

REFORMA TRIBUTÁRIA

*ESTUDO COMPARADO
COM PAÍSES DA OCDE PARA
O SETOR DE TRANSPORTE*

APRESENTAÇÃO

A Confederação Nacional do Transporte (CNT) encomendou parecer junto à Finance Consultoria (Finanças Análise de Consultoria Econômica LTDA) com o objetivo de realizar uma ampla análise das propostas de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional, seu impacto sobre o setor de transporte e estudo de direito comparado, especialmente em relação a países que fazem parte da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O trabalho, coordenado pelos renomados professores José Roberto Afonso e José Mauricio de Aquino, analisou o modelo tributário aplicado ao setor de transportes nos principais Países da União Europeia e da OCDE; apontou os Países que aplicam o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), suas formas de aplicação e as alíquotas impostas em cada um deles; avaliou os impactos para o setor de transporte brasileiro na eventual adoção de um IVA com alíquota única, seus benefícios ou prejuízos; e assinalou pontos considerados importantes a serem levados em consideração na discussão da Reforma Tributária para o setor de transporte como um todo.

Anexo ao relatório, segue simulação das alíquotas aplicadas atualmente ao setor de transporte rodoviário de carga, a título de exemplificação, e o que pode se tornar no caso da aprovação da proposta original da PEC 45/2019. Também como anexo, segue tabela produzida com as taxas de IVA aplicadas para os diversos modais em diferentes Países da OCDE.

O estudo fornece dados e informações para atuação do Sistema Transporte nas discussões da Reforma Tributária em curso no Congresso Nacional. Se, por um lado, a Reforma pode se tornar importante instrumento para melhoria do ambiente de negócios no Brasil, por outro é fundamental que o setor de transporte – responsável pela movimentação de bens e pessoas por todo o Brasil – não seja prejudicado e não tenha uma alíquota maior do que a praticada em outros países, sob o risco de que, com isso, a reforma tenha um efeito contrário do que o almejado.

**Parecer Técnico-Econômico
à CNT - Confederação Nacional dos Transportes**

**Considerações sobre o impacto econômico-financeiro
aos associados da CNT com a adoção das medidas
preconizadas nas duas Propostas de Emendas à
Constituição (PEC 45/2019 e PEC 2019)**

Relatório Final

23/05/2023

1 - INTRODUÇÃO

Este Relatório tem por objetivo apresentar as nossas opiniões no tocante ao processo de reforma tributária do Brasil ante às necessidades e expectativas dos membros associados da Confederação Nacional dos Transportes – CNT.

Conforme o escopo previsto, este Relatório apresenta:

- Análise do modelo tributário aplicado ao setor de transportes nos principais Países da União Europeia e OCDE;
- IVA – principais Países que aplicam, formas de aplicação e suas alíquotas;
- Análise comparada do modelo brasileiro em relação aos Países selecionados;
- Avaliação de modelos tributários alternativos
- Impactos ao setor de transportes brasileiro na eventual adoção de um IVA único, seus benefícios e/ou prejuízos;
- Pontos considerados importantes, comparativamente à OCDE;
- Pontos essenciais para o setor e pontos que podem ser negociáveis.

Adicionalmente, nosso Relatório apresenta uma simulação entre a situação atual de cobrança do ICMS nos serviços de transportes e uma hipotética situação de cobrança do IBS (IVA brasileiro), de acordo com a PEC 45/2019.

2 - ANTECEDENTES

O sistema tributário brasileiro vem, há muito tempo, apresentando inadequações aos desafios enfrentados por uma economia que pretende ser moderna.

O sistema tributário em vigor foi concebido em 1966, adequado aos desafios da economia da época e à Constituição Federal em vigor. É importante ressaltar que o sistema tributário brasileiro é um dos poucos no mundo com 3 níveis de entes com poder de tributar ou taxar, a saber: União Federal, Estados e Municípios.

Até 2019, diversas mudanças e criações de impostos foram feitas para adequarem às necessidades econômicas ao longo do tempo e para também se adequarem às mudanças introduzidas pela Constituição de 1988 e suas emendas posteriores.

Também, mudanças foram efetuadas por conta de disparidades econômicas regionais, bem como por necessidades financeiras e econômicas de Estados e Municípios.

Tais alterações e adaptações tornaram o Sistema Tributário Nacional uma coisa complexa e não racional ante às necessidades apresentadas por uma economia moderna e que pretende se inserir em um mundo com profundas transformações. Essas alterações e adaptações chegam a incluir figuras quase que únicas em regimes tributários nacionais, a exemplo da figura da “substituição tributária”.

Em 2019, com alguns meses de diferença, foram apresentados 2 projetos de emendas à Constituição que alteram o Sistema Tributário Nacional. Estes projetos de emendas são:

- PEC 45/2019, apresentada na Câmara Federal; e,
- PEC 110/2019, apresentada no Senado Federal.

Ambas propostas encontram-se em tramitação no Congresso Nacional, sendo que:

- PEC 45 encontra-se na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara Federal para análise, sujeita à apreciação do Plenário e tendo sido designado Relator para análise do projeto (em 09.02.2023)
- PEC 110 encontra-se na Comissão de Constituição e Justiça do Senado para análise desde 17.08.21 e aguardando designação de Relator desde 02.02.23.

As duas Propostas de Emendas à Constituição – PEC que se encontram em análise no Congresso Nacional possuem pontos comuns e alguns pontos dissonantes. Ambas são

semelhantes quanto à criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (o “IVA brasileiro”) e o Imposto Seletivo – IS, imposto a ser cobrado em determinados produtos, notadamente àqueles que têm um custo social embutido, a exemplo de bebidas alcoólicas e derivados do fumo.

3 - ANÁLISE DO MODELO TRIBUTÁRIO APLICADO AO SETOR DE TRANSPORTES NOS PRINCIPAIS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA E OCDE

Esta análise foi feita com base, principalmente, nos países da União Europeia em comparação com o regime existente no Brasil.

Como ambas PECs pretendem implantar um regime tributário baseado nos regimes existentes na maior parte dos países desenvolvidos, a comparação com os existentes na União Europeia e nos países da OCDE é procedente. Estes regimes tributários são baseados principalmente em dois impostos – o IVA (ou VAT, Imposto sobre Valor Agregado) e um Imposto Seletivo (ou Excise Tax).

As PECs em análise no Congresso Nacional prevêem a implantação do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, semelhante ao IVA e o IS – Imposto Seletivo, semelhante ao Excise Tax.

O setor de transporte é uma atividade essencial em qualquer economia, sendo responsável pela movimentação de pessoas e bens. Naturalmente, a tributação é um tema de grande importância para o setor, uma vez que os impostos podem representar uma grande parte dos custos das empresas de transporte, impactando toda a cadeia produtiva. Por isso, é importante entender a tributação no setor de transporte e como ela afeta a competitividade das empresas nesse setor.

A tributação no setor de transporte varia significativamente entre países, o que pode afetar a competitividade das empresas em âmbito global. Alguns países adotam uma abordagem mais agressiva em relação à tributação do setor, enquanto outros optam por políticas mais favoráveis. Além disso, as leis tributárias podem ser diferentes em cada estado ou região dentro de um país, criando complexidades adicionais para as empresas que operam em múltiplos locais.

A comparação internacional da tributação no setor de transporte é importante para entender as diferenças entre os diferentes sistemas tributários e suas implicações para as empresas. Nesse contexto, este capítulo tem como objetivo apresentar uma análise comparativa dos impostos aplicados ao setor de transporte em diferentes países.

Para apresentar este conteúdo, além desta breve introdução, este capítulo se divide em mais duas seções: na primeira seção, são apresentadas premissas e direcionamentos da forma de taxação do setor de transportes, ou seja, as principais práticas adotadas no âmbito internacional; já na segunda seção são apresentadas as taxas e tarifas utilizadas ao redor do

mundo, a partir de uma amostra de países selecionados, em que se buscou países com o melhor detalhamento possível dos dados e com conteúdo bibliográfico mais rico, contendo ainda uma subseção especial sobre a utilização do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no setor ¹.

3.1 - Premissas e Direcionamentos da Forma de Taxação do Setor

A forma como os impostos são aplicados no setor de transporte é um tema de grande importância para a competitividade das empresas e para a economia como um todo. Os governos têm a responsabilidade de estabelecer políticas tributárias justas e equilibradas, que permitam o crescimento econômico e, ao mesmo tempo, garantam uma distribuição justa da carga tributária. Nesta seção, serão apresentadas as premissas e direcionamentos da forma de taxaço do setor de transporte no âmbito internacional, a luz de relatórios intragovernamentais - OCDE, *European Commission*, entre outros - e da bibliografia acadêmica sobre o tema, com o objetivo de compreender as principais tendências e desafios enfrentados pelas empresas.

Para que a taxaço sobre o setor de transportes seja empregada de forma eficiente, a fim de promover a competitividade, é necessário que haja uma análise cuidadosa dos custos e benefícios de diferentes tipos de impostos e taxas. É importante ter em mente que a tributação pode ter impactos significativos no setor de transportes, como aumento dos custos para as empresas, aumento dos preços para os consumidores e possíveis distorções na concorrência. Por isso, é importante avaliar detalhadamente os efeitos potenciais das diferentes formas de tributação, de forma a minimizar seus impactos negativos e maximizar seus benefícios.

Uma abordagem eficiente para tributação do setor de transportes deve levar em consideração as externalidades específicas do setor, como a poluição e o congestionamento do tráfego, bem como incentivar práticas mais limpas e eficientes, como a utilização de tecnologias de baixa emissão de carbono e o investimento em transporte público e compartilhado. Além disso, a tributação deve ser projetada para minimizar distorções na concorrência e incentivar a inovação e a competitividade das empresas do setor.

Como destacado pela *European Conference of Ministers of Transport (ECMT)* (2001), em relatório produzido junto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

¹ Para um melhor enfoque, o presente capítulo buscou mostrar com melhor detalhamento aspectos relativos ao modal rodoviário, mas sem deixar de citar os demais. Dados a respeito da comparação internacional para os demais modais são apresentados no Anexo 1.

(OCDE), em geral, apenas fatores de produção relativamente imóveis podem ser tributados eficientemente, incluindo trabalho e capital fixo. A ponderação ideal dos impostos sobre trabalho versus capital depende da mobilidade relativa dos insumos de produção, juntamente com a oferta e a demanda por cada insumo e as preferências redistributivas do governo. Por exemplo, quando o trabalho está em excesso de oferta (desemprego), será eficiente reduzir os impostos sobre o trabalho, reduzindo o custo do emprego, o que tende a equilibrar a oferta e a demanda, todo o mais constante.

