REFORMA TRIBUTÁRIA

SETEMBRO | 2024

IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO SOBRE O SANEAMENTO BÁSICO

COORDENAÇÃO MARCUS ABRAHAM

COORDENAÇÃO GERAL LUIS FELIPE SALOMÃO

FGV JUSTIÇA

FGV

Presidente
Carlos Ivan Simonsen Leal

9LFH 3UHVLGHQWHV
Clovis José Daudt Darrigue de Faro
Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque

CONSELHO DIRETOR

Vogais
Armando Klabin
Carlos Alberto Pires de Carvalho e Albuquerque
Cristiano Buarque Franco Neto
(UQDQH *DOYrDV
José Luiz Miranda
Lindolpho de Carvalho Dias
Marcílio Marques Moreira
Roberto Paulo Cezar de Andrade

Suplentes
Aldo Floris
Antonio Monteiro de Castro Filho
Ary Oswaldo Mattos Filho
(GXDUGR %DSWLVWD 9LDQQD
*LOEHUWR 'XDUWH 3UDGR
José Ermírio de Moraes Neto
Marcelo José Basílio de Souza Marinho

CONSELHO CURADOR

Vogais
Alexandre Koch Torres de Assis
$QWRQLR $OEHUWR *RXYrD 9LHLUD
Carlos Eduardo de Freitas
Cid Heraclito de Queiroz
(GXDUGR 0 .ULHJHU
Estado da Bahia
Estado do Rio de Janeiro
(VWDGR GR 5LR *UDQGH GR 6XO
Isaac Sidney Menezes Ferreira (Federação Brasileira de Bancos)
Jorge Irribarra (Souza Cruz S/A)
-RVp &DUORV &DUGRVR ,5% %UDVLO 5HVVHJXURV 6 $
Luiz Chor
Luiz Ildefonso Simões Lopes
Marcelo Serfaty
Marcio João de Andrade Fortes
Miguel Pachá
Pedro Henrique Mariani Bittencourt
5RQDOGR 9LOHOD 6LQGLFDWR GDV (PSUHVDV GH 6HJXURV
PriYDGRV GH 3UHYLGrQFLD &RPSOHPHQWDU H GH &DSLWDOL]DomR QRV
Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo)
Willy Otto Jordan Neto

Suplentes
$OPLUDQWH /XL] *XLOKHUPH 6i GH *XVPmR
&DUORV +DPLOWRQ 9DVFRQFHORV $UD~MR
*HQHUDO -RTXLP 0DLD %UDQGmR -~QLRU
José Carlos Schmidt Murta Ribeiro
Leila Maria Carrilo Cavalcante Ribeiro Mariano
Luiz Roberto Nascimento Silva
Manoel Fernando Thompson Motta Filho
Olavo Monteiro de Carvalho (Monteiro Aranha
3DUWLFLSDo}HV 6 $
Patrick de Larragoiti Lucas (Sul América Companhia Nacional de Seguros)
5LFDUGR *DWWDVV
Rui Barreto
Solange Srour (Banco de Investimentos Crédit Suisse 6 $

FGV JUSTIÇA

Coordenação Geral
Luis Felipe Salomão

Coordenação Adjunta
Elton Leme

&RRUGHQDomR &LHQWt¿FD
Marcus Abraham

Pesquisadores
Marcus Abraham
Camila Thiebaut Bayer Lannes

O conteúdo desta publicação é de responsabilidade dos
DXWRUHV H QmR UHÀHWH QHFHVVDULDPHQWH D RSLQ

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
(CÂMARA BRASILEIRA DO LIVRO, SP, BRASIL)

$EUDKDP 0DUFXV

,PSDFWRV GD UHIRUPD WULEXWiULD GR FRQVXPR VREUH R VDQHDPHQWR EiVLFR >OLYUR HOHV
7KLHEDXW %D\HU /DQQHV FRRUGHQDomR /XLV)HOLSH 6DORPmR 0DUFXV $EUDKDP SURMHWR
GLDJUDPDomR)HUQDQGD 3LPHQWHO 6LPmR FRODERUDomR /XDQD %LDQFKL GH 0RUDLV 0DU
&UX] 5LR GH -DQHLUR)XQGDomR *HWXOLR 9DUJDV

PDF

%LEOLRJUD¿D

,6%1

ÈJXD 7UDWDPHQWR $OtTXRWDV (VJRWR 7UDWDPHQWR)LQDQoDV S~EOLFDV 6DQH
7ULEXWDomR /HLV H OHJLVODomR %UDVLO , /DQQHV &DPLOD 7KLHEDXW %D\HU ,, 6DORPm
FXV ,9 /LPD 0DUFHOD 3HUHLUD 9 6LPmR)HUQDQGD 3LPHQWHO 9, 0RUDLV /XDQD %LDQFK
GR $PDUDO $OPHLGD 9,, 7tWXOR

&'8

ÍNDICES PARA CATÁLOGO SISTEMÁTICO:

)LQDQoDV S~EOLFDV

(OLDQH GH)UHLWDV /HLWH %LEOLRWHFiULD &5%

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Emendas apresentadas na PEC nº 45/2019 para reduzir alíquota de IBS e CBS para os serviços de saneamento básico

Tabela 2 Comparativo da alíquota de IVA nos países da União Europeia e no Brasil atual e nos cenários simulados

Tabela 3 Índice de tratamento de esgoto nos países da União Europeia

Tabela 4 Simulação dos impactos da EC nº 132/23 sobre o setor de saneamento no Brasil

Tabela 5 Impacto esperado na tarifa a partir de diferentes cenários tributários

Tabela 6 Evolução estimada das alíquotas até a implementação da reforma tributária – Regime não cumulativo (sem considerar ICMS e ISS não creditados sobre os custos)

Tabela 7 Percentuais de carga de PIS/Cofins/CBS/IBS das empresas amostradas do regime não cumulativo

