

## **AValiação DA REFORMA TRIBUTÁRIA NOS SEGMENTOS EMPRESARIAIS: PEC Nº 45/2019**

### **Jackeline Lucas Souza**

Universidade Federal do Ceará  
jackeline.souza@hotmail.com

### **Felipe de Lima Tavares**

Universidade Federal do Ceará  
felipelima1944@hotmail.com

**RESUMO:** As mudanças legislativas pelas quais o Brasil está passando desde o ano passado (2019), dentre elas a Reforma Tributária, têm sido relevantes em discussão tanto no legislativo, quanto no executivo federal. Atualmente, uma das propostas em andamento quanto a esta temática está prevista na PEC nº 45/2019, que trabalha no sentido de mudar o sistema tributário baseando-se na criação de um imposto único nos moldes de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado), aderido em vários países desenvolvidos e aqui no Brasil denominado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Contudo, este tributo pode acabar beneficiando uns setores da economia e prejudicando a outros, considerando algumas de suas características. Assim, esta pesquisa tem como objetivo avaliar o impacto da reforma tributária pela PEC nº 45/2019 nos segmentos empresariais, analisando os tributos envolvidos, tanto o novo, quanto os que pode ser extintos, comparando seus impactos tributários sobre o faturamento. Para alcançar esse objetivo foram trabalhados 12 cenários envolvendo os tributos atuais, sendo separados por duas principais variáveis - setor de atuação (indústria, comércio e prestação de serviços) e regime de tributação do PIS e da COFINS, sendo quatro cenários para cada segmento empresarial (serviço, comércio, indústria) e um cenário tratando do imposto proposto, todos simulados sobre um mesmo valor de faturamento. Os resultados revelaram que o setor de serviços (cenários C1 ao C4) será o mais prejudicado, pois terá sua carga tributária aumentada, ocorrendo o contrário nos setores comercial (cenários C5 ao C8) e industrial (cenários C9 ao C12), os quais serão beneficiados por ocorrer uma redução na carga tributária.

**Palavras-chave:** PEC nº 45/2019; reforma tributária; IBS; IVA.

**ABSTRACT:** The legislative changes that Brazil has been going through since last year (2019), among them the Tax Reform, have been relevant in discussions in both the legislative and the federal executive. Currently, one of the ongoing proposals on this topic is provided for in PEC nº 45/2019, which works to change the tax system based on the creation of a single tax along the lines of a VAT (Value Added Tax), adhered in several developed countries and here in Brazil called IBS (Tax on Goods and Services). However, this tax may end up benefiting some sectors of the economy and harming others, considering some of its characteristics. Thus, this research aims to assess the impact of tax reform by PEC nº 45/2019 in the business segments, analyzing the taxes involved, both the new and those that can be extinguished, comparing their tax impacts on billing. To achieve this objective, 12 scenarios involving the current taxes were worked out, separated by two main variables - sector of activity (industry, commerce and service providing) and PIS and COFINS tax regime, with four scenarios for each business segment (service, commerce, industry) and a scenario dealing

with the proposed tax, all simulated on the same billing amount. The results revealed that the service sector (scenarios C1 to C4) will be the most affected, as its tax burden will be increased, with the opposite occurring in the commercial (scenarios C5 to C8) and industrial (scenarios C9 to C12), which will benefit from a reduction in the tax burden.

**Keyword:** PEC nº 45/2019; tax reform; IBS; VAT.

## 1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária tem sido um assunto de discussão atual tanto no legislativo, quanto no executivo federal. Atualmente, as propostas em andamento quanto à temática da reforma tributária estão previstas nas PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, ambas, trabalham no sentido de reformar o sistema tributário baseando-se na criação de um imposto único nos moldes de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que já é aderido em vários países desenvolvidos, porém aqui no Brasil seria denominado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Entretanto, este tributo pode acabar beneficiando uns setores da economia e prejudicando outros, considerando algumas de suas características.