Soma-se ao fato, que a redistribuição de renda é frequentemente um objetivo importante do governo. Em um sistema tributário ótimo, é sempre melhor abordar as preocupações de distribuição de renda por meio de impostos sobre consumo final e renda, em vez de impostos sobre produção. Portanto, questões distributivas não devem desempenhar um papel importante na determinação da tributação no setor de transporte.

Entretanto, o setor de transporte é responsável por uma série de externalidades que afetam negativamente a sociedade, como poluição do ar, ruído, congestionamento e acidentes de trânsito. Essas externalidades têm custos significativos para a sociedade e não são refletidas nos preços dos produtos e serviços de transporte, o que pode levar a uma alocação ineficiente de recursos.

Nesse sentido, a maioria das outras taxas reduzem o bem-estar social em maior ou menor grau e geralmente são projetadas para minimizar mudanças no comportamento, a fim de preservar sua capacidade de arrecadação de receitas. Porém as taxas sobre externalidades aumentam o bem-estar social, orientando o comportamento de produtores e consumidores para aumentar a eficiência e reduzir custos externos. Tais taxas sobre externalidades, apesar de aumentar as receitas do governo, não devem ser tratadas como objeto principal ao adotá-las.

De acordo com a ECMT (2001), na ausência de externalidades, há um aumento da distorção dos mercados quando são cobrados impostos sobre produtos intermediários, como no caso do transporte rodoviário. Nesse caso, há uma alteração da alocação de recursos nos setores de produção e, portanto, reduzem a produção líquida da economia. Eles são, portanto, fortemente prejudiciais ao bem-estar. Idealmente, os impostos sobre produtos intermediários devem ser evitados. É mais eficiente tributar insumos (trabalho e capital) e saídas (IVA e lucro), pois eles não afetam a eficiência do setor de produção.

Os governos muitas vezes taxam recursos naturais, como o petróleo, através de *royalties* para garantir que recebam uma grande parcela da renda gerada. Essa forma de imposto pode ser eficiente para taxar os lucros. Além disso, produtos derivados do petróleo são frequentemente taxados para mitigar a dependência de importação ou para equilibrar os

termos comerciais. Essa prática pode ser justificada em países que são importadores de petróleo, visando reduzir a vulnerabilidade de preços manipulados.

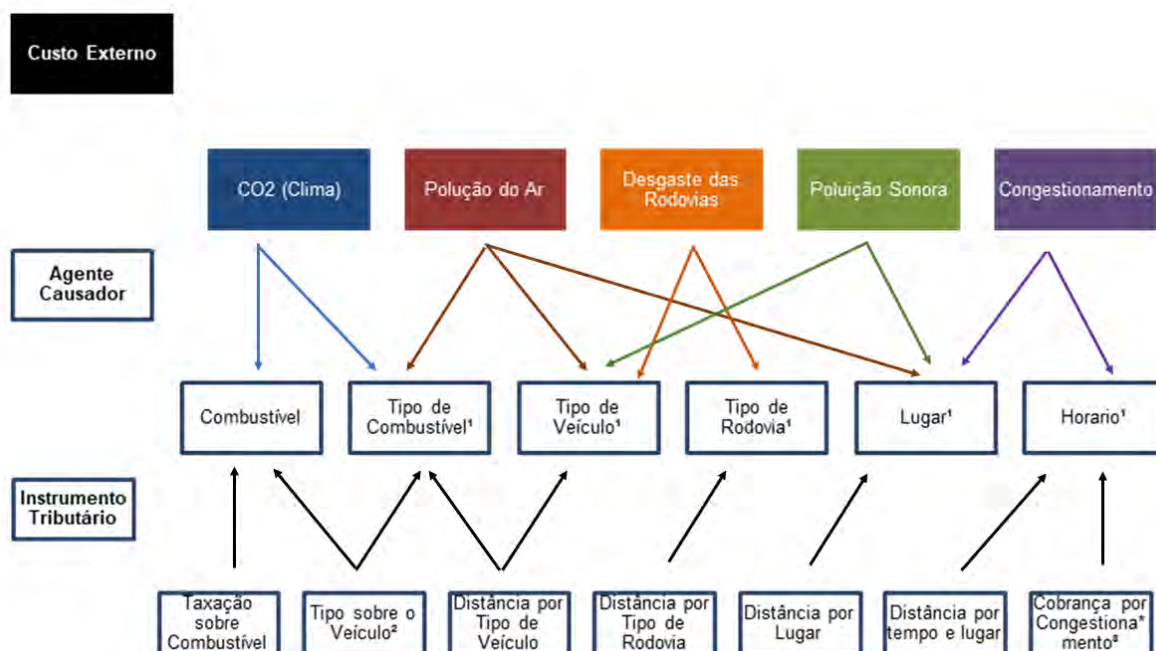
A maioria dos países combina um IVA e impostos especiais de consumo sobre mercadorias selecionadas. Enquanto há certa orientação de alíquotas diferentes para bens diferentes numa estrutura ótima de tributação indireta, do ponto de vista prático, os custos administrativos geralmente desencorajam a tributação diferencial. Porém, os bens sujeitos a impostos especiais de consumo são uma exceção, uma vez que são fáceis de tributar na fonte.

Como defendido pela ECMT (2001), exceto em relação as externalidades, não é eficiente cobrar diferentes níveis de impostos sobre o mesmo produto de combustível empregado para uso em diferentes setores da economia ou modos de transporte.

Isso porquê, de acordo com o órgão, mesmo para corrigir externalidades, a eficiência do imposto sobre combustível no setor de transporte é limitada. O uso de combustível está apenas indiretamente ligado à maioria dos custos externos (as cobranças de combustível são as mesmas em estradas congestionadas e não congestionadas, elas são as mesmas se os veículos estiverem ou não equipados com catalisadores ou outros dispositivos de controle de emissões). Apesar dos custos externos variarem de acordo com a localização, é difícil variar os impostos usando o mesmo critério.

De forma resumida, a OCDE (2019) apresenta uma figura, Figura 1, que lista os principais custos externos do uso de estradas, vincula esses custos aos seus principais (mas não exclusivos) determinantes e conecta esses fatores aos instrumentos fiscais mais adequados para fornecer incentivos direcionados a esses fatores.

Figura 1. Custos externos, Agente causadores e Instrumentos tributários.



Fonte: OCDE (2019). Elaboração Própria.

Nota: ¹ Em combinação com distância percorrida;

² Não depende da distância;

³ Não depende da distância, por exemplo, *cordon charge*.

Para a OCDE (2019), embora o aumento dos impostos sobre combustíveis faça sentido em muitos casos, é importante reiterar que vários custos externos do transporte rodoviário, modal mais importante para o setor de transporte brasileiro, estão relacionados ao uso das estradas, mais do que ao uso de combustíveis. Sistemas simples de cobrança por distância que levam em conta os custos de congestionamento são mais eficazes na redução das externalidades de congestionamento do que os impostos sobre combustíveis. Além disso, se as taxas de distância diferirem entre veículos com base em seus perfis de poluição, elas podem abordar melhor os custos de poluição.

No entanto, ainda há um papel para impostos sobre combustíveis que diferem entre tipos de combustível. Nesse sentido, é necessário destacar dois pontos levantados por Bacon (2001): algumas características diferenciam os combustíveis de outras mercadorias justificando a sua tributação mais pesada, de modo que a presença dessas externalidades exige que os preços incorporem os custos externos que o consumo de combustível impõe à sociedade; em segundo lugar, do ponto de vista da receita, o consumo de combustíveis apresenta baixa elasticidade-preço e alta elasticidade-renda, características que tornam uma tributação maior mais atraente tanto do ponto de vista da eficiência quanto da distribuição. Portanto, os impostos sobre os combustíveis fósseis podem ser uma ferramenta política útil para os governos que buscam reduzir as emissões de gases de efeito estufa.

Entretanto, para Fairbrother *et al.* (2019), esses impostos são politicamente difíceis de introduzir, pois a opinião pública geralmente é hostil a eles, além disso, o tributo maior sobre combustíveis é frequentemente contestado por motivos de distribuição. Há novos estudos que defendem diferenciação entre a taxa de gasolina e diesel, Blackman *et al.* (2010), uma vez que o efeito de um aumento no preço do combustível por meio de gastos diretos com gasolina poderia ser progressivo, mas seu efeito por meio de gastos com diesel – diretamente e via transporte público – poderia ser regressivo.

Concluimos, então, que as premissas e diretrizes discutidas nesta subseção fornecem uma base sólida para a formulação de políticas de taxa justas e eficazes para o setor de transportes. É importante destacar que qualquer mudança nas taxas deve ser cuidadosamente avaliada, considerando-se os impactos econômicos e sociais que podem ocorrer. Além disso, é fundamental envolver os diversos *stakeholders* do setor, incluindo empresas, sindicatos e usuários, no processo de elaboração das políticas de taxa, a fim de garantir que as medidas adotadas sejam amplamente aceitas e implementadas com sucesso. Em suma, a taxa no setor de transportes deve ser vista como um instrumento importante para promover a sustentabilidade financeira do setor, ao mesmo tempo em que estimula a adoção de práticas mais eficientes e sustentáveis.

3.2 – Taxas e Tarifas Usadas nos Países Analisados

As tarifas e impostos representam uma importante fonte de receita para os governos e são essenciais para o financiamento da infraestrutura de transporte. Esta seção do relatório tem como base o relatório da *European Commission* (2019), e possui como objetivo apresentar as tarifas e impostos cobrados sobre o setor de transporte, com um foco maior sobre o modal terrestre, apresentando dados disponíveis para diversos países.

A Tabela 1 apresenta de forma resumida uma visão geral dos impostos e tarifas rodoviárias.

Tabela 1. Impostos e Tarifas cobradas sobre o Setor de Transporte Rodoviário

Imposto/Tarifa	Descrição	Categoria	Fixo / Variável
Impostos			
Impostos sobre combustível	Imposto sobre o consumo de combustível de transporte	Energia	Variável
Imposto de eletricidade	Imposto sobre o consumo de eletricidade cobrado para veículos	Energia	Variável
Taxa de aquisição ou registo de veículos	Imposto único sobre o imposto de compra ou registo de um veículo novo.	Veículo	Fixo
Imposto sobre a propriedade ou circulação de veículos	Imposto periódico (por exemplo, anual) sobre a propriedade de um veículo.	Veículo	Fixo
Imposto de seguro	Imposto indirecto cobrado sobre os prémios de seguros gerais.	Veículo	Fixo
IVA sobre taxas/taxas de transporte	Imposto indirecto cobrado sobre impostos / Taxas cobradas no transporte rodoviário (por exemplo, imposto sobre os combustíveis).	Energia, veículo ou infraestrutura	Fixo / variável
Tarifas			
Tarifas rodoviárias com base na distância (pedágios)	Cobrar a passagem ao longo da rede rodoviária.	A infraestrutura	Variável
Tarifas rodoviárias baseadas no tempo (vinhetas)	Cobrança de acesso à rede rodoviária por período determinado.	A infraestrutura	Variável
Pedágios em passagens específicas (por exemplo, túneis, pontes)	Cobrar para passar uma parte específica da rede rodoviária.	A infraestrutura	Variável
Esquemas de tarifação de estradas urbanas	Cobrar pelo uso de vias urbanas.	A infraestrutura	Variável
Regime de Licenças de Emissão de Poluentes	Esquema de Comércio de Emissões da EU, em que as emissões de CO2 da produção de eletricidade (usada por veículos elétricos) são cobertas.	Energia	Variável

Fonte: European Commission (2019). Elaboração Própria.