Tabela 8 Carga tributária efetiva das empresas amostradas do regime não cumulativo considerando ICMS e ISS não creditados sobre os custos

Tabela 9 Síntese de dados do REIDI

Tabela 10 Síntese dos dados dos regimes de IVA personalizado nos países da América Latina

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Rendimentos de pessoas com saneamento x rendimentos de pessoas sem saneamento

Figura 2 Gráficos com dados da cobertura de tratamento de água e esgoto e de percentual de pobreza

Figura 3 Percentual da população que recebe água canalizada por unidade da federação

Figura 4 Avaliação do grau de implementação da gestão integrada dos recursos hídricos no Brasil em 2019

Figura 5 Gráfico demonstrativo da arrecadação de tributos administrados pela Receita Federal

Figura 6 Arrecadação total de PIS e COFINS em 2020 (em R$)

Figura 7 Execução orçamentária na função nº 17 - saneamento nos Ministérios da Saúde, das Cidades e do Desenvolvimento

Figura 8 Execução orçamentária por ações orçamentárias no Ministério da Saúde

Figura 9 Execução orçamentária por ações orçamentárias no Ministério das Cidades e do Desenvolvimento

Figura 10 Variação da diferença acumulada do PIB no nível nacional (%) - com e sem reforma

Figura 11 Variação da diferença acumulada da produtividade a nível nacional ($) – com e sem reforma

Figura 12 Variação da diferença acumulada do emprego a nível nacional ($) – com e sem reforma

Figura 13 Variação da diferença acumulada do PIB – setor de saneamento – nível nacional ($) – com e sem reforma

Figura 14 Variação da diferença acumulada do valor bruto da produção – setor de saneamento – nível nacional ($) – com e sem reforma

Figura 15 Variação da diferença acumulada do emprego – setor de saneamento – nível nacional ($) – com e sem reforma

Figura 16 Ilustração esquemática do funcionamento e operacionalização do Programa Devolve ICMS

Figura 17 Pressão fiscal por faixas de salário mínimo antes e depois do Programa Devolve ICMS

Figura 18 Valor mensal médio dos documentos tributários

Figura 19 Número médio mensal de documentos tributários

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO _____ 12

EQUIPE DE PESQUISADORES _ 15

INTRODUÇÃO _____ 16

01 CONTEXTUALIZAÇÃO ____ 18

02 OBJETIVOS ____ 24

2.1 Objetivo geral ____

2.2 Objetivos específicos ____

03 JUSTIFICATIVA ____ 26

04 METODOLOGIA ____ 28

05 RESULTADO DA PESQUISA _____ 30

5.1. Custo fiscal do saneamento na perspectiva comparada: Brasil e União Europeia _____

5.2. A importância do saneamento básico na política fiscal _____ 34

5.2.1. Situação atual e histórico legislativo sobre a tributação do saneamento _____

5.2.2. Orçamento público para o saneamento _____ 42

5.2.3. Orçamento federal _____

5.2.4. Saneamento e saúde _____

5.2.5. Saneamento e meio ambiente _____ 49

5.2.6. Perspectivas das empresas de saneamento quanto à reforma tributária _____

5.3. O cashback tributário para população de baixa renda como instrumento de justiça social no PLP nº 68/2024 _____ 59

5.3.1. Devoluções tributárias que não se confundem com o cashback da reforma _____

5.3.1.1. Tax free de turismo _____

5.3.1.2. Reembolso em razão de acúmulo de crédito de IVA para empresas e pessoas físicas na União Europeia _____ 61

5.3.1.3. Experiências de sorteios, compensações e devolução de tributos para a promoção da cidadania fiscal no Brasil _____ 62

5.3.1.3.1. Nota Fiscal Paulista _____ 6

5.3.1.3.2. Nota Carioca _____

5.4. O cashback tributário previsto na EC nº 132/2023 e o modelo proposto pelo texto aprovado na Câmara dos Deputados no PLP nº 68/2024 _____ 61

5.4.1. O cashback tributário no estado do Rio Grande do Sul _____ 66

5.4.2. IVA personalizado no direito comparado _____ 70

06 CONCLUSÕES _____ 74

6.1. Da necessária redução de alíquota de IBS/CBS para as empresas prestadoras de serviços de saneamento básico _____ 75

6.2. Da incorporação do REIDI à proposta de regulamentação da reforma como resposta aos apelos do mercado e debates acadêmicos _____ 76

6.3 Justificativas para implementar o cashback no setor de saneamento _ 76

07 REFERÊNCIAS _____ 78

A

APRESENTAÇÃO

APRESENTAÇÃO

A missão da FGV Justiça é identificar, entender, sistematizar, desenvolver e aprimorar soluções voltadas ao aperfeiçoamento do sistema de justiça.

Atualmente, a FGV Justiça conta com as seguintes linhas de pesquisa: (1) governança digital e inovação; (2) sustentabilidade e responsabilidade social; (3) democracia; (4) direitos humanos; (5) solução de conflitos; (6) justiça social; (7) infraestrutura e (8) finanças públicas e tributação.

A pesquisa “Impactos da reforma tributária do consumo sobre o saneamento básico” integra a linha de pesquisa de finanças públicas e tributação e tem o objetivo de contribuir, por meio de uma perspectiva acadêmico-científica, para uma melhor política fiscal no Brasil.

Com o advento da reforma tributária do consumo, por meio da EC nº 132/2023, instaurou-se a expectativa de aumento repentino da carga tributária para as empresas que prestam serviços no setor de saneamento básico, mais especificamente nos serviços de coleta e tratamento de água e esgoto. Empresas que atualmente suportam a carga tributária de 9,25% (alíquota do regime não cumulativo) sobre a receita bruta passarão a enfrentar uma cobrança de 26,5% (alíquota estimada do regime não cumulativo) sobre o valor adicionado. Inicialmente, os benefícios e programas de incentivo atuais voltados ao setor de saneamento não encontraram mecanismos de neutralidade na reforma, ou seja, foram descontinuados sem qualquer tipo de compensação. Ao longo da elaboração da pesquisa que resultou neste estudo, os parlamentares foram sensibilizados pelas críticas e alguns avanços foram propostos no processo de regulamentação, conforme será exposto.