A PEC nº 110/2019, no que diz respeito à modificação dos tributos sobre consumo, visa revogar nove deles (IPI, IOF, PIS/Pasep, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS), substituindo-os pelo IBS, que terá alíquota uniforme em todo o território nacional, podendo variar de acordo com o bem ou serviço em questão. Já a PEC nº 45/2019, tem como objetivo substituir apenas cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISSQN), porém as características do novo tributo proposto são de que sua alíquota variará de acordo com o local de destino do bem ou serviço, em vez que cada ente federativo determinar, e a soma das parcelas (federal, estadual e municipal) formarão o valor a ser aplicado sobre a base de cálculo do tributo, não variando de acordo com o bem ou serviço.

Dentro desse contexto esta pesquisa tem como objetivo geral avaliar o impacto da reforma tributária pela PEC nº 45/2019 nos segmentos empresariais. Neste escopo, a questão-problema foi formulada da seguinte forma: Qual o impacto da reforma tributária nos segmentos empresariais, através da PEC nº 45/2019? Buscando atingir ao objetivo geral proposto foram traçados como objetivos específicos: i) descrever as características propostas na reforma tributária pela PEC nº 45/2019; ii) analisar os tributos envolvidos na proposta da reforma tributária pela PEC nº 45/2019; e iii) comparar as duas cargas tributárias (atual e a proposta pela PEC nº 45/2019) com e sem a reforma tributária em 12 cenários.

Observando o tamanho da complexidade do sistema tributário brasileiro é relevante avaliar os possíveis impactos que a PEC nº 45/2019 poderá causar sobre os diversos setores da economia, pois os tributos sobre consumo possuem uma enorme variedade de alíquotas e criar um imposto com alíquota uniforme sobre todas as atividades em geral, mesmo que a proposta aceite certos casos para aplicação de alíquotas diferenciadas, ainda assim, os diversos setores serão afetados, sejam de maneira positiva ou negativa, e consequentemente, os consumidores finais, já que são tributos que incidem indiretamente na formação do preço.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Histórico da implantação de um novo sistema tributário no Brasil.

A discussão acerca da tributação sobre o consumo no Brasil é de longa data, havendo ocorrido diversas mudanças legislativas durante a história tendo, aos poucos, tomado a configuração que tem hoje. Entretanto destacam-se as discussões que se levantaram a partir da criação do MERCOSUL, as quais refletiam uma necessidade de harmonização tributária sob

os moldes do que existia na Europa, um imposto único e centralizado, com incidência em todas as etapas da cadeia produtiva, sendo não cumulativo e sendo devido no destino (TEODOROVICZ, 2018). Nesse sentido, houve algumas propostas a partir da última década do século XX, dentre as quais se destacam a PEC nº 175 de 23 de agosto de 1995, a PEC nº 31 de 9 de abril de 2007, a PEC nº 233 de 28 de fevereiro de 2008.

A PEC nº 175/1995 apresentou uma projeto de substituição de impostos como o IPI e o ICMS além de outras contribuições, por um imposto com características de um IVA, não sendo, no entanto centralizado. Este seria dividido entre as competências federal e estadual, mostrando assim a preocupação com um dos principais problemas de implantar esse tipo de reforma, já que a centralização pode afetar os interesses dos entes estaduais.

De maneira análoga, a PEC nº 31/2007 propôs substituir o ICMS, o IPI, o PIS/PASEP, a COFINS e a CIDE-Combustíveis por dois IVA, um de competência federal e o outro de competência dos estados, tendo características como uniformidade, regulamentação por uma Lei Complementar única, não cumulatividade e a cobrança no destino.

A PEC nº 233/2008, por sua vez, tinha como um de seus objetivos simplificar a arrecadação por meio da unificação de algumas contribuições como PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis, para criar o denominado Imposto sobre Valor Adicionado Federal (IVA-F).

Em 2019, foram apresentadas duas principais propostas, uma no Senado Federal, a PEC nº 110/2019, de autoria do então Senador Davi Alcolumbre e outros, tendo como base a PEC nº 293/2004, institui imposto único de competência estadual com a denominação Imposto sobre operações com bens e serviços (IBS), extinguindo, portanto outros nove tributos, além de tratar de outros assuntos também relacionados à arrecadação, e a PEC nº 45/2019, objeto de estudo desta pesquisa, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outros, visa também a implantação de uma imposto denominado IBS o qual será melhor analisado posteriormente.