A tabela busca destacar para cada imposto ou tarifa, sua categorização como imposto/tarifa de energia, veículo ou infraestrutura e sua aplicação como um imposto/tarifa fixo ou variável. Vale aqui tratar sobre alguns detalhes empregados na cobrança dos principais impostos por alguns países².

Observando-se o **imposto sobre o combustível**, e de acordo com a European Commission (2019), a partir de uma amostra de 35 países e regiões para o ano de 2016, existem diferenças significativas nas taxas de **imposto sobre a gasolina** aplicadas. As taxas mais altas são aplicadas na Holanda, com R\$ 3,01 por litro, enquanto o nível mais baixo é cobrado na Polónia e Bulgária, com R\$ 1,39 por litro. A tributação de combustível de gasolina nas províncias/estados canadenses e americanos é consideravelmente menor do que na Europa. Nenhuma das quatro regiões norte-americanas tem tributação de gasolina superior a R\$ 0,77 por litro. No Japão, os níveis de imposto sobre a gasolina estão bem acima dos níveis mínimos europeus³.

Em geral, a **tributação do diesel** é menor do que a tributação da gasolina na Europa. Em alguns países da UE, existe um esquema de reembolso de parte do imposto sobre o consumo

² Para uma melhor análise, optou-se por apresentar em uma subsecção separada, subsecção 1.2.1, as práticas adotadas com relação ao IVA no setor de transporte.

³ Para a correção do valor do Euro para o Real, neste relatório, foi considerado a taxa de câmbio de compra média do ano de 2016, ano em que o estudo da European Commission foi realizado, em relação ao euro, no valor de R\$ 3,85.

para o diesel usado para fins comerciais. As taxas de imposto sobre o diesel nos estados americanos e nas províncias canadenses são (com exceção da Califórnia) ligeiramente mais altas do que as taxas de imposto sobre a gasolina, mas ainda consideravelmente mais baixas do que na Europa. No Japão, os níveis de imposto sobre combustível para diesel e gasolina são iguais. Quanto à gasolina, os níveis de imposto sobre combustível para diesel mudam consideravelmente quando corrigidos por diferenças de poder de compra entre países. Depois de aplicar essa correção, os níveis de imposto mais altos são encontrados em países como Romênia, Bulgária, Itália, Croácia e República Tcheca, chegando a valores superiores a R\$ 2,31 por litro, indicando que, em termos relativos, o diesel nesses países é altamente tributado.

Com relação a **taxa de aquisição ou registro de veículos**, estes são amplamente aplicados na Europa, com diferenças entre as categorias de veículos. Carros de passageiros e motocicletas são tributados na maioria dos países, exceto em alguns países como a Bulgária, República Tcheca, Estônia, Alemanha, Lituânia, Luxemburgo, Suécia, Reino Unido, Romênia e Suíça, onde as motocicletas são isentas de impostos de compra/registro. Para veículos comerciais leves, o imposto é aplicado em menos casos do que para carros de passageiros. Nos Estados Unidos, na Califórnia, Missouri e na província canadense da Colúmbia Britânica, todos os tipos de veículos são tributados, enquanto em Alberta e no Japão, as taxas de imposto são diferentes.

Poucos países aplicam impostos de compra/registro para veículos pesados, como ônibus, ônibus de viagem e caminhões. Este imposto é aplicado, por exemplo, para veículos pesados na França, Irlanda, Itália, Polônia, Romênia e Grécia. A Dinamarca também aplica impostos de registro para ônibus e caminhões. No entanto, apenas os caminhões com peso até 4.000 kg são considerados, de modo que, na prática, a maioria dos caminhões está isenta de impostos de compra na Dinamarca.

As emissões de CO₂ representam o parâmetro para o qual o imposto de compra/registro de carros de passageiros é mais frequentemente diferenciado: cerca de 55% dos esquemas nos EU28 (países da União Europeia antes da saída do Reino Unido ⁴) são (parcialmente) baseados nas emissões de CO₂ do carro. Além das emissões de CO₂, os esquemas de imposto de compra/registro de carros de passageiros são frequentemente diferenciados por tipo de combustível (quase 40%), preço de compra (cerca de 35%) e capacidade do motor (45%).

Tais parâmetros também são aplicados para diferenciar a cobrança da **tributação da propriedade de um veículo**. Tal tarifa é aplicada em todos os países europeus. No entanto, há grandes diferenças entre as categorias de veículos na extensão pela qual os impostos de

⁴ Hoje, pós Brexit, é EU27

propriedade (também chamados de impostos de circulação) são aplicados. Carros de passageiros, motocicletas, ônibus e ônibus de turismo são tributados na maioria dos países europeus. Apenas na Estônia, Lituânia e Portugal não há impostos de propriedade/circulação aplicados para ônibus e ônibus de turismo. Fora da Europa, os estados americanos da Califórnia e Missouri e a província canadense de Alberta aplicam impostos de propriedade/circulação para todas as categorias de veículos. Em British Columbia, por outro lado, nenhuma das categorias de veículos é cobrada com este imposto. No Japão, apenas as motocicletas são isentas de um imposto de propriedade/circulação. Para todas as outras categorias de veículos, este imposto é aplicado.

Já os **impostos de seguros** (sobre seguros de automóveis) são cobrados na maioria dos países europeus, exceto sete países. Os impostos de seguros são cobrados sobre o prêmio de seguro e a maioria dos países não diferencia os níveis de imposto. Enquanto nos estados americanos da Califórnia e Missouri e nas províncias canadenses de Alberta e British Columbia, os impostos de seguro são aplicados para todas as categorias de veículos, no Japão não há cobrança deste tipo de imposto.

O nível de tributação de seguros difere substancialmente entre os países. Dinamarca (43%), França (33%) e Suécia (32%) têm os níveis mais altos da Europa, enquanto Irlanda (5%), Itália (5%) e Bulgária (2%) têm tributação consideravelmente menor de seguros de automóveis. As taxas de impostos de seguro nas províncias canadenses de Alberta (10%) e British Columbia (17%) são comparáveis às taxas de impostos na Europa, enquanto as taxas de impostos nos estados americanos do Missouri (2%) e Califórnia (2%) são consideravelmente mais baixas.

A Tabela 2 apresenta um quadro com o valor cobrado pelos impostos e tarifas dos diversos países avaliados pela European Commission (2016).

**Tabela 2. Receita Total de Impostos e Tarifas Rodoviárias:
Em bilhões de Euros (PPC ajustado) (2016)**

País/Região	Imposto sobre combustível	Taxa de registro	Imposto de propriedade	Pedágios e vinhetas	Imposto de seguro	IVA sobre impostos/ tarifas	Receita Total
UE28	198.02	16.49	42.56	32.18	19.40	41.33	349.97
UE27	169.07	16.49	36.79	31.60	17.78	36.10	307.83
Áustria	3.92	0.39	2.08	1.79	0.32	1.25	9.74
Bélgica	4.73	0.36	1.48	0.69	0.89	0.80	8.95
Bulgária	2.40*	-	0.30	0.35	0.01	0.36	3.42
Croácia	1.70	0.21	0.09	0.54	0.11	0.41	3.06
Chipre	0.34*	0.01	0.11	-	0.01*	0.06	0.53
República Checa	4.46	-	0.34	0.82	0.07	0.57	6.27
Dinamarca	1.90	1.95	1.06	0.49	0.15	0.86	6.41
Estônia	0.69	-	0.01	-	-	0.11	0.81
Finlândia	2.20	0.78	0.88	-	0.32	0.42	4.60
França	26.04	2.00	0.78	8.98	4.33	5.72	47.85
Alemanha	34.85	-	8.45	4.37	4.06	6.99	58.71
Grécia	4.46	0.23	1.36	0.61	0.55*	0.98	8.19
Hungria	3.35	0.13	0.40	1.13	0.18	0.68	5.86
Irlanda	2.25	0.76	1.02	0.20	0.08*	0.71	5.01
Itália	30.16	1.72	6.93	6.05	3.95	6.75	55.56
Letônia	0.69	0.02	0.12	0.03	-	0.09	0.95
Lituânia	1.08	-	0.10	0.07	-	0.14	1.39
Luxemburgo	0.68	-	0.06	0.01	0.01*	0.06	0.82
Malta	0.14*	0.05	0.06	-	0.02	0.02	0.29
Holanda	7.29	1.40	5.03	0.17	0.87	1.51	16.27
Polônia	8.45	0.35	0.44	0.40	-	1.21	10.84
Portugal	4.08	0.86	0.69	1.23	0.43	0.95	8.25
Romênia	4.55*	0.32	0.50	0.52	0.14*	0.62	6.64
Eslováquia	1.79	0.09*	0.21	0.39	0.08*	0.26	2.82
Eslovênia	1.33	0.03	0.18	0.44	0.05	0.23	2.28
Espanha	11.72	4.85	3.02	2.04	0.91*	3.60	26.13
Suécia	3.82	-	1.08	0.28	0.23	0.75	6.17
Reino Unido	28.95	-	5.77	0.58	1.62	5.23	42.15
Noruega	1.39	1.23	0.72	0.71	-	0.37	4.43
Suíça	2.75	0.21	1.13	1.19	-	0.30	5.58
Canadá – Alberta	0.77	-	0.29	-	0.37	0.05	1.48
Canadá – Colúmbia Britânica	0.20	-	-	-	0.34	0.05	0.59
Estados Unidos – Califórnia	6.26	-	2.69	0.23	0.38	---	9.56
Estados Unidos – Missouri	0.49	-	0.12	-	0.05	0.02	0.68
Japão	26.30	0.79	17.75	15.03	-	4.07	63.94

Fonte: European Commission (2019). Elaboração Própria.

Nota: * Valores estimados.