De todo modo, o aumento irá triplicar a carga fiscal e afetar tanto as empresas, que sofrem com uma margem menor para realizar os investimentos na universalização, quanto a população de baixa renda, que está sujeita ao aumento tarifário decorrente do repasse desse custo pelas empresas. Por fim, representa um obstáculo ao investimento privado, que afeta a população de baixa renda que ainda não goza de acesso à rede de água e esgoto, visto que seu direito ao saneamento básico se torna cada vez mais distante em razão da falta de incentivos à expansão da rede.

Considerando a relevância desses serviços na promoção da saúde, bem como sua importância para a preservação do meio ambiente, a pesquisa busca investigar formas de promoção da neutralidade e justiça social por meio de ferramentas tributárias disponíveis no sistema jurídico.

Nesse sentido, o desafio está em compatibilizar a necessidade de arrecadação com o compromisso de universalização do saneamento básico.

Diante desse cenário, esta pesquisa elabora uma análise técnica e imparcial sobre a ausência de tratamento diferenciado para o saneamento na EC nº 132/2023, passando pela análise da viabilidade de uso do cashback tributário no novo IVA, em especial no setor de saneamento, uma vez que essa alternativa foi proposta ao longo da tramitação do PLP nº 68/2024, ainda não convertido em lei. A pesquisa organizou-se a partir de uma base de dados sobre o assunto, disponibilizada pelos portais oficiais do poder público, bem como outros estudos econômicos, nacionais e estrangeiros, com a expectativa de que os diagnósticos realizados possam colaborar para um sistema tributário mais efetivo e que contribua para o desenvolvimento do país.

Marcus Abraham

Coordenador acadêmico da linha de pesquisa Finanças Públicas e Tributação da FGV Justiça e desembargador federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região

EQUIPE DE PESQUISADORES

Marcus Abraham

Coordenador acadêmico da FGV Justiça, Desembargador Federal no Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). É doutor em Direito Público pela UERJ e realizou estágio de pós-doutoramento em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e pela Universidade de Lisboa (ULisboa). É autor de diversos livros.

Camila Thiebaut Bayer Lannes

Advogada e pesquisadora da FGV Justiça. Mestra e Bacharela em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Direito Ambiental e Minerário pelo Centro Universitário São Camilo.

INTRODUÇÃO

Esta pesquisa foi provocada pela mudança de tratamento tributário do saneamento básico ao longo da tramitação da PEC nº 45/2019, que resultou na EC nº 132/2023, com a retirada desse setor da lista de itens com redução de alíquota e o consequente impacto desse aumento de carga tributária de 9,25% para 26,5% (estimativa) tanto para as empresas prestadoras de serviços de coleta e tratamento de água e esgoto como para os consumidores, inclusive aqueles de baixa renda, que poderão sofrer aumento abrupto da tarifa. Os dados foram coletados no período de 22 de fevereiro de 2024 até 6 de julho de 2024, portanto, durante a tramitação dos projetos de leis complementares que regulamentarão a EC nº 132/2023. Assim, todas as conclusões e análises devem ser contextualizadas nessa circunstância.

Caso ocorra esse forte impacto na carga fiscal que a reforma tem o potencial de gerar, comparando-se a carga fiscal dos países da União Europeia com a carga fiscal atual e a prevista para as empresas de saneamento após a reforma, o Brasil transitará da posição de países com a menor carga fiscal sobre o consumo para o país com a maior alíquota aplicada sobre esses mesmos serviços.

Na principal proposta de regulamentação da reforma tributária, o PLP nº 68/2024, ainda em tramitação na Câmara dos Deputados, está prevista a inclusão dos serviços de tratamento de água e esgoto na sistemática do cashback, que é uma devolução de parte do valor pago a título de imposto e contribuição sobre bens e serviços (IBS e CBS) a pessoas de baixa renda com o objetivo de reduzir o efeito regressivo desse tipo de tributação sobre o consumo.

Sem qualquer previsão de neutralidade tributária para as empresas prestadoras dos serviços de coleta e tratamento de água e esgoto, estima-se que os investimentos privados nessas atividades serão desestimulados e reduzidos, impactando o compromisso de universalização previsto na Lei nº 11.445/2007.

O saneamento básico, em especial a coleta e o tratamento de água e esgoto, ocupa posição estratégica para a realização do direito à saúde e possui importância ecológica. Assim, considerando que a reforma foi orientada, entre outros princípios, pela promoção da saúde e proteção do meio ambiente, serão abordados, neste trabalho, os problemas e as alternativas normativas para prestigiar a universalização dos serviços por meio de ferramentas tributárias.

CONTEXTUALIZAÇÃO

01

CONTEXTUALIZAÇÃO

Após mais de 30 anos de debate, foi aprovada em dezembro de 2023 a reforma tributária, introduzida em nosso ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023 [1] e chamada de Reforma Tributária sobre o Consumo, decorrente da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019. [2]

Como medidas para simplificar o fluxo de arrecadação, foram aglutinados os impostos sobre o consumo ICMS, de competência estadual, e ISS, de competência municipal, no novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de abrangência nacional. Ainda, foi criada a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição ao Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incidentes sobre grande parte dos produtos. [3] Essa duplicidade dos tributos que têm o formato de Imposto sobre o Valor Adicionado é chamada de IVA dual.