## **2.2. Abrangência da PEC nº 45/2019**

Uma das principais propostas de reforma tributária em discussão, atualmente, é a PEC nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi, tendo como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), foi apresentada no dia 03 de abril de 2019, e trata sobre alterações no sistema tributário principalmente no sentido de mudar a tributação sobre consumo, extinguindo cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS), e substituí-los por um único imposto denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e dá também a possibilidade à União de instituir também impostos seletivos com finalidade extrafiscal, ou seja, que tenha o objetivo de apenas desestimular o consumo de determinados bens ou serviços.

O IBS proposto por esta PEC possui uma série de características que foram elaboradas no sentido de permitir atingir o objetivo da proposta, que estão descritos no art. 152-A da PEC nº 45/2019:

§1o. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

De maneira sintética, suas características são, primeiramente, a não cumulatividade, ou seja, este tributo poderá ser recuperado em todo processo produtivo fazendo com que o IBS acabe incidindo, somente, sobre o valor acrescido. Em seguida a sua uniformidade sobre todos os bens e serviços que incidem o imposto, sendo, no entanto, possível variar dependendo do local de destino, dado que a alíquota será formada pela soma das alíquotas fixadas independentemente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Outro ponto a se destacado é quanto a sua abrangência, incidindo inclusive sobre atividades que causam discussão quanto sua tributação como é o caso dos itens citados, intangíveis, locação de bens e cessão e o licenciamento de direitos. O quarto inciso determina que o imposto não deverá ser objeto de nenhum tipo de vantagem fiscal, ou seja, o legislador fez isto com o intuito de despir o imposto de propriedades extra fiscais, dado que isso geram problemas como aumento da complexidade e do contencioso, causando, dessa forma, ineficiência econômica, sendo, entretanto, apontado como um problema em discussões e foi alvo de algumas propostas de emenda ao projeto. E por fim, o IBS será regulado exclusivamente pela lei complementar que a instituir, ou seja, todas as alterações feitas a fim de modificar o imposto devem ser realizadas na mesma lei. O principal intuito disto é evitar a dispersão de diplomas legislativos que tratam sobre o imposto, o que é um fator que acaba por aumentar a complexidade do sistema tributário e por consequência acaba gerando problemas. Outro aspecto relevante dessa proposta é a destinação do tributo IBS que, segundo o seu art. 152-A, § 3º, nos casos de operações interestaduais e intermunicipais, o imposto pertencerá ao destino. Quanto à alíquota desse imposto, é citado na Emenda 26 ao projeto, que trata sobre os impactos que ocorreriam no setor de serviços, uma estimativa de 20 a 25%. Já o Instituto Fiscal Independente em sua Nota Técnica nº 38, de 11 de outubro de 2019, da Instituição Fiscal Independente, calcula que o valor será em torno de 25,3%.

A PEC também trata sobre regras de vinculação da receita e como o imposto deve ser repartido entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Além disso, a regra de transição do imposto está disposta nos arts. 117 e 118 da PEC nº 45/2019. Durante dois anos será cobrada, exclusivamente pela União, uma contribuição provisória 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 por ano, sendo extintos os cinco tributos que esta PEC propõe revogar.

Até o dia 27 de janeiro de 2020, foram propostas 219 emendas ao projeto, envolvendo assuntos como manutenção dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, ou aplicação de alíquotas diferenciadas em determinados setores.

## **2.3. Tributos envolvidos na PEC nº 45/2019**

### **2.3.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal, que é regulamentado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Seus contribuintes são os industriais, os importadores e os estabelecimentos equiparados a industrial. Tem como fato

gerador, a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, ou, no caso de importações, o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. Sua base de cálculo é, em regra, o valor da venda do produto industrializado, tanto nos casos de produtos nacionais quanto importados, sendo que para importadores pode ser também, “o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis”. A alíquota do imposto depende do tipo de produto de acordo com o que é definido Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

### **2.3.2. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS)**

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir. Tem como fato gerador, em regra, a venda de mercadorias e também a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações quando a titularidade deste bem ou serviço passa para o comprador. A base de cálculo do ICMS é o valor da operação, nos casos de importação, esse valor é somado a outros valores como o IPI e o Imposto sobre Impostação (II). Quanto à sua alíquota, esta é definida por cada ente competente, sendo uma geral e outras específicas para determinada mercadorias, sendo que em 2019, o valor das alíquotas gerais de cada Estado e do Distrito Federal variou entre 18% e 17%.