Portanto, é evidente que a taxaço do setor de transporte varia significativamente em todo o mundo, com cada país optando por diferentes formas, classificações e valores de taxas. Enquanto a maioria dos países cobra impostos sobre a propriedade de veículos e seguros de automóveis, há variações significativas nas taxas aplicadas a cada categoria de veículos, e alguns países optam por não cobrar determinados impostos. A tributação baseada em CO₂, combustível, preço de compra e tamanho do motor também é comum em muitos países. Com a crescente preocupação com a sustentabilidade ambiental, é possível que mais países adotem impostos baseados em emissões de CO₂ e outros fatores ambientais no futuro.

Após apresentar as tarifas e impostos cobrados sobre o setor de transporte no âmbito internacional de maneira mais geral, a próxima subseção dará continuidade ao tema abordando o IVA do setor de forma mais detalhada.

3.2.1 - IVA no setor de transportes

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um imposto sobre o consumo de bens e serviços. Vale destacar duas importantes características desse imposto:

- i.) sua base é o consumo final pelas famílias, e, portanto, o ônus do IVA não deve recair sobre as empresas;
- ii.) sua característica central está em sua dinâmica de cobrança, em que cada empresa da cadeia produtiva participa do controle e cobrança, recolhendo a proporção do imposto correspondente à sua margem (i.e. a diferença entre o IVA pago em seus insumos e o IVA devido em sua produção), ou seja, sobre o "valor acrescentado/adicionado" em cada etapa produtiva.

O IVA, cujas origens residem na tributação sobre vendas adotada pela França antes e após a Segunda Guerra Mundial, é atualmente adotado em mais de 160 países. Em alguns lugares, ele é chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (*Goods and Services Tax (GST)*) ou Imposto Geral sobre Venda.

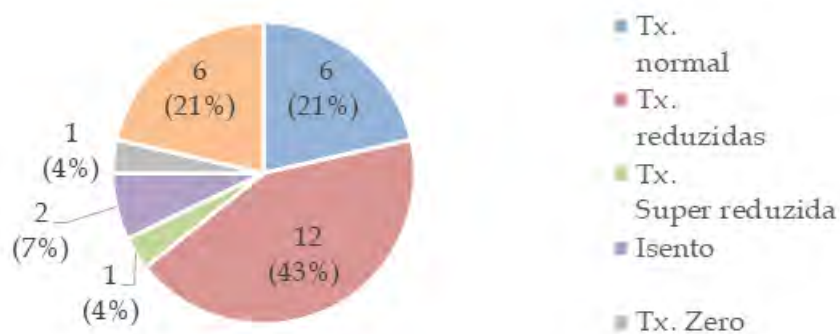
Os serviços de transporte, em tese, estão sempre sujeitos ao IVA. No entanto, por diversas razões, esses serviços podem ser isentos de IVA ou estarem sujeitos a taxas reduzidas, de acordo com os meios de transporte envolvidos, a dimensão do veículo utilizado ou na região geográfica de operação.

Em relatório para a Comissão Europeia, Center for Economic and Social Research (CASE) *et al.* (2014) analisam o regime de IVA do setor do transporte de passageiros aplicado pelos Estados-Membros da União Europeia (UE). Na UE, a responsabilidade pela tributação dos serviços de transporte de passageiros cabe ao país onde o transporte ocorre, logo, se o serviço implicar o cruzamento de fronteiras, será sujeito a regulamentos de IVA de mais de uma jurisdição. Nesses casos, a repartição é proporcional às distâncias percorridas em cada país.

Os serviços de transporte são frequentemente tributados a taxas mais baixas, ou mesmo com taxa zero ou isentos de IVA, ao invés de estarem sujeitos às taxas normais de IVA. O

panorama geral europeu, com relação ao regime de IVA aplicado ao transporte doméstico de passageiros, pode ser resumido pela Figura 2.

Figura 2. Panorama Geral do IVA no Transporte Doméstico de Passageiros - EU:
por tipo de regime - em valor absoluto e em percentual do total (2014)



Elaboração Própria. Fonte Primária: CASE *et al.* (2014)

A figura mostra que, a época do estudo, ano de 2014, seis países aplicavam a taxa normal em todos os serviços domésticos de transporte de passageiros; doze países utilizavam, majoritariamente, taxas reduzidas; um único país tributava uma taxa super-reduzida; dois isentavam a maioria dos serviços e um aplicava majoritariamente uma taxa zero. Os países restantes utilizavam critérios variados entre vários tipos de serviços domésticos.

A seguir, é apresentado as especificidades da tributação de cada modal. As tabelas completas nas quais se baseiam as análises estão disponíveis no Anexo 1.

Com relação a análise da tributação do **transporte rodoviário**, além de compreender a dimensão dos diferentes modais (ie. ônibus, táxis e trólebus), deve também considerar aspectos como a regularidade do serviço, distância percorrida e a componente geográfica (cruzamento de fronteiras intra-UE e extra-UE).

A Tabela 3 apresenta os valores dos IVA para os diferentes sistemas do modal terrestre de países selecionados contra o IVA padrão adotado em cada país.

Tabela 3. Taxas de IVA nos Transportes Rodoviários

País	IVA Padrão	Transporte Doméstico				Transporte intra-EU	Transporte Extra-EU	Observações
		Taxas Aplicadas	Táxi	Ônibus (agend.)	Ônibus (n-agend.)			
Áustria	20%	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	
Bélgica	21%	6% R	6% R	6% R	6% R	6% R	6% R	
Bulgária	20%	20% S	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Croácia	25%	25% S	25% S	25% S	25% S	25% S	25% S	
Chipre	19%	9% / 5% R 19% S lump sum D	9% R lump sum D	5% R 9% R	9% R	0% D	0% D	Ver nota de rodapé "n.1"
República Checa	21%	21% S 15% R	21% S	15% R	21% S	0% D	0% D	15% R: agendado 21% S: caso contrário
Dinamarca	25%	ex."n.2" D 25% S	ex. D	ex. D	25% S	0% D 25% S	0% D 25% S	25% S: serviços de ônibus não regulares ex./0% D: caso contrário"n.3"
Estônia	20%	20% S	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Finlândia	24%	10% R	10% R	10% R	10% R	0% D	0% D	
França	20%	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R (0% D)	10% R (0% D)	0% D: certo int. serviços de ônibus"n.4"
Alemanha	19%	19% S 7% R	7% R"n.5"	7% R 19% S	19% S 7% R	19% S 7% R	19% S 7% R regime especial D"n.6"n.	7% R: regional"n.7" 19% S: longa distância
Grécia	24%	13% R	13% R	13% R	13% R	13% R"n.8"	13% R	
Hungria	27%	27% S	27% S	27% S	27% S	0% D	0% D	
Irlanda	23%	ex. D	ex. D	ex. D	ex. D	0% D	0% D	
Itália	22%	10% R ex. D	ex. D	10% R	10% R	0% D	0% D	ex.: transporte público urbano com táxis"n.9"; 10%: caso contrário
Letônia	21%	12% R 21% S	21% S	12% R	21% S	0% D	0% D	12% R: agendado 21% S: caso contrário
Lituânia	21%	9% R 21% S	21% S	9% R (21% S)	21% S	0% D	0% D	9% R: serviços públicos autorizados em rotas regulares 21% S: caso contrário
Luxemburgo	17%	3% D	3% D	3% D	3% D	0% D	0% D	
Malta	18%	0% D 18% S	18% S	0% D	18% S	n.a.	n.a.	0% D: serviços regulares de ônibus e alguns outros"n.10" 18% S: caso contrário
Holanda	21%	6% R	6% R	6% R	6% R	6% R	6% R	
Polônia	23%	8% R	8% R taxa fixa D	8% R	8% R	8% R	8% R ex. D)"n.11"	taxa fixa D: esquema opcional de taxa fixa para táxis
Portugal	23%	6% R	6% R	6% R	6% R	0% D	0% D	
Romênia	20%	24% S	24% S	24% S	24% S	0% D	0% D	
Eslováquia	20%	20% S	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Eslovênia	22%	9.5% R	9.5% R	9.5% R	9.5% R	9.5% R	9.5% R	
Espanha	21%	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	
Suécia	25%	6% R	6% R	6% R	6% R	0% D	0% D	
Reino Unido	20%	0% D 20% S	20% S	0% D	0% D	0% D	0% D	0% D: ≥ 10 lugares"n.12" ou por prestador de serviço universal 20% S: caso contrário

Fonte: CASE *et al.* (2014) e European Commission (2019). Elaboração Própria

Notas: n.1. 5%: ônibus urbanos e rurais; 9%: táxis urbanos, intermunicipais e rurais, ônibus de turismo e suburbanos; regime de imposto fixo: táxis da cidade; 19%: outro transporte rodoviário de passageiros; n.2. isentos; isenção sem direito a dedução do IVA suportado; n.3. Um regime especial para serviços não regulares com autocarros registados no estrangeiro com base numa tarifa média de transporte foi abolido a partir de 1 de julho de 2014.; n.4. Certos transportes internacionais e intracomunitários em autocarro de viajantes estrangeiros. Para obter detalhes, ver CASE *et al.* (2014); n.5. 19% possível em casos excepcionais (distância > 50 km).; n.6. A avaliação do IVA específica da viagem é aplicada ao transporte ocasional de autocarros com autocarros não registados na Alemanha que atravessam a fronteira de um país terceiro. Para obter detalhes, ver CASE *et al.* (2014). Ex-post, o prestador pode solicitar um recálculo com base no procedimento fiscal normal.; n.7. Dentro de um município ou para distâncias inferiores a 50 km (em território alemão).; n.8. Algumas fontes mencionam que um esquema de montante fixo é aplicado no transporte internacional de ônibus. No entanto, não fomos capazes de verificar isso por fontes oficiais.; n.9. O transporte urbano é definido como dentro de um município ou entre municípios com distância não superior a 50 km entre si. Em casos raros, o transporte em táxi pode estar sujeito à taxa reduzida de 10%, se a distância for superior a 50 km.; n.10. Transporte regular de ônibus e transporte regular de alunos, estudantes e trabalhadores escolares.; n.11. O transporte rodoviário internacional ocasional por empresas estabelecidas em países terceiros está isento em determinadas condições.; n.12. Existem algumas exceções, para detalhes ver CASE *et al.* (2014).

Nesse contexto, CASE *et al.* (2014) verifica que com relação ao transporte rodoviário doméstico de passageiros:

- 19 países aplicavam a mesma taxa a todos os tipos de serviços nacionais de transporte rodoviário de passageiro. Desses 19 países:
 - 6 aplicavam a taxa básica;
 - 11 aplicavam uma taxa reduzida;
 - 1 aplicava uma taxa super-reduzida; e
 - 1 isentava serviços dessa natureza.
- Os 9 países restantes, que distinguem entre taxas diferentes, usavam critérios diversos, como uso em transporte público urbano, distâncias percorridas, tamanho do veículo etc.

O **transporte rodoviário internacional** de passageiros, por sua vez, era sujeito a uma taxa zero em 16 países, e a uma taxa reduzida em 9 e 3 países aplicam tarifas ou regimes especiais para determinados tipos de transporte.

Com relação aos demais modais, vale primeiro destacar que a análise do **transporte ferroviário de passageiros** também contempla a distinção de diferentes sistemas, neste caso, entre trens de alta velocidade, metrô, bonde e trens. No caso do transporte doméstico, as taxas aplicadas ao transporte ferroviário são semelhantes às do rodoviário, com apenas algumas exceções. Em resumo, temos que:

- 5 países taxam todo o transporte ferroviário de passageiros à taxa reduzida e um à taxa normal.
- 16 países aplicam uma taxa positiva aos serviços domésticos (10 à taxa reduzida, 5 à normal e 1 a uma taxa super-reduzida), mas taxam a zero o transporte ferroviário de passageiros internacional.
- Os transportes extra-UE e intra-UE, por outro lado, têm uma taxa zero por 19 Estados-Membros, e os restantes 7 aplicam taxas entre 6% e 25%.

Com relação à **navegação interior**, isto é, transporte de passageiros por navios em rios e lagos, todos os países aplicam taxas positivas a este serviço, exceto o Reino Unido (taxa zero) e a Dinamarca e Irlanda (isenção). Outros países, como Itália e Países Baixos, adotavam isenções específicas, por exemplo, para transportes urbanos e para serviços de ferry. Para os

transportes extra-UE e intra-UE, o intervalo das alíquotas aplicadas era de 0% a 19%, no entanto, apenas oito Estados-Membros aplicam taxas positivas, sendo a Alemanha, o único a aplicar sua taxa normal.

No que se refere ao transporte internacional, os serviços de transporte de passageiros tanto via navegação marítima quanto por transporte aéreo, estavam, majoritariamente, sujeitos a uma taxa zero. No caso do transporte doméstico, na navegação marítima a maioria dos países aplicavam as mesmas taxas que a navegação interior, enquanto para o transporte aéreo 2 países aplicam predominantemente a taxa zero, 15 predominantemente a taxa reduzida, e 9 predominantemente a taxa normal.

4 - ANÁLISE COMPARADA ENTRE O MODELO BRASILEIRO EM RELAÇÃO AOS PAÍSES SELECIONADOS

O modelo proposto por ambas as PECs tem como pressuposto a simplificação tributária já que hoje o país possui mais de 40 impostos e contribuições, cobrados pelos 3 entes nacionais. A conta varia de autor para autor, e neste número não estão incluídas diversas taxas cobradas por órgãos de fiscalização ou regulação.

A comparação da situação atual em número de tributos e forma de calculá-los em relação a qualquer país da OCDE é extremamente desfavorável ao Brasil. Desta forma, qualquer PEC que seja aprovada já significará um grande avanço na simplificação tributária.

Entretanto, existem algumas diferenças entre as 2 PECs, diferenças estas que podem afetar, de certa forma, o setor de transportes.

Como ambas as PECs são baseadas nos modelos tributários em vigor na OCDE, as semelhanças são grandes diferenciando-se pelo fato de que o Brasil possui 3 níveis de entes federativos e de que o prazo de transição entre o sistema anterior e o atual é elevado, fato que não ocorreu, por exemplo, na entrada de novos países na União Europeia.

4.1 - O IBS - Imposto Sobre Bens e Serviços

Ambas PECs instituem o IBS - Imposto sobre Bens e Serviços, com incidência praticamente idêntica: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, na atualidade, não são atingidos pela tributação do ICMS estadual e do ISS municipal. Entretanto possuem algumas diferenças:

- PEC 110: substitui nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS;
- PEC 45: substitui cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS;
- Neste aspecto a PEC 110 é mais abrangente na diminuição do número de tributos, sendo que ambas PECs propõem substituir tributos que incidem sobre produto e faturamento.

As propostas, por outro lado, trazem diferenças significativas em relação aos seguintes pontos:

a) Competência tributária do IBS:

- PEC 110: tributo estadual, instituído pelo Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual);
- PEC 45: tributo federal, instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).

b) Determinação da alíquota do IBS:

- PEC 110: lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional;
- PEC 45: cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (um tipo de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.

c) Concessão de benefícios fiscais:

- PEC 110: autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;
- PEC 45: não permite a concessão de benefício fiscal, deixando para Lei Complementar os setores que poderão ter tratamento diferenciado.

- Ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar.

d) Transição do sistema de cobrança dos tributos:

- PEC 110: durante **um ano** é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura **cinco anos**, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos **não podem** alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos);
- PEC 45: durante **dois anos** é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura **oito anos**, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos **podem** alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).

e) Créditos Acumulados:

Os créditos acumulados através do sistema tributário atual tem tratamento semelhante nas duas PECs, que estipulam que títulos emitidos pelos entes federativos sejam emitidos, com prazos de pagamento que variam entre 5 e 10 anos, nas duas PECs. Entretanto, a PEC 45 prevê a possibilidade de compensação dos saldos credores do ICMS no pagamento do IBS.

Como os assuntos Partilha dos Impostos entre os Entes da Federação e Vinculação da Arrecadação são assuntos que não atingem os objetivos deste Relatório, não efetuamos comentários sobre os mesmos.

Entretanto, o assunto da Transição da Partilha dos Impostos entre os Entes da Federação pode, indiretamente, afetar o Setor de Transportes, comentamos que as transições previstas nas duas PECs são extremamente longas, podendo abrir discussões entre os Entes na criação de novos impostos, alterações de alíquotas, etc. A transição prevista é:

- PEC 110 apresenta prazo de transição de 15 anos;
- PEC 45 apresenta prazo de transição de 50 anos.

Este tópico será objeto de comentários na seção Pontos Essenciais para o Setor.

4.2 - O Imposto Seletivo

O Imposto Seletivo é um imposto semelhante ao Excise Tax dos países da OCDE e é um imposto que destina-se a desestimular o consumo de determinados produtos notadamente produtos que façam mal à saúde por consumo excessivo ou ao meio ambiente. Notadamente este imposto incide em bebidas alcoólicas, fumo e seus derivados, agrotóxicos e pesticidas, e produtos nocivos ao meio ambiente.

Ambas as PECs apresentam este imposto como sendo de competência federal, com repasses a Estados e Municípios. As alíquotas deste imposto serão definidas por Lei Complementar. Ambas propostas indicam que o IS é extra-fiscal, sendo que na PEC 110, este imposto integrará a base de cálculo do IBS.

4.3 - Outros Impostos

A PEC 45 não trata dos outros impostos que existem atualmente e que não são previstos de extinção por ela.

Entretanto, a PEC 110 prevê a cobrança de IPVA em aeronaves e embarcações. Também, a PEC 110 propõe uma progressividade no ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações e que o IPTU - Imposto Territorial Urbano tenha sua base de cálculo atualizada a cada 4 anos.

4.4 - Comparação com Outros Países

As propostas apresentadas nas duas PECs não possuem muitas diferenças com os sistemas tributários existentes nos países da OCDE e União Europeia.

Estes países analisados possuem características que indicam que o legislador brasileiro muito se inspirou nas legislações destes países, evidenciado por:

- Não cumulatividade
- Previsão de alíquota máxima do IVA - teto máximo da União Europeia é 25%
- Possibilidade de alíquotas diferenciadas, em níveis pré estabelecidos
- Cobrança do imposto “no destino final”
- Cobrança “por fora” do IVA na venda de bens e serviços

- Exportações isentas do IVA
- Combustíveis no setor de transportes com direito a crédito (em parte ou na totalidade)
- Transportes públicos urbanos com tarifa zero, ou mínima

Existem, entretanto, algumas diferenças, notadamente no setor de aviação civil, a saber:

- Transportes aéreos de passageiros sem IVA (em aeronaves com capacidade de mais de 10 passageiros)
- Querosene de aviação com tarifa zero de IVA

5 - AVALIAÇÃO DE MODELOS TRIBUTÁRIOS ALTERNATIVOS E COMPARADOS À OCDE

Quando se observa que mais de 160 países adotam um IVA – Imposto Sobre Valor Agregado, fica difícil imaginar um modelo tributário alternativo de um imposto sobre bens e serviços.

O IBS cuja adoção é apresentada nas PECs 45 e 110 não é exceção a esta regra. Ele possui diversas semelhanças com os sistemas de tributação de diversos países.

O que a literatura existente na atualidade demonstra é que novas formas de tributação vêm sendo discutidas, notadamente com relação aos intangíveis da economia digital. Isso são tópicos do tipo:

- quando assino um serviço de armazenagem de dados em uma nuvem, onde este imposto é pago?
- qual sua territorialidade?
- ou mesmo, há um imposto envolvido?

Tais tópicos são de difícil caracterização por parte de qualquer autoridade tributária do mundo.

Entretanto, este tipo de discussão, em nosso entendimento, não atinge ao setor de transportes, por ser um setor tangível e intermediário. Mesmo com a adoção de veículos autônomos digitalizados, fato que já acontece em algumas cidades do mundo, notadamente em metrô, os veículos transitam em vias e territórios físicos facilitando a caracterização da territorialidade da prestação do serviço.

No tocante à comparação das propostas ao que existe nos países da OCDE, também na média geral, existe grande semelhança, conforme já exposto no decorrer deste relatório. As exceções são às tarifas reduzidas no setor de aviação civil, bem como ausência de impostos ao querosene de aviação, fato que já vem sendo discutido na Comissão Europeia e que, entendemos ser de difícil adoção no Brasil.

Portanto, entendemos que os modelos sugeridos nas PECs 45 e 110, de um IBS e um IS são modelos adequados às necessidades do Brasil, ressalvados os comentários que fazemos no decorrer deste relatório.

6 - OUTRAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como pode ser visto ao longo deste capítulo, a tributação de produtos intermediários, como no caso do setor de transportes como um todo, pode prejudicar significativamente a alocação de recursos nos setores de produção e, conseqüentemente, reduzir a produção líquida da economia. Idealmente, é mais eficiente tributar insumos (trabalho e capital) e saídas (IVA e lucro), pois isso não afetaria a eficiência do setor de produção.

Para uma tributação eficaz no setor de transporte, é importante considerar as externalidades específicas desse setor, como poluição e congestionamento de tráfego. E embora essas taxas possam aumentar as receitas do governo, é importante não as tornar o principal objetivo da adoção de tributação.

A tributação baseada em CO₂, combustível, preço de compra e tamanho do motor também é comum em muitos países. Com a crescente preocupação com a sustentabilidade ambiental, é possível que mais países adotem impostos baseados em emissões de CO₂ e outros fatores ambientais no futuro. É fundamental incentivar práticas mais limpas e eficientes, como o uso de tecnologias de baixa emissão de carbono e investimentos em transporte público e compartilhado.

De todo modo, a tributação sobre os transportes deve ser projetada para minimizar distorções na concorrência e estimular a inovação e a competitividade das empresas do setor.

Nesse sentido, com relação as propostas de reforma tributária PEC 45/2019 e PEC 110/2019, a experiência internacional apresentada ao longo deste Relatório, buscando relatar dados e políticas tributárias a respeito de uma amostra de países da União Europeia, muito destes estados membros da OCDE, mostra que a tributação do setor de transportes varia de país para país, com cada um adotando diferentes formas, classificações e valores de taxas.

Por mais que a maioria dos países cobre impostos sobre a propriedade de veículos e seguros de automóveis, há variações significativas nas taxas aplicadas a cada categoria de veículos, e não são poucos os países que deixam de cobrar determinados impostos.

No transporte rodoviário, por exemplo, dos 28 países analisados; 18 deles, ou seja, 64,3% aplicam um IVA menor ao IVA padrão; 9 deles, ou seja, 32,1% aplicam a mesma taxa; e só, a Romênia, aplica um IVA maior. Isso sem tratar das tarifas diferenciadas de IVA a depender do tipo de transporte utilizado.

Com relação ao valor do IVA, comparando com a simulação apresentada no Anexo 1 deste relatório, que apresentou um valor da carga tributária sobre o faturamento de 13,25% para o modal rodoviário, tal valor está dentro do padrão da média dos países da amostra cujo valor é de 12,1%. Porém um aumento para o valor de uma alíquota de 25%, caso do IBS da PEC 45/2019, faria com que a taxa se aproximasse do IVA padrão dos países analisados, que é de 22%, mas não do IVA cobrado para este modal, uma vez que a maioria dos países apresenta taxas reduzidas para o setor de transportes.

Se por um lado a adoção de um IVA é ponto favorável na literatura sobre o tema quando se aborda o setor de transporte, caracterizado por se tratar de um serviço/produto intermediário, alíquotas muito elevadas podem trazer severas consequências a toda a cadeia produtiva da economia brasileira, não por acaso na prática a maioria dos países avaliados apresentam taxas diferenciadas para o setor.

7 - QUESTÕES ESSENCIAIS AO SETOR DE TRANSPORTE

Em nosso entendimento, diversos pontos merecem atenção por parte dos integrantes do Setor de Transportes Brasileiro, representado pela CNT.

Os pontos a seguir são aqueles que, até o momento, entendemos serem de importância e que devem ser observados, não só durante o processo de discussões e aprovação da Reforma Tributária, mas também nos anos que seguirão após a aprovação de uma PEC.

- a) **Temporalidade da Reforma Internamente**– Ambas PECs possuem prazos de implantação efetiva com períodos de transição, e divididos em 2 categorias, a saber: Sociedade em Geral e Entes Federativos.
Para a Sociedade (pessoas e empresas) os prazos são de 6 anos (PEC 45) e 7 anos (PEC 110). Para os Entes Federativos os prazos são de 50 anos (PEC 45) e 40 anos (PEC 110). Entendemos que são prazos dilatados, principalmente para os Entes Federativos e que isto exigirá da sociedade como um todo um acompanhamento diuturno, principalmente no tocante a qualquer desequilíbrio em repartições de recursos entre Entes Federativos, e que impliquem em tentativas de aumentos de impostos.
- b) **Temporalidade da Reforma ante a Conjuntura Mundial** – A economia mundial passa por enormes transformações, seja nas formas de produção (da produção mecânica para a digital), bem como pela transformação energética. A Reforma Tributária pretendida não tem como levar em conta todos os fatores inerentes a estas mudanças. Estas mudanças estão a atingir velocidades pelas quais pessoas e governos não estão tendo condições técnicas de acompanhá-las. Quando se conjuga esta transformação mundial com a temporalidade de implantação da Reforma Tributária brasileira, nota-se que os riscos embutidos são grandes, reforçando-se a necessidade de um acompanhamento intenso durante a transição de regimes tributários.
- c) **Créditos Tributários** – Na implantação efetiva da nova legislação existirão créditos tributários, para os quais a CNT deverá insistir na sua compensação quando do pagamento do IBS. Aceitar títulos para resgates em prazos elevados é temerário para o setor. Entendemos que uma alternativa possa ser negociar o aproveitamento destes créditos para abatimento no pagamento do novo imposto num prazo curto, de 1 ou 2 anos.

- d) **O Segmento dos Transportes Públicos** - Este subsetor está enormemente comprometido financeiramente, principalmente no pós epidemia de Covid, com o medo de aglomerações em locais fechados, pela adoção do tele trabalho por grande parte de empresas e pela concorrência com os transportes por aplicativos e moto taxis. Este é um segmento onde a alíquota reduzida, ou mesmo Zero, deverá ser adotada para assegurar a sua sobrevivência.
- e) **O “Day After”** - Sendo aprovada uma das PECs ou, ainda, uma conjugação das duas que estão em análise, uma série de Leis, Decretos, e demais normas legais terão que ser criadas e modificadas. Tal fato exigirá um acompanhamento da sociedade como um todo, para que a Reforma pretendida não se inicie com vícios de origem.
- f) **As Transferências entre Entes da Federação** - Ambas PECs têm prazos extremamente longos para que os entes da federação ajustem suas contas. O risco destes prazos longos implicará o acompanhamento cuidadoso da sociedade para que, ao longo destes prazos de até 50 anos, nenhuma alteração substancial ocorra que indique um aumento de carga tributária para qualquer setor da economia brasileira.
- g) **Transporte de Cargas para Exportação** - Não é mencionado em nenhum ponto das duas PECs como ficará o transporte internacional, notadamente o terrestre, entre o Brasil e países ou portos, com destino ao exterior. A Lei Complementar 86/1997, emendada pela Lei Complementar 102/2000, diz e, seu Artigo 3º, inciso II, que o transporte internacional para exportação de cargas e passageiros é isento de ICMS. Mesmo assim, diversos estados brasileiros continuam a cobrar o imposto e autuar empresas que não fazem este recolhimento. Este é um tópico que precisa ser esclarecido quando das discussões sobre a reforma tributária começarem no Congresso Nacional. Inclusive, o contencioso fiscal oriundo desta discussão com os fiscos estaduais deve ser objeto de negociação, já que, mesmo em vigor uma nova legislação tributária, um contencioso oriundo de uma interpretação equivocada de uma Lei tem que ser cancelada.
- h) **Transição Energética** - A descarbonização do planeta está em andamento, pelo menos nos países mais desenvolvidos, notadamente na União Europeia, Canadá, e Estados Unidos (Califórnia à frente). Um dos setores mais visados é o setor dos

transportes. Principalmente na União Europeia, o esforço é enorme em descarbonizar as frotas de automóveis, ônibus, caminhões, aviões, trens e navios.

Exemplo disto, é a decisão do Parlamento Europeu em proibir a fabricação de automóveis e veículos de carga leves movidos a combustíveis fósseis a partir de 01/01/2035. Esta decisão inclui a meta de redução de emissões para 2030 em 55% para automóveis e de 50% para os veículos de carga leve.

Também, alguns países da Europa começam a cobrar um imposto adicional em combustíveis para diminuir o consumo dos atuais veículos à combustíveis fósseis. Também, muitas das grandes cidades europeias começam a limitar circulação de veículos em seus centros, notadamente os veículos movidos a diesel.

Outro fato, também dentro da União Europeia, é a cobrança de um adicional ao imposto de importação de determinados produtos, a partir de 2026. Esta cobrança seletiva é imposta aos produtos importados que não demonstrem que, na sua cadeia de produção, a sua produção é zero em emissões de carbono. A cadeia de produção inclui matérias primas e transporte da carga.

Desta forma, as exportações brasileiras, em curto prazo, poderão sofrer uma barreira tributária em suas exportações para a Europa. E, uma das possibilidades futuras, pode ser uma pressão internacional para que o Brasil comece converter a sua frota de transportes para “combustíveis verdes”, ou movida a combustíveis não fósseis.

O setor brasileiro dos transportes e, toda a economia brasileira, poderá se encontrar em meio a uma transição tributária, em meio à mudanças na sua matriz energética de produção industrial e comercial. Esta transição atinge a economia do mundo como um todo, e já está a ocorrer.

A N E X O 1

UMA SIMULAÇÃO PRELIMINAR DA PEC 45/2019

A simulação abaixo é apresentada como uma ilustração de como poderá ser a situação de uma empresa de transportes, ante ao que se propõe na Reforma Tributária, pela PEC 45

Ressaltamos o fato de tal cálculo baseia-se numa situação hipotética e que para termos uma acuidade perfeita, teríamos que trabalhar com dados reais, ou seja, com dados de uma empresa existente.

4.1 - Regras gerais atuais do ICMS nos Serviços de Transportes

- a) **Incidência** – Serviços de transporte de cargas interestaduais e intermunicipais de cargas, pessoas, documentos, valores e outros por qualquer via terrestre, aérea, pluvial, lacustre ou cabotagem. E por qualquer meio: avião, caminhão, ônibus, trem, navio, embarcações, etc. Ou seja, a incidência ocorre sobre prestações no espaço nacional, excluídos os serviços de transportes internacionais e intra municipais, pois, estes últimos, não, contemplados no campo da incidência pelo atual texto constitucional. Transporte por meios próprios também está fora do campo da incidência, é necessário que haja contratação do serviço. O STF proibiu incidência sobre transporte aéreo de passageiros (ADI 1600 -DF - 26.11.2001⁵)
- b) **Local da prestação e Sujeito Ativo** – O local da prestação deve ser avaliado em função do local do INÍCIO da prestação, independentemente do local da inscrição do prestador. O imposto é devido ao estado de onde se tem o início da prestação à alíquota daquele estado. Por exemplo, empresa atacadista de Betim/MG contrata transportadora paulista para trazer mercadorias de São Paulo/MG para seu estabelecimento em Minas Gerais. O ICMS sobre o serviço transporte será pago ao estado de São Paulo. No retorno, a transportadora paulista pega carga em Belo Horizonte para levar à contratante localizada em Campinas/SP. O ICMS desta prestação é devido à Minas Gerais.
- c) **Sujeito Passivo** – É o transportador. Responsáveis são as pessoas físicas ou jurídicas que mantenham relação direta com o fato gerador nos termos do Código Tributário

⁵ Ementa: “(...) Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. (...) Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. (...)”

Nacional e da Lei Complementar 87/1996. Por exemplo, o contratante, o remetente da carga ou o destinatário.

- d) **Créditos para transportadoras** – Em São Paulo, as transportadoras têm o direito opcional de crédito presumido de 20% sobre o valor do ICMS devido, exceto companhias aéreas. Ao exercer esta opção, não podem se creditar o ICMS sobre combustíveis. Reposição de peças e serviços de manutenção não dão direito a crédito, pois considerados como materiais e serviços de uso e consumo. Se o transportador não optar pelo crédito presumido, o ICMS sobre os ativos imobilizados adquiridos (caminhões), poderá ser creditado a 1/48 por mês.
- e) **Alíquotas** – Regra geral: prevalecem as alíquotas internas fixadas por lei ordinária de cada estado. Em São Paulo a alíquota para prestações internas é de 12%; Nas prestações interestaduais, seguem as normas gerais:
- 12% quando o serviço tem como destino estados das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo;
 - 7% quando o serviço tem como destino estados das regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste mais Espírito Santo e
 - 4% para carga por via aérea, conforme Resolução nº 95/1996 do Senado Federal.
- f) **Diferencial de Alíquotas – Difal**⁶ - A Difal – a diferença entre a alíquota interna da prestação e a aplicada na prestação interestadual – será paga ao estado de destino quando do destinatário:
- a) Não for contribuinte do imposto (por exemplo, uma prefeitura): neste caso, o transportador pagará a alíquota interestadual ao estado de onde se iniciou o serviço e a Difal ao estado do destinatário;
 - b) For contribuinte do imposto (por exemplo, uma companhia telefônica): neste caso a transportadora pagará a alíquota interestadual ao estado de onde se iniciou a prestação e a Difal será paga pela empresa destinatária ao seu próprio estado.
- g) **Situações diversas** – Estas são as regras gerais. As situações específicas abaixo enumeradas não de requerer estudos adicionais:
- a) Transbordo;
 - b) Redespacho;
 - c) Subcontratação;
 - d) Atividades concomitantes de armazém geral e transportador;
 - e) Outros

⁶ Vide Emenda Constitucional 87/2015 e art. 12, inc. XIII e XIV a XVI da Lei Complementar 87/1996.

4.2 - Reforma Tributária Com Adoção do IBS - Simulação

Com a adoção do Imposto sobre Bens e Serviços previsto na **PEC 45/2019**, a carga tributária para as transportadoras pode sofrer aumento. Abaixo, simula-se a situação de uma transportadora hipotética de cargas que prestou serviços iniciados no estado de São Paulo e atualmente enquadrada no regime do Lucro Presumido, que é o que constitui a maioria dos casos.

Transportadora XYZ - situação atual

- Valor dos serviços prestados no ano..... = R\$ 20.000.000,00
- ICMS devido a 12% = R\$ 2.400.000,00
- Crédito Presumido de 20% sobre o ICMS devido = R\$ - 480.000,00
- PIS devido a 0,65%..... = R\$ 130.000,00
- Cofins devido a 3%..... = R\$ 600.000,00
- **TOTAL de impostos e contribuições** = **R\$ 2.650.000,00**
- Carga tributária atual sobre o faturamento = 13,25%

Transportadora XYZ - situação PEC 45/2019

- Valor dos serviços prestados no ano..... = R\$ 20.000.000,00
- IBS devido a 25% = R\$ 5.000.000,00
- Créditos de IBS:
 - Combustíveis⁷ = R\$ 0
 - Manutenção e peças de reposição⁸..... = R\$ - 250.000,00
- **TOTAL de impostos e contribuições** = **R\$ 4.750.000,00**
- Carga tributária atual sobre o faturamento = 23,75%

⁷ Considerando-se que combustíveis fósseis não ficarão sujeitos ao IBS e sim ao Imposto Seletivo (IS) monofásico, ad rem e sem direito ao crédito.

⁸ Considerou-se uma despesa aproximada de 5% sobre o faturamento.

O aumento de carga tributária foi da ordem de 79,2% ou de 10,4 p.p. considerando-se estes parâmetros. Uma aferição mais apropriada requer acesso às bases reais de dados para verificar o real custo de manutenção e peças de reposição.

Outro ponto que merece destaque é em relação ao crédito do IBS sobre combustíveis. Caso seja instituído outro tributo sobre este insumo, o Imposto Seletivo sem direito a crédito, será necessária a adoção de crédito presumido para reequilibrar a carga e atender ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IBS.

Por outro lado, a adoção de IVA dual nos termos propostos pela **PEC 110/2019**, qual seja, o Imposto sobre Bens e Serviços, IBS, compartilhado entre Estados e Municípios, a alíquota deste imposto poderia ser menor, como 13% por exemplo, pois não incluiria as contribuições federais. Para estas, existe o Projeto de Lei 3.880/2020 que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços não cumulativa (CBS) cuja alíquota seria de 12% se distinção de regime, se Lucro Presumido ou Lucro Real.

Para a PEC 110/2019, valem as mesmas conclusões decorrentes da aplicação da PEC 45/2019, pois a alíquota global CBS + IBS teria de permanecer em 25%. Lembrando que a alíquota de 25% do IBS da PEC 45/2019 foi estimada para manter a atual arrecadação.

ANEXO 2
TABELAS
Tabela 4. Taxas de IVA nos Transportes Ferroviários

País	Transporte Doméstico					Transporte intra-EU	Transporte Extra-EU	Observações
	Taxas Aplicadas	Trem	Trem-Bala	Metrô	Bonde			
Áustria	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	
Bélgica	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	
Bulgária	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Croácia	25% (S)	25% (S)	25% (S)	25% (S)	25% (S)	25% (S)	25% (S)	
Chipre	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
República Checa	15% (R)	15% (R)	15% (R)	15% (R)	15% (R)	0% (D)	0% (D)	
Dinamarca	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	0% (D)	0% (D)	
Estônia	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Finlândia	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	(0% (D))"n.1"	0% (D)	
França	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D) (10% (R))	0% (D) (10% (R))	
Alemanha	19% (S) 7% (R)	19% (S) 7% (R)	19% (S)"n.2"	7% (R)	7% (R)	19% (S) 7% (R)	19% (S) 7% (R)	7% (R): regional"n.3" 19% (S): longa distância
Grécia	13% (R)	13% (R)	13% (R)	13% (R)	13% (R)	13% (R)	13% (R)	
Hungria	27% (S)	27% (S)	27% (S)	27% (S)	27% (S)	0% (D)	0% (D)	
Irlanda	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	0% (D)	0% (D)	
Itália	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
Letônia	12% (R)	12% (R)	12% (R)	12% (R)	12% (R)	0% (D)	0% (D)	
Lituânia	21% (S) (9% (R))	21% (S) (9% (R))	21% (S) (9% (R))	21% (S) (9% (R))	21% (S) (9% (R))	0% (D)	0% (D)	9% (R): serviços públicos autorizados em rotas regulares 21% (S): caso contrário
Luxemburgo	3% (D)	3% (D)	3% (D)	3% (D)	3% (D)	0% (D)	0% (D)	
Malta	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Holanda	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	
Polónia	8% (R)	8% (R)	8% (R)	8% (R)	8% (R)	0% (D)	0% (D)	
Portugal	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	0% (D)	0% (D)	
Romênia	24% (S)	24% (S)	24% (S)	24% (S)	24% (S)	0% (D)	0% (D)	
Eslováquia	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Eslovênia	9.5% (R)	9.5% (R)	9.5% (R)	9.5% (R)	9.5% (R)	0% (D)	0% (D)	
Espanha	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	10% (R)	
Suécia	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	6% (R)	0% (D)	0% (D)	
Reino Unido	0% (D)	0% (D)	0% (D)	0% (D)	0% (D)	0% (D)	0% (D)	se ≥ 10 assentos

Fonte: CASE *et al.* (2014). Elaboração Própria

Notas: A tabela diz respeito ao transporte regular, realizado com meios de transporte de mais de 9 lugares. n.1 Atualmente não existe transporte ferroviário de passageiros intra-EU; n.2 7% possível em certos casos (distância < 50 km ou dentro de um município); n.3 Dentro de um município ou para distâncias inferiores a 50 km (em território alemão).

Tabela 5. Taxas de IVA na Navegação Interior

País	Transporte Doméstico			Transporte intra-EU	Transporte Extra-EU	Observações
	Taxas Aplicadas	Agendado	Ñ Agendado			
Áustria	10% R	10% R	10% R	0% D (10% R)	0% D (10% R)	0% D: taxa normal 10% R: no Lago de Constança
Bélgica	6% R	6% R	6% R	6% R	6% R	
Bulgária	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Croácia	25% S	25% S	25% S	0% D	0% D	
Chipre	19% S	19% S	19% S	0% D	0% D	
República Checa	21% S 15% R	15% R	21% S	0% D	0% D	15% R: agendado 21% S: caso contrário
Dinamarca	ex. D	ex. D	ex. D	0% D	0% D	
Estônia	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Finlândia	10% R	10% R	10% R	{0% D}	0% D	atualmente não há serviços intra-UE
França	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	
Alemanha	19% S 7% R	7% R "n.1" 19% S	19% S	19% S 7% R (0% D) "n.2"	19% S 7% R	7% R: serviços regionais regulares aprovados "n.3" 19% S: caso contrário
Grécia	13% R	13% R	13% R	13% R	13% R	
Hungria	27% S	27% S	27% S	0% D	0% D	
Irlanda	ex. D	ex. D	ex. D	0% D	0% D	
Itália	10% R ex. D	10% R ex. D	10% R ex. D	0% D	0% D	ex. D: transporte urbano "n.4"
Letônia	21% S (12% R)	12% R	21% S	0% D	0% D	12% R: agendado 21% S: caso contrário
Lituânia	21% S (9% R)	9% R (21% S)	21% S	0% D	0% D	9% R: serviços públicos autorizados em rotas regulares 21% S: caso contrário
Luxemburgo	3% D	3% D	3% D	0% D	0% D	
Malta	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Holanda	6% R ex. D	6% R ex. D	6% R	6% R	6% R	ex. D: opcional para serviços de balsa 6% R: caso contrário
Polônia	8% R	8% R	8% R	8% R	8% R	
Portugal	6% R	6% R	6% R	0% D	0% D	
Romênia	24% S	24% S	24% S	0% D	0% D	
Eslováquia	20% S	20% S	20% S	0% D	0% D	
Eslovênia	9.5% R	9.5% R	9.5% R	0% D	0% D	
Espanha	10% R	10% R	10% R	10% R	10% R	
Suécia	6% R	6% R	6% R	0% D	0% D	
Reino Unido	0% D 20% S	0% D 20% S	0% D 20% S	0% D	0% D	0% D: ≥ 10 assentos "n.5" 20% S: caso contrário

