

Avaliação do impacto da Reforma Tributária no Brasil: Estudo de Caso em empresas da Serra Gaúcha

Aluno: Luiz Carlos Meneguzzo Junior
Orientadora no TCC II: Prof. Me. Simone Taffarel Ferreira
Orientadora no TCC I: Prof. Me. