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da CF/88, a fim de que, mediante alteração do §4º do artigo 150, tal norma também seja aplicável aos casos em que as OSC imunes ocupem a posição de mera consumidora de bens ou tomadora de serviços; (ii) a flexibilização da cláusula geral de vedação à concessão de benefícios, incentivos e isenções em relação ao IBS, de modo a permitir não só a manutenção das regras hoje existentes e que sejam especificamente aplicáveis às OSC, mas também viabilizando a instituição de novas regras (via lei complementar ou ordinária) aplicáveis ao IBS e destinadas a garantir a sustentabilidade das OSC não-imunes.

Isso porque, a desoneração das OSC, independentemente da forma como ela é operacionalizada, está em linha com o próprio **princípio da capacidade contri-**

butiva, pelo qual o contribuinte somente deve ser chamado à tributação quando demonstrar capacidade contributiva para pagar seus tributos que supere o mínimo existencial²², o que, por sua vez, não ocorre no caso das OSC, já que reinvestem toda sua renda, patrimônio e bens no desenvolvimento de suas atividades sociais, situação esta que é ainda mais importante quando se leva em consideração que a Constituição fomenta a atuação das OSC nas áreas da educação e saúde, impondo-se, assim, tratamento diferenciado a tais entidades.

Estes dados, ao lado de todos os demais, são mais do que suficientes para justificar o monitoramento, pelas OSC, da evolução e dos desdobramentos de cada uma das propostas de emenda constitucional analisadas. Garantindo, assim, que os interesses das OSC também sejam levados em consideração, especialmente quando se constata a imensurável relevância social de tais entidades para o Brasil²³.

²² O mínimo existencial é aquilo que é considerado indispensável para manutenção das atividades do contribuinte. No caso das OSC, considerando que toda sua renda e patrimônio devem ser revertidos para o atendimento às suas finalidades essenciais, pode-se sustentar que não há manifestação de capacidade contributiva (superávit, lucro, receita) que supere o mínimo existencial, daí porque não haveria justificativa pra tributação.

²³ Em meio a tantos projetos de reforma, seria possível cogitar a possibilidade de instituição de um regime tributário que confira tratamento diferenciado às OSC (um “Simples Social”), tal como, atualmente, já existe para microempresas e empresas de pequeno porte (o Simples Nacional), o que poderia ser facilmente operacionalizado por meio de alteração pontual no artigo 146 da CF/88. Esta ideia é aprofundada no seguinte material: A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Nacional. Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos. Brasília: Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL), IPEA, 2015, 111 páginas. Série Pensando o Direito, 53. Disponível em: http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2016/02/PoD_53_Leonel_web-1.pdf Acessado em: 25/03/2020.