### **2.3.3. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal que incide sobre a prestação de serviços remunerados, que estejam presentes na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que por sua vez, é a lei que regulamenta o ISSQN em nível federal, esta lista apesar de ser exaustiva, ou seja, somente, pode incidir o imposto sobre os serviços dispostos na lista, sendo possível, entretanto, a incidência do imposto sobre serviço que, mesmo que não listado explicitamente, por analogia, ser considerado como espécie daqueles constantes da lista, haja vista que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. O fato gerador é a efetiva prestação do serviço e sua base de cálculo é, em regra, o preço do serviço, incluído, quando for o caso, todos os custos e despesas utilizados na sua formação. Sua alíquota é definida pela legislação do município, variando de 2% a 5%.

### **2.3.4. PIS e COFINS**

O Programa de Integração Social (PIS), regulamentada pela Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, são contribuições de competência da União, podendo ser cobrados tanto no regime cumulativo, quanto no regime não cumulativo, sendo o segundo regime instituído pela Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, para PIS/PASEP e a Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, com alíquotas maiores devido ao direito a compensação dos tributos, sendo, no entanto, segundo Higuchi (2010), uma não cumulatividade parcial, dado que nem todas as contribuições pagas em operações anteriores podem ser compensadas. Tem como fato gerador o simples auferimento de receita por parte da empresa. Já a sua base de cálculo depende do regime em que a empresa está inserida, no caso de do regime cumulativo será o faturamento da empresa, enquanto que no caso do regime não cumulativo, é o faturamento subtraído dos créditos e

somado às outras receitas exigidas pela legislação. As alíquotas de tributação para o PIS e a COFINS pelos regimes cumulativos e não cumulativos são 0,65% e 3% (cumulativo) e 1,65% e 7,6% (não cumulativo), segundo o art. 8º da Lei nº 9.715/98, art. 8º da Lei nº 9.718/98, art. 2º da Lei nº 10.637/02 e art. 2º da Lei nº 10.833/03, respectivamente.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1. População, amostra e procedimentos metodológicos

O presente trabalho usará como base para avaliação cenários hipotéticos, de acordo com regime de tributação (lucro real ou presumido) e o setor de atuação (indústria, comércio ou prestadora de serviços) da empresa que comercializa o bem ou o serviço, sendo desta forma, projetados 12 casos, quatro de cada setor empresarial.

##### 3.1.1. Alíquotas usadas

Esta pesquisa se limitará a avaliar a carga tributária proposta pela PEC nº 45/2019, que, segundo a Nota Técnica nº 38, de 11 de outubro de 2019, da Instituição Fiscal Independente, terá uma alíquota estimada de 25,3%, bastante discutida e citada na Emenda nº 26, de 04 de setembro de 2019, à PEC nº 45/2019, que questiona o impacto que a proposta trará sobre o setor de serviços. Vale ressaltar que alíquota do IBS proposto pela PEC nº 45/2019, entre suas principais características, não varia de acordo com o bem ou serviço, mas sim de acordo com a região, portanto esta alíquota será fixada para comparação com 14 cenários propostos (Tabela 2).

Quanto ao ICMS, as alíquotas internas de cada estado, em 2019, variam entre 17% e 18%, contudo, pode haver casos de isenção do seu pagamento ou sua majoração. Para fins de simplificação, esta pesquisa se limita à trabalhar apenas as alíquotas de 17% e 18% dado que são as mais recorrentes.

O ISS, segundo os arts. 8º e 8º-A da Lei nº 116, de 31 de julho de 2003, tem como alíquotas mínima e máxima, 2% e 5%, respectivamente. Dessa forma, para fins de simplificação, serão utilizadas apenas essas duas alíquotas para construção dos cenários do setor de serviços.

No caso do IPI as alíquotas são determinadas na tabela TIPI e variam de acordo com o NCM do produto. Na TIPI, os produtos tributados com alíquota zero representam cerca de 58% das alíquotas apresentadas e os não tributados, em torno de 7,4%. Os produtos tributados com alíquota 5% representavam 13%, sendo seguidos dos tributados com alíquota 10%, os quais representavam 7% e os de alíquota 15% que representavam 6,7%. Para esse estudo, serão utilizadas as duas alíquotas mais recorrentes, as quais são 5% e 10%.

E quanto às alíquotas do PIS e da COFINS, variam de acordo com o regime de tributação, que são cumulativo e não cumulativo, sendo, em regra, aplicadas alíquotas de 0,65% para PIS e 7,6% para COFINS no primeiro regime, e 0,65% para PIS e 3% para COFINS no segundo. Ainda que existam casos em que essas alíquotas possam ser assumir outros valores, para este trabalho serão utilizados apenas essas quatro alíquotas para a construção dos cenários.

Tabela 1 – Alíquotas utilizadas nos cenários de acordo com a legislação tributária

Tributos	ICMS	ISSQN	IPI	PIS	COFINS
Alíquotas	17%	2%	5%	0,65%	3%
	18%	5%	10%	1,65%	7,6%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Com base nessas alíquotas foram montados 12 cenários, sendo quatro de cada segmento empresarial.

### 3.1.2. Cenários

Foram trabalhados 12 cenários, sendo separados por duas principais variáveis - setor de atuação (indústria, comércio e prestadora de serviços) e regime de tributação do PIS e da COFINS, sendo quatro de cada segmento empresarial (serviço, comércio, indústria) (Tabela 2).

Tabela 2 - Matriz dos cenários propostos x alíquotas utilizadas

Setor	Cenários	ISS	ICMS	IPI	PIS	COFINS	TOTAL
Serviços	C1	2%	0%	-	0,65%	3%	5,65%
	C2	5%	0%	-	0,65%	3%	8,65%
	C3	2%	0%	-	1,65%	7,6%	11,25%
	C4	5%	0%	-	1,65%	7,6%	14,25%
Comércio	C5	-	17%	-	0,65%	3%	20,65%
	C6	-	18%	-	0,65%	3%	21,65%
	C7	-	17%	-	1,65%	7,6%	26,25%
	C8	-	18%	-	1,65%	7,6%	27,25%
Indústria	C9	-	18%	5%	0,65%	3%	26,65%
	C10	-	18%	10%	0,65%	3%	31,65%
	C11	-	18%	5%	1,65%	7,6%	32,25%
	C12	-	18%	10%	1,65%	7,6%	37,25%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Existem alguns casos sobre os quais há incidência de ICMS pela prestação de serviço, mas para fins de simplificação, há incidência apenas de PIS, COFINS e ISS nas hipóteses de prestação de serviços estudadas neste trabalho. Há também situações nas quais o IPI é devido em empresas comerciais, mas nas hipóteses que envolvem o setor comercial haverá incidência apenas de PIS, COFINS e ICMS. Desta forma, os 12 cenários evidenciados na Tabela 2 simplificam o modelo de simulação, limitando a amplitude deste estudo para que seja dado prosseguimento em outros estudos futuros.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O ISSQN, o ICMS, o PIS e a COFINS são tributos inseridos na formação dos preços de venda ou na prestação de serviços, calculados “por dentro”, ou seja, compõem as suas próprias bases de cálculo estando incluído no valor do bem ou serviço, diferentemente do IPI, que é um imposto “por fora”, ou seja, é calculado com base no valor do produto, mas não compõe o valor deste.

Com base no mesmo faturamento a valor pago de IBS (calculado por fora), seria de R\$20.191,54. Assim, nestes valores, a comparação evidencia cenários que tenham uma carga tributária maior do que os R\$20.191,54 da proposta pela PEC nº 45/2019 acabaram sendo beneficiados, pois pagarão menos após a aprovação da reforma. O contrário ocorre com os que possuem carga menor, que acabarão sendo prejudicados.

Para melhor visualização do impacto foi suposto um faturamento constante em todos os cenários de R\$100.000,00, aplicando-se as alíquotas de cada caso se obtêm os valores apresentados conforme a Tabela 3, disposta a seguir:

Tabela 3 – Quantitativo dos impostos devidos em cada cenário (Em R\$)

Setor	Cenário da PEC	Cenários Atuais						
	IBS	Cenários	ISS	ICMS	IPI	PIS	COFINS	TOTAL
Serviços	R\$ 20.191,54	C1	2.000,00	-	-	650,00	3.000,00	5.650,00
		C2	5.000,00	-	-	650,00	3.000,00	8.650,00
		C3	2.000,00	-	-	1.650,00	7.600,00	11.250,00
		C4	5.000,00	-	-	1.650,00	7.600,00	14.250,00
Comércio		C5	-	17.000,00	-	650,00	3.000,00	20.650,00
		C6	-	18.000,00	-	650,00	3.000,00	21.650,00
		C7	-	17.000,00	-	1.650,00	7.600,00	26.250,00
		C8	-	18.000,00	-	1.650,00	7.600,00	27.250,00
Indústria		C9	-	17.142,86	4.761,90	619,05	2.857,14	25.380,95
		C10	-	17.142,86	9.523,81	619,05	2.857,14	30.142,86
		C11	-	17.142,86	4.761,90	1.571,43	7.238,10	30.714,29
		C12	-	17.142,86	9.523,81	1.571,43	7.238,10	35.476,19

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Observa-se que os únicos cenários que apresentam carga tributária menor que a proposta pela PEC nº 45/2019, são o C1 a C4, ou seja, todos os relativos a prestação de serviços, o que é um indício de que este setor pode ser o mais prejudicado com a aprovação da PEC. Uma das prováveis causas para isso seria por conta de que foi utilizado apenas o ISSQN para esses casos. Na prática o ICMS pode incidir juntamente com a prestação do serviço, quando há também fornecimento de serviços. Mas deve-se notar que, mesmo no caso de serviço com carga mais alta, a diferença de tributos devidos é de R\$5.941,54, ou seja, um aumento de 58,3%.

Ainda, com base nos cenários supostos, C5 a C12, que envolvem todos os casos de comércio e indústria, apresentam carga tributária maior que o da PEC nº 45/2019, entretanto deve-se observar que a diferença de C5 e C6 para o proposto é de apenas R\$458,46 e R\$1.458,46, respectivamente, o que representa uma queda de 2,2% e 6,7%. Isto indica que, em situações onde o comércio possui carga tributária menor do que a destes casos, a proposta será prejudicial.

Esta pesquisa leva em consideração apenas casos com base nas alíquotas principais de cada tributo trabalhado e não contempla os casos de concessão de benefícios fiscais, como os de ICMS previstos no Convênio ICMS nº 133, de 5 de julho de 2019. Nesses casos de isenção a carga tributária diminuiria consideravelmente fazendo com que a proposta traga prejuízos, bem como há situações em que a alíquota de ICMS de alguns produtos pode ser maior que a de 17% ou a de 18%, como é o caso descrito na alínea 'a', do inciso I, do art. 44 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que determina que bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo entre outros artigos terão alíquota de 25% no Estado do Ceará.

Já nos cenários C9 a C12, de empresas industriais, pagam-se, respectivamente, 25,7%, 49,2%, 52,1% e 75,7% a mais que o proposto pela PEC nº 45/2019, ou seja, nesses casos o setor industrial será beneficiado com uma carga tributária menor, cabendo ressaltar que ainda existem casos em que as alíquotas de IPI são ainda maiores do que as utilizadas neste trabalho, o que tornaria ainda mais vantajosa a aprovação desta PEC para o setor. Porém,



como já foi dito antes, a maior parte dos NCMs listados na Tabela TIPI são não tributados ou com alíquota zero, sem contar que nenhum dos cenários aborda algum tipo de benefício fiscal de redução de carga tributária, situações que poderiam afetar diretamente o impacto que a reforma traria sobre o setor.

De maneira geral, observou-se que o setor de serviços será o mais prejudicado com a reforma proposta pela PEC nº 45/2019, enquanto o setor comercial em casos mais gerais, para empresas que não são concedidos nenhum tipo de benefício fiscal, a reforma pode ser benéfica, e por fim, o setor industrial seria o que sofreria maior redução de carga tributária.