Em um breve resumo sobre a implementação efetiva, tem-se que:

> A CBS entrará em vigor plenamente já em 2027, sendo que em 2026 haverá uma aplicação paralela a PIS e Cofins como teste. Já o IBS será implantado de forma escalonada, em regime de transição, de 2029 a 2033. O art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduzido pela Reforma, determina que as alíquotas do IBS serão fixadas nas seguintes proporções: 1/10 em 2029; 2/10 em 2030; 3/10 em 2031 e 4/10 em 2032. A partir de 2033, ele também estará plenamente implantado, sendo extintos o ICMS e o ISSQN.[4]

Um dos objetivos da reforma, com a instituição do IVA, é a neutralidade tributária, que pode ser definida como o tratamento igual de todas as formas de consumo, de

---

1 BRASIL. Congresso Nacional. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 21/12/2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm Acesso em 03 set. 2024.

2 BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 3 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 28 fev. 2024.

3 BRASIL (Constituição de 1988). Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT: " Art. 126. A partir de 2027: (...) III – o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal: a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar ".

4 NAKAO, Sílvio Hiroshi et al. Série Universalizar Nota técnica Impacto da Reforma Tributária sobre amostra das companhias estaduais de saneamento básico – v. 2, Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento - AESBE, abr. 2024.

modo que determinado imposto não altere as decisões dos agentes econômicos.[5] Neutralidade também significa manter as condições atuais da carga fiscal dos setores econômicos a fim de não os prejudicar.

Ainda, objetivou-se reduzir a regressividade tributária, fenômeno que ocorre quando os contribuintes com menor capacidade contributiva, quando compram um produto, suportam a mesma carga tributária de um contribuinte com renda muito maior, o que faz com que os contribuintes com menor capacidade contributiva paguem uma carga tributária total maior que a dos contribuintes que têm uma renda mais alta, proporcionalmente.

Para alcançar a redução dessa regressividade do sistema tributário no caso da tributação sobre o consumo, foi prevista pela EC nº 132/2023 a ferramenta do "IVA personalizado" por meio da devolução de parte do valor despendido em IBS e CBS à população de baixa renda (cashback).

Quanto à base axiológica, a reforma trouxe os princípios explícitos da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Ao longo do texto, outros princípios, como a igualdade de gênero e a proteção à saúde, também ficaram evidentes. Assim, a ausência de tratamento tributário favorecido aos serviços de saneamento básico comprometeu a realização plena desses princípios.

Sobre o tema, durante a tramitação da PEC nº 45/2019, a minuta de substitutivo,[6] encaminhada pelo Senado à Câmara dos Deputados, em 14/11/2023, contava com a previsão de um regime diferenciado, mantendo, na prática, os benefícios do atual Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), efetivamente instituído por meio da Lei nº 11.488/2007, no texto constitucional e prevendo a possibilidade de redução de alíquota para o saneamento:

> "Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:
>
> (...)
>
> 'Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
>
> (...)
>
> § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:
>
> (...)
>
> VI – serviços de saneamento e de concessão de rodovias, que preverá:
>
> a) a desoneração do imposto na aquisição de bens de capital ;
>
> b) hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII". (grifos pelos autores)[7]

---

5 COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS) . Blog do IBRE. 21 jul. 2023. Disponível em: https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs. Acesso em: 4 set. 2024

6 BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 . Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1715008329087&disposition=inline. Acesso em: 17 mai. 2024.

7 BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 . Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1715008329087&disposition=inline. Acesso em: 17 mai. 2024.

No relatório de emendas [8] elaborado pelo Senado, inclusive, foram tecidas valiosas considerações sobre o tema, destacando-se a repercussão do aumento de carga tributária das empresas de água e esgoto no bolso dos consumidores de baixa renda e a lacuna de investimentos em infraestrutura. Essas foram as razões das propostas de emendas com a inclusão do saneamento em regimes diferenciados:

> Criamos, também, regime específico para os serviços de saneamento, de concessão de rodovias e para operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações. Nos dois primeiros casos, será permitida a desoneração de IBS e CBS na aquisição de bens de capital e alteração nas alíquotas e nas regras de creditamento. No último, apenas alteração nas alíquotas e nas regras de creditamento. Esse é um compromisso deste Relator, promover investimentos e impulsionar o ciclo virtuoso da economia, lembrando sempre dos mais necessitados.
>
> Não podemos descuidar que o agravamento da carga tributária do setor de saneamento recairá sobre os ombros da população, penalizando, primordialmente, a parcela mais carente de atenção. Não apenas isso, esse é um segmento com lacunas expressivas de investimento em infraestrutura, como ressaltou o Sr. Percy Soares Neto, Diretor-executivo da Associação e Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto (Abcon Sindcon), em audiência pública realizada no dia 19 de setembro do corrente ano. A ausência de um tratamento específico resultará em redução da capacidade de investimento ou ajuste na conta de água das famílias, o que não aceitamos. Por outro lado, investir em saneamento é investir em saúde. Desse modo, esse dispositivo mantem a coerência com a concessão de tratamento diferenciado aos serviços de saúde e atende a neutralidade demandada pelo setor. (grifos pelos autores) [9]

Como resultado, as emendas parlamentares nº 114, 337 e 481, propostas por senadores do Partido Liberal (PL) e Partido Social Democrático (PSD) foram acatadas, conforme esquematizado a seguir:

8 BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1715008329087&disposition=inline. Acesso em: 17 mai. 2024.

9 BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1715008329087&disposition=inline. Acesso em: 17 mai. 2024.

Tabela 1 - Emendas apresentadas na PEC nº 45/2019 para reduzir alíquota de IBS e CBS para os serviços de sane amento básico

114	Senador Eduardo Gomes (PL/TO)	Propõe a inclusão do saneamento básico na lista de bens e serviços beneficiados por alíquota reduzida de IBS e CBS.	Acatada
337	Senador Flávio Bolsonaro (PL/RJ)	Inclui serviços de saneamento básico no regime diferenciado de alíquota reduzida.	Acatada
481	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Inclui serviços de saneamento básico na alíquota reduzida.	Acatada

Fonte: PEC nº 45/2019

Todavia, a versão final que resultou na EC nº 132/2023 não conta com qualquer tratamento diferenciado para os serviços do setor de saneamento, o que gera o au - mento da carga tributária de 9,25% sobre a receita bruta para a alíquota estimada de 26,5% sobre o valor adicionado.

A regulamentação dos institutos previstos na emenda da reforma ainda será feita de forma plena, figurando como principal minuta de proposta o texto do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, [10] aprovado pela Câmara dos Deputados em 10/07/2024 e encaminhado para a análise do Senado Federal em 19/07/2024, que não incluiu os serviços de saneamento básico entre aqueles listados como “serviços de saúde”. Esse seria o caminho normativo que levaria a uma redução de alíquota em 60%. A minuta do texto do anteprojeto do governo não contava com uma previ - são que mantivesse o regime especial para a infraestrutura, mas após os debates, os parlamentares sensibilizaram-se com a questão e passou-se a prever a incorporação do Reidi no texto, com regime diferenciado similar ao que constava no substitutivo do Senado Federal à época da tramitação da PEC nº 45/2019, com a desoneração do imposto na aquisição de bens de capital e hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento.

Todavia, esse mesmo PLP nº 68/2024 considerou como medicamento com redução de alíquota em 60% ou mesmo em 100% alguns itens que não parecem ser tão essenciais, pois são massivamente utilizados para fins estéticos ou para melhoria de desempenho sexual. Exemplificando, foram propostos benefícios a itens como a toxi -

10 BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 68/2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, DF. Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramita - cao?idProposicao=2430143. Acesso em: 4 set. 2024.

na botulínica, conhecida pelo nome comercial Botox® para procedimentos estéticos, a tretinoína, usada no tratamento de acne e o minoxidil, indicado para soluções contra queda de cabelos.

Por outro lado, o texto proposto no PLP nº 68/2024 incluiu os serviços de coleta e tratamento de água e esgoto na sistemática de cashback, entre aqueles em que a devolução figurará diretamente na fatura que chega às residências das pessoas de baixa renda. Essa proposta de ferramenta enfrenta o impacto do aumento da carga tributária para a população de baixa renda que já possui acesso aos serviços, mas mantém invisível a população que sequer é atendida pelos serviços. Por fim, essa medida não lida com o problema do desincentivo aos investimentos privados pelas empresas de água e esgoto em decorrência do aumento da carga tributária, problema que precisa ser enfrentado no contexto da reforma tributária.

OBJETIVOS

2.1. Objetivo geral

Analisar os impactos do aumento da carga tributária do saneamento básico decorrente da reforma tributária do consumo e as consequências tanto para as empresas de água e esgoto quanto para a população de baixa renda, visando a uma proposta de otimi - zação na realização do direito à saúde e do princípio da proteção do meio ambiente.

2.2. Objetivos específicos:

a) Identificar e examinar os principais desafios, barreiras e obstáculos enfrenta - dos na tributação dos serviços de saneamento básico;

b) Analisar o panorama da tributação do saneamento básico e como, em tese, podem ser formuladas políticas tributárias eficazes para universalizar os serviços de coleta e tratamento de água e esgoto a fim de reduzir desigualdades;

c) Investigar pontos favoráveis e desfavoráveis para reduzir a carga fiscal para as empresas prestadoras de serviços de coleta e tratamento de água e esgoto;

d) Investigar pontos favoráveis e desfavoráveis para a implementação do cashback nos serviços de saneamento básico;

e) Desenvolver recomendações para a regulamentação da Emenda Constitucio - nal nº 132/2023 de forma a contribuir para a promoção de justiça social, em especial no âmbito da universalização dos serviços de saneamento básico.

JUSTIFICATIVA

03

JUSTIFICATIVA

No campo teórico, a pesquisa do impacto da reforma tributária no setor de saneamento básico justifica-se pela relevância axiológica do tema, que envolve a garantia de direitos fundamentais, como a saúde e proteção do meio ambiente. O próprio nome já revela que se trata de serviços que compõem o mínimo existencial, o básico para se viver de forma digna.

No âmbito prático, a relevância do tema está nos altos valores da carga tributária e do volume de investimentos necessários para viabilizar toda a infraestrutura para o tratamento e a coleta de água e esgoto. Só para se ter uma ideia, analisando o volume de arrecadação dos tributos pelas empresas que desempenham as atividades codificadas pelos códigos CNAE 36, 37, 38 e 39, que correspondem, respectivamente, às atividades de captação, tratamento e distribuição de água; esgoto e atividades relacionadas; coleta, tratamento e disposição de resíduos e descontaminação e outros serviços de gestão de resíduos, verifica-se que, em 2022, foram pagos R$ 19.219.101.214,65 (dezenove bilhões, duzentos e dezenove milhões, cento e um mil, duzentos e quatorze reais e sessenta e cinco centavos), conforme dados da Receita Federal do Brasil.

Ainda, importa destacar que a Lei 14.026/2020 estipulou que, até 2033, 99% da população brasileira tenha acesso à água tratada e 90% à coleta e ao tratamento de esgoto, entre outras determinações. Ademais, ficou previsto que o índice de perda de distribuição de água seja reduzido dos atuais 40% para 25% no mesmo prazo. Essas metas devem ser cumpridas pelos prestadores de serviço, públicos ou privados, pelo que se estima que os volumes de investimentos ocorram nesse período, podendo atingir cerca de R$ 415 bilhões até 2033. [11]

Por fim, os dados analisados e as propostas apresentadas neste estudo podem contribuir no processo de discussões que envolve a regulamentação da reforma por lei complementar ainda não publicada. Os dados foram coletados no período de 22 de fevereiro de 2024 até 6 de julho de 2024, portanto, durante a tramitação dos projetos de leis complementares que regulamentarão a EC nº 132/2023. Assim, todas as conclusões e análises devem ser contextualizadas nessa circunstância.

11 ERMAKOFF, Eduardo et. al. Novo marco legal do saneamento: mapeamento da demanda industrial. v. 28, n. 55, BNDES Set., Rio de Janeiro, mar. 2022, p. 113-178.

METODOLOGIA

A presente pesquisa é de natureza exploratória, descritiva e analítica e busca identificar e descrever o cenário de tributação do consumo e, em especial, do saneamento básico, previamente à reforma tributária sobre a tributação dos serviços de saneamento básico. Ainda, a metodologia adotada é bibliográfica e crítico-dialética, pois não se restringe a uma abordagem descritiva dos conceitos que são objeto da pesquisa, sugerindo modificações legislativas e estruturais para que haja a implementação de um modelo de tributação do saneamento básico de modo a confirmar a consecução dos objetivos almejados pela reforma tributária. Os dados foram coletados no período de 22 de fevereiro de 2024 até 6 de julho de 2024, portanto, durante a tramitação dos projetos de leis complementares que regulamentarão a EC nº 132/2023. Assim, todas as conclusões e análises devem ser contextualizadas nessa circunstância.

Foram utilizados como métodos a combinação de metodologias quantitativas e qualitativas para a sistematização e análise dos dados econômicos e sociais, com o objetivo de identificar a adequação em tese das ferramentas adotadas pelo constituinte derivado para cumprir os fins a que se propuseram, bem como promover proposições de aperfeiçoamento.

Com o objetivo de delimitar o objeto, foram selecionados os serviços de coleta e tratamento de água e esgoto e as questões tributárias relativas ao consumo que os envolvem juridicamente. Em relação aos serviços, foram consideradas as ferramentas do regime especial de tributação de PIS e Cofins (Reidi), o IVA personalizado (cashback) e o rol de bens e serviços com alíquota reduzida.

Importante destacar que a seleção da base de dados e a coleta de dados desta pesquisa foram iniciadas ainda durante o período de reuniões dos grupos técnicos de trabalho para a regulamentação da reforma criados pelo Ministério da Fazenda,[12] passando pela divulgação do anteprojeto apresentado pelo Poder Executivo, que culminou com a instauração do Projeto de Lei Complementar nº 68 de 2024 (PLP nº 68/2024) e as minutas resultantes dos debates na Câmara dos Deputados. Até a data de fechamento deste estudo, a lei complementar regulamentadora do IBS, da CBS e do imposto seletivo não havia sido publicada. Todas as análises e proposições

12 BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 34, de 11 de janeiro de 2024 . Institui o Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo - PAT-RTC, composto pela Comissão de Sistematização, pelo Grupo de Análise Jurídica e por Grupos Técnicos, com vistas a subsidiar a elaboração dos anteprojetos de lei decorrentes da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. DOU de 12/01/2024, seção 1, página 18). Brasília – DF, 2024. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135658. Acesso em 4 set. 24

conclusivas levaram em conta os debates e as propostas envolvidos na tramitação dos projetos de lei, de forma que, mesmo que haja mudanças, as análises apresentadas neste estudo referem-se ao arcabouço normativo efetivo da EC nº 132/2023.

Nesse sentido, foram reunidos e analisados dados oficiais dos orçamentos federal e estadual para a função saneamento (código 17), disponíveis no painel de informações do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), estudos e relatórios econômicos de avaliação do IVA personalizado adotado por outros países ou estados brasileiros, simulações econômicas de impactos na carga tributária efetiva dos serviços de saneamento e dados do Sistema Nacional de Informações de Saneamento Básico (SNIS).

Ainda, como no direito interno não havia fonte primária de dados envolvendo o imposto no formato de Imposto sobre o Valor Agregado, recorreu-se à base de dados da União Europeia, berço do IVA, [13] e aos dados de cobertura dos serviços de saneamento. [14]

A fim de realizar um recorte temporal, foram analisados os orçamentos federais e estaduais desde 2017 até 2024 (três anos antes da pandemia da covid-19 e três anos depois), bem como o volume de arrecadação tributária federal por atividade de acordo com o CNAE [15] de 2017 a 2020, de acordo com o banco de dados disponível para consulta online, uma vez que, à época da coleta de dados, não havia essa informação para os anos seguintes a 2020. Por fim, os dados dos Indicadores do IBGE e do SNIS foram colhidos tendo por base o ano de 2021.

A análise estendeu-se tam bém para uma revisão da bibliografia [16] que envolve o direito comparado e as posições doutrinárias relacionadas aos temas explorados.

Por fim, analisou-se o histórico de projetos de lei que tramitaram na Câmara dos Deputados[17] e no Senado Federal [18] com relação a tributação e saneamento. Para tanto, o critério de pesquisa nos referidos sites foram os termos “saneamento” e “tributário”; “saneamento” e “imposto”; “saneamento” e “tributo”; “saneamento” e “isenção” e “saneamento e alíquota”.

Todos esses métodos serviram para analisar de forma crítica a atual redação da reforma tributária no que diz respeito à mudança drástica do tratamento tributário relativo aos serviços de coleta e tratamento de água e esgoto e propor alternativas jurídicas para incentivar o desenvolvimento salutar do setor de saneamento básico.

---

13 UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, 28 nov. 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100115:pt:PDF. Acesso em: 5 set. 2024 e EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. Indicator Assessment: Urban waste water treatment in Europe. Publ. 10 set. 2020. Disponível em: https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/indicators/urban-waste-water-treatment/urban-waste-water-treatment-assessment-5. Acesso em: 5 set. 2024

14 COMISSÃO EUROPEIA.VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021 Disponível em https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf Acesso em 22 de maio de 2024.

15 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Arrecadação por divisão econômica do CNAE. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-divisao-economica-da-cnae. Acesso em: 22 maio 2024.

16 ARECHETA PÉREZ, Pamela, y BAROZZI GRACIA, Alejandro.IVA Personalizado [en línea]. Santiago, Chile: Universidad de Chile – Facultad de Economía y Negocios, 2022. Disponível em https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/194580. Acesso em 26 abr. 2024.

17 BRASIL. Câmara dos Deputados. Propostas legislativas: pesquisa simplificada. Disponível em: https://www.camara.leg.br/buscaProposicoesWeb/pesquisaSimplificada. Acesso em 27 abr. 2024

18 BRASIL. Senado Federal. Atividade legislativa: pesquisa simples. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade Acesso em 27 abr. 2024

RESULTADOS DA PESUISA

05

RESULTADOS DA PESUISA

5.1. Custo fiscal do saneamento na perspectiva comparada: Brasil e União Europeia

A fim de situar o Brasil em comparação com os países da União Europeia no que diz respeito às alíquotas de tributos sobre o consumo atual e a total, previstas de acordo com as disposições da reforma tributária efetivamente publicada até o fechamento deste estudo (EC nº 132/2023), chegou-se à constatação de que, caso seja mantido o formato estimado de carga fiscal para o saneamento, o Brasil deixará de ocupar as posições mais baixas e estará no topo do ranking das maiores alíquotas cobradas das empresas de saneamento básico.

Nesse sentido, conforme será desenvolvido neste estudo, a proposta de se interpretar que os serviços de saneamento são serviços de saúde representaria um meio-termo entre esses dois extremos, conforme pode ser visualizado na tabela a seguir:

Tabela 2 - Comparativo da alíquota de IVA nos países da União Europeia e no Brasil atual e nos cenários simulados

País	Alíquota padrão (em %)	Alíquota de saneamento (em %)	Redução de alíquota para o saneamento
Brasil Reforma tributária	28,5	28,5	0%
Hungria	27	27	0%
Croácia	25	25	0%
Dinamarca	25	25	0%
Suécia	25	25	0%
Finlândia	24	24	0%
Irlanda	23	23	0%
Portugal	23	23	0%

Estônia	22	22	0%
Letônia	21	21	0%
Holanda	21	21	0%
Bulgária	20	20	0%
Eslováquia	20	20	0%
Alemanha	19	19	0%
Malta	18	18	0%
Grécia	24	17	29%
República Tcheca	21	12	43%
Áustria	20	10	50%
França	20	10	50%
Itália	22	10	55%
Espanha	21	10	52%
Eslovênia	22	9,5	57%
Lituânia	21	9	57%
Romênia	19	9	53%
Polônia	23	8	65%
Bélgica	21	6	71%
Chipre	19	5	74%
Luxemburgo	17	3	82%

Elaborada pelos autores a partir dos dados oficiais da União Europeia [19]

19 COMISSÃO EUROPEIA."VAT rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2021". 2021 . Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf. Acesso em: 5 set. 2024

Os dados de cobertura dos serviços de saneamento nos países da União Europeia em comparação com o Brasil revelam a diferença de estágio de implementação das redes de coleta e tratamento de água e esgoto: os dados do SNIS, com base no ano de 2022, revelam que o índice de coleta de esgoto é de 60,73% e o índice de tratamento de esgoto é de 81,64%. Na União Europeia, dados de 2017 mostram uma média de mais de 94% de índice de tratamento de esgoto, como evidencia a tabela abaixo:

Tabela 3 - Índice de tratamento de esgoto nos países da União Europeia

País	Índice de tratamento	País	Índice de tratamento
Sérvia	50,250	Polônia	99,927
Bósnia e Herzegovina	60,000	Lituânia	99,973
Albânia	67,260	Áustria	100,000
Turquia	80,957	Alemanha	100,000
Bulgária	87,390	Dinamarca	100,000
Bélgica	94,980	Estônia	100,000
Eslovênia	95,200	Grécia	100,000
República Tcheca	96,800	Finlândia	100,000
Hungria	97,820	França	100,000
Noruega	98,100	Letônia	100,000
Croácia	98,300	Malta	100,000
Irlanda	98,400	Holanda	100,000
Luxemburgo	98,600	Suécia	100,000
Romênia	98,600	Islândia	100,000
Eslováquia	99,500	Itália	100,000
Espanha	99,700		
Suíça	99,700		
Portugal	99,860		

Elaborada pelos autores a partir dos dados oficiais da Agência Ambiental da União Europeia [20]

20 EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCYChange in urban waste water treatment in European countries, 1990-2017. Publ. 17 ago. 2020. Disponível em: https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/daviz/change-in-urban-waste-water/#tab-dashboard-01. Acesso em: 4 set. 2024

Esse panorama comparativo é um argumento que demonstra a necessidade de redução da carga fiscal sobre as atividades das empresas que prestam serviços de saneamento básico, em especial os de coleta e tratamento de água e esgoto. Para tanto, considera-se que a intenção do legislador ao implementar a tributação no formato IVA no Brasil é adequá-la à tendência mundial, tendo em vista a estreita relação entre a cobertura de serviços de saneamento e os índices de saúde e desenvolvimento social e econômico. O caminho para tanto é interpretativo e leva em conta que os serviços de saneamento pertencem à categoria “serviços de saúde”, com redução de alíquota de 60%, conforme texto constitucional aprovado em 2023.

5.2. A importância do saneamento básico na política fiscal

O tratamento constitucional do saneamento básico envolve o desenvolvimento urbano e os direitos à saúde e à moradia, conforme previsto no artigo 21, inciso XX, artigo 23, inciso IX e artigo 200, inciso IV.