Fonte: CASE *et al.* (2014). Elaboração Própria

Notas: n.1 Balsas e outros serviços regulares aprovados dentro de um município ou para distâncias não superiores a 50 km.; n.2 Serviços transfronteiriços de ferry de passageiros através do Reno, Danúbio, Elba, Neisse e Oder; n.3 Dentro de um município ou para distâncias inferiores a 50 km (em território alemão); n.4 O transporte urbano (por qualquer meio de transporte marítimo, lacustre, fluvial ou lagunar) é definido como dentro de um município ou entre municípios com distância não superior a 50 km entre si; n.5 Existem algumas exceções, para detalhes ver CASE *et al.* (2014);

Tabela 6. Taxas de IVA na Navegação Marítima

País	Transporte Doméstico			Transporte intra-EU	Transporte Extra-EU	Observações
	Taxas Aplicadas	Agendado	Ñ Agendado			
Áustria	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Bélgica	0% Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Bulgária	20% Ⓔ	20% Ⓔ	20% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Croácia	25% Ⓔ	25% Ⓔ	25% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Chipre	9% Ⓔ	9% Ⓔ	9% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
República Checa	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Dinamarca	ex. Ⓓ	ex. Ⓓ	ex. Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Estônia	20% Ⓔ	20% Ⓔ	20% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Finlândia	10% Ⓔ	10% Ⓔ	10% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
França	10% Ⓔ (0% Ⓓ) ⁶³	10% Ⓔ (0% Ⓓ) ⁶³	10% Ⓔ (0% Ⓓ) ⁶³	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Alemanha	7% Ⓔ 19% Ⓔ (0% Ⓓ) ⁶⁴	7% Ⓔ 19% Ⓔ (0% Ⓓ) ⁶⁴	19% Ⓔ 7% Ⓔ (0% Ⓓ) "n.1"	0% Ⓓ	0% Ⓓ	7% Ⓔ: regional"n.2" 19% Ⓔ: longa distância
Grécia	13% Ⓔ	13% Ⓔ	13% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Hungria	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Irlanda	ex. Ⓓ	ex. Ⓓ	ex. Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Itália	10% Ⓔ ex. Ⓓ	10% Ⓔ ex. Ⓓ	10% Ⓔ ex. Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	ex. Ⓓ: transporte urbano ⁶⁰
Letônia	21% Ⓔ (12% Ⓔ)	12% Ⓔ	21% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	12% Ⓔ: agendado 21% Ⓔ: caso contrário
Lituânia	21% Ⓔ (9% Ⓔ)	9% Ⓔ 21% Ⓔ "n.3"	21% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	9% Ⓔ: serviços públicos autorizados em rotas regulares 21% Ⓔ: caso contrário
Luxemburgo	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Malta	0% Ⓓ 18% Ⓔ	0% Ⓓ	18% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ: agendado"n.4" 18% Ⓔ: caso contrário
Holanda	6% Ⓔ	6% Ⓔ	6% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Polônia	8% Ⓔ	8% Ⓔ	8% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Portugal	6% Ⓔ	6% Ⓔ	6% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Romênia	24% Ⓔ	24% Ⓔ	24% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Eslováquia	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	
Eslovênia	9.5% Ⓔ	9.5% Ⓔ	9.5% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Espanha	10% Ⓔ	10% Ⓔ	10% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Suécia	6% Ⓔ	6% Ⓔ	6% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	
Reino Unido	0% Ⓓ 20% Ⓔ	0% Ⓓ 20% Ⓔ	0% Ⓓ 20% Ⓔ	0% Ⓓ	0% Ⓓ	0% Ⓓ: ≥ 10 assentos 20% Ⓔ: caso contrário

Fonte: CASE *et al.* (2014). Elaboração Própria

Notas: n.1 Serviços de passageiros e ferry com embarcações para navegação marítima entre portos marítimos nacionais e Helgoland (uma vez que Helgoland está excluída do âmbito territorial da Diretiva IVA); além disso, serviços com início e fim em portos alemães, onde o trecho alemão não é superior a 20 km e o trecho estrangeiro é superior a 10 km.; n.2 Dentro de um município ou para distâncias inferiores a 50 km (em território alemão).; n.3 Atualmente não há serviços domésticos regulares de passageiros por transporte marítimo na Lituânia.; n.4 Transporte marítimo regular de passageiros entre ilhas por transportadoras autorizadas e outro transporte marítimo regular de passageiros reconhecido como tal pelo Comissário.

Tabela 7. Taxas de IVA no Transporte Aéreo

País	Transporte Doméstico			Transporte intra-EU	Transporte Extra-EU	Observações
	Taxas Aplicadas	Agendado	Ñ Agendado			
Áustria	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
Bélgica	6% (R)	6% (R)	6% (R)	0% (D)	0% (D)	
Bulgária	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Croácia	25% (S)	25% (S)	25% (S)	0% (D)	0% (D)	
Chipre	19% (S)	19% (S)	19% (S)	0% (D)	0% (D)	
República Checa	21% (S) 15% (R)	15% (R)	21% (S)	0% (D)	0% (D)	12% (R): agendado 21% (S): outro
Dinamarca	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	0% (D)	0% (D)	
Estônia	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Finlândia	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
França	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
Alemanha	19% (S)	19% (S)	19% (S)	0% (D)	0% (D) ^{n.1}	
Grécia	13% (R)	13% (R)	13% (R)	0% (D)	0% (D)	
Hungria	27% (S)	27% (S) ^{n.2}	27% (S)	0% (D)	0% (D)	
Irlanda	ex. (D)	ex. (D)	ex. (D)	0% (D)	0% (D)	
Itália	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
Letônia	21% (S) (12% (R))	12% (R)	21% (R)	0% (D)	0% (D)	12% (R): agendado 21% (R): outro
Lituânia	21% (S) (9% (R))	9% (R) ^{n.2}	21% (S)	0% (D)	0% (D)	9% (R): serviços autorizados em rotas regulares 21% (S): outros
Luxemburgo	3% (D)	3% (D)	3% (D)	0% (D)	0% (D)	
Malta	0% (D) ^{n.3}	0% (D)	0% (D)	0% (D)	0% (D)	
Holanda	21% (S) (6% (R)) ^{n.4}	21% (S)	21% (S) (6% (R))	0% (D)	0% (D)	6% (R): ver nota de rodapé ^{n.4}
Polônia	8% (R)	8% (R)	8% (R)	0% (D)	0% (D)	
Portugal	6% (R)	6% (R)	6% (R)	0% (D)	0% (D)	
Romênia	24% (S)	24% (S)	24% (S)	0% (D)	0% (D)	
Eslováquia	20% (S)	20% (S)	20% (S)	0% (D)	0% (D)	
Eslovênia	9.5% (R)	9.5% (R)	9.5% (R)	0% (D)	0% (D)	
Espanha	10% (R)	10% (R)	10% (R)	0% (D)	0% (D)	
Suécia	6% (R)	6% (R)	6% (R)	0% (D)	0% (D)	
Reino Unido	0% (D) 20% (S)	0% (D)	0% (D) 20% (S)	0% (D)	0% (D)	0% (D): ≥ 10 lugares agendados ou por prestador de serviço postal universal 20% (S): caso contrário

Fonte: CASE *et al.* (2014). Elaboração Própria

Notas: n.1 O transporte aéreo internacional de passageiros não é taxado zero em geral, mas aplica-se apenas a uma lista de países emitida pelo Ministério das Finanças alemão. No entanto, esta lista cobre praticamente todas as conexões importantes.; n.2 Atualmente não há conexões domésticas regulares na Hungria; n.3 Atualmente não existem voos domésticos regulares sujeitos à tarifa reduzida.; n.4 As compilações de taxas de IVA geralmente indicam uma taxa de 0% para o transporte aéreo doméstico de passageiros, a Lei do IVA, por outro lado, não parece conter uma isenção explícita.; n.5 Serviços de transporte médico de passageiros por via aérea e transporte doméstico de passageiros com balões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACON, Robert. **Petroleum Taxes: Trends in Fuel Taxes (and Subsidies) and the Implications.** Viewpoint. World Bank, Washington, DC. © World Bank, 2001. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11367>.
- BLACKMAN, Allen; OSAKWE, Rebecca; ALPIZAR, Francisco. Fuel tax incidence in developing countries: the case of Costa Rica. **Energy Policy**, [S.L.], v. 38, n. 5, p. 2208-2215, mai. 2010. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.enpol.2009.12.007>.
- BRASIL, Constituição Federal, artigo 155, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 29/03/2023.
- BRASIL, Emenda Constitucional 87/2015, disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm#art1, acesso em 29/03/2023.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS, Projeto de Lei 3.880/2020, disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/678558-reforma-tributaria-saiba-mais-sobre-o-projeto-que-cria-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos/>, acesso em 29/03/2020.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS, Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21968_33, acesso em 29/03/2023.
- CASE *et al.* **Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport.** Final report. Dez. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/42NKYSG>. Acesso em 29 mar. 2023.
- EUROPEAN COMMISSION. **Transport taxes and charges in Europe: An overview study of economic internalisation measures applied in Europe.** European Commission, [S.L.], mar. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3LJJZwG>. Acesso em 22 mar. 2023..
- EUROPEAN CONFERENCE OF MINISTERS OF TRANSPORT. **Efficient Transport Taxes and Charges.** OCDE: Research Report, [S.L.], jan. 2001. OECD. <http://dx.doi.org/10.1787/9789282112717-en>.
- FAIRBROTHER, Malcolm; SEVÄ, Ingemar Johansson; KULIN, Joakim. Political trust and the relationship between climate change beliefs and support for fossil fuel taxes: evidence from a survey of 23 european countries. **Global Environmental Change**, [S.L.], v. 59, p. 102003, nov. 2019. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.gloenvcha.2019.102003>.
- OCDE. Taxing vehicles, fuels, and road use. **OCDE: Taxation Working Papers**, [S.L.], 5 jun. 2019. Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). <http://dx.doi.org/10.1787/e7f1d771-en>.
- SÃO PAULO, Regulamento do ICMS, Decreto 45.490/2000, disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx, acesso em 29/03/2023.
- SENADO FEDERAL, Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>, acesso em 29/03/2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600-8 União Federal, disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>, acesso em 29/03/2023.



CNT / SEST SENAT / ITL
— Sistema Transporte —