## **5. CONCLUSÕES**

Com a análise realizada neste trabalho foi possível observar os possíveis impactos que a reforma tributária, proposta pela PEC nº 45/2019, trará aos setores da economia. O setor de prestação de serviços será o mais prejudicado com as alterações devido, principalmente, ao fato de que o ISSQN, é o principal imposto que incide sobre a atividade e tem a alíquota menor que a dos que incidem sobre as outras atividades. Em contrapartida o setor da indústria é o que mostrou ter mais chances de ser beneficiado com a reforma tributária.

Além disso, foram expostas as principais características da proposta relacionadas às mudanças na tributação sobre consumo. Haverá uma tentativa de simplificar a legislação unificando os tributos em um único que terá características de alguns dos substituídos como a não cumulatividade, a tributação por fora e a incidência sobre base ampla, o que, segundo a justificativa do texto inicial da proposta, são características importantes para garantir simplicidade, neutralidade, equidade e transparência do sistema tributário.

Após a análise dos resultados observou-se que dos três setores, há indícios de que o que mais será afetado seria o de prestação de serviços, dado que a sua carga tributária é consideravelmente menor do que os outros, entretanto é sempre necessário levar em consideração o fato de que a legislação é extensa e complexa, e dependendo da situação a carga tributária sobre a prestação de algum serviço pode acabar sendo maior ou menor. Em contrapartida aos serviços, os produtos industriais são os que possuem mais potencial de se beneficiar da reforma, dado que boa parte dos produtos sobre os quais incidem o IPI tem alíquotas que por si só já são maiores que a carga tributária estimada para a PEC nº 45/2019, porém mais uma vez ressalta-se que as limitações deste trabalho deixam de fora situações em que benefícios fiscais reduzem, consideravelmente, a carga de impostos sobre determinados itens, fazendo com que a reforma possa ser prejudicial a estes casos, ou seja, aumente a carga tributária. Da mesma forma, o setor comercial, pelos resultados da pesquisa, mostrou ter potencial para se beneficiar com a reforma, devendo rever esta consideração em caso de benefício fiscal.

Foram usados para fins de comparação neste trabalho 12 situações de tributação possíveis, entretanto, diante da enorme complexidade do sistema tributário brasileiro a carga tributária sobre os produtos e serviços de uma empresa pode variar de inúmeras maneiras, a alíquotas dos impostos e contribuições aqui trabalhados podem ser diferentes dependendo de fatores como local ou tipo de mercadoria, e esta é justamente a principal limitação desta pesquisa, não se buscou aqui exaurir todas as situações possíveis de tributação sobre bens e serviços, mas sim esboçar algumas das principais situações de tributação, portanto, não foram discutidas nenhuma hipótese de benefício fiscal ou majoração de alíquota de determinados produtos, somente os casos em que envolviam a geral de tributação sobre esses itens.

O modelo inicial proposto pela PEC nº 45/2019 não evidencia diferenciação, segundo o princípio da seletividade, como é proposto no modelo da PEC nº 110/2019 que, apesar de vedar a concessão de benefícios fiscais, permite tratamento diferenciado aos bens e serviços considerados essenciais, com menor tributação, e aos considerados supérfluos, com maior tributação. Esta consideração traz à luz possíveis estudos futuros a respeito da temática, a fim de comparar a PEC nº 45/2019 com a PEC nº 110/2019.

## 6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda Substitutiva nº 20 à Proposta de Emenda Constitucional nº45 de 4 de setembro de 2019.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2218561>> Acesso em: 16 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda Substitutiva nº 26 à Emenda constitucional nº45 de 4 de setembro de 2019.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2218682>> Acesso em: 16 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº45 de 3 de abril de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019.** Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>> Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm)> Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Decreto nº 8.950/2006. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

BRASIL. Senado Federal. Instituto Fiscal Independente. **Nota Técnica nº 38 de 11 de outubro de 2019.** Principais Propostas de Reforma Tributária em Tramitação no Congresso Nacional. Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>> Acesso em: 29 out. 2019.

HIGUCHI, Celso Hiroyuki; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas Públicas (Tributárias), o Imposto sobre o Valor Agregado na Experiência Estrangeira e Perspectivas de Implantação do IVA na Realidade Brasileira. **RDIET**, Brasília, v. 13, n 1, p. 150 – 208, Jan-Jun, 2018.