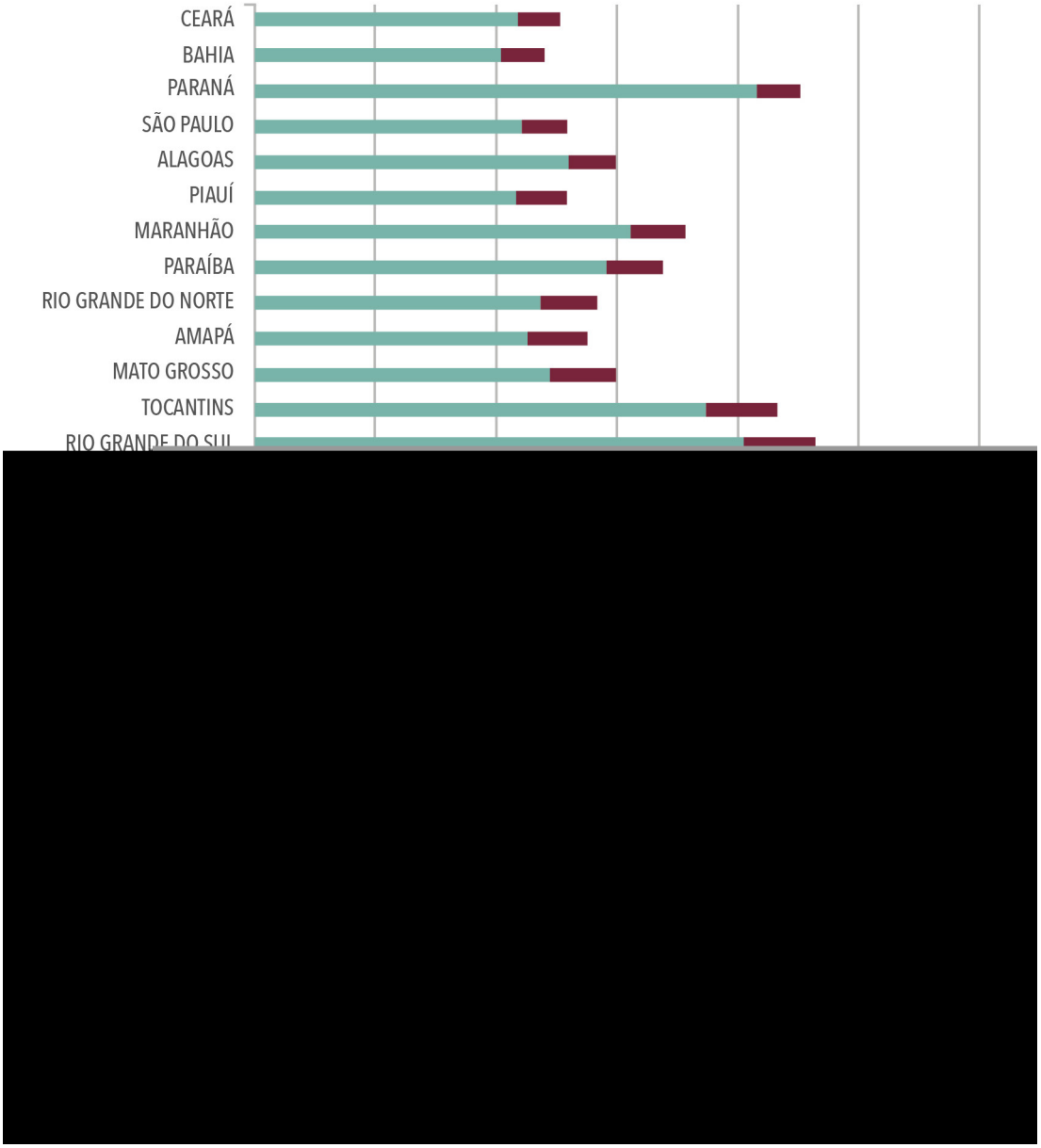
Conforme o art. 3º da Lei nº 11.445/2007, que rege o saneamento básico no Brasil, o setor abrange os serviços de abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos, drenagem e manejo de águas pluviais urbanas. Portanto, o acesso aos serviços de saneamento básico é um direito humano essencial, fundamental e universal, indispensável à vida com dignidade. Não por outro motivo, foi reconhecido pela Organização das Nações Unidas (ONU) como “condição para o gozo pleno da vida e dos demais direitos humanos”. [21]

As atividades de saneamento também representam um importante eixo na agenda ambiental, na medida em que os serviços estão diretamente relacionados à preservação do meio ambiente. Além de evitar a poluição e contaminação dos recursos hídricos e a redução de perdas de água em sistemas públicos de abastecimento, o tratamento de esgoto é fator de sustentabilidade ambiental e está diretamente associado à otimização do uso de um recurso natural finito e de acesso restrito.

Em referência à relevância social do saneamento, a renda das pessoas com acesso aos serviços de saneamento é cinco vezes maior que a renda daqueles que ainda não contam com esse acesso, de acordo com os dados fornecidos pelos painéis do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento (SNIS). O gráfico a seguir demostra esses dados:

21 GONÇALVES E SILVA, Thalita Veronica.O direito humano de acesso à água potável e ao saneamento básico. análise da posição da corte interamericana de direitos humanos . Boletim das Águas. Ministério Público Federal. Edição 2015. 15 fev. 2016. Disponível em: https://conexaoagua.mpf.mp.br/arquivos/artigos-cientificos/2016/13-o-direito-humano-de-acesso-a-agua-potavel-e-ao-saneamento-basico-analise-da-posicao-da-corte-interamericana-de-direitos-humanos.pdf. Acesso em: 4 set. 2024

Figura 1 - Rendimentos de pessoas com saneamento x rendimentos de pessoas sem saneamento



Elaborado pelos autores com base nos dados do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento SNIS

Além disso, o cruzamento dos dados dos Indicadores Anuais do IBGE [22] de 2022 e os dados do SNIS de 2022 mostram que é diretamente proporcional a parcela de pes - soas que vivem com menos de 1,90 dólares por mês (valor utilizado pelos parâmetros do Banco Mundial em 2022 para pobreza extrema) [23] em cada estado brasileiro e a

22 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira . Rio de Janeiro, 2022. Estudos e Pesquisas. Informação Demográfica e Socioeconômica número 49, 2022.

23 GOMES, Irene. “Pobreza cai para 31,6% da população em 2022, após alcançar 36,7% em 2021”. Agência IBGE de Notícias. Publ. 6 dez. 2023. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-no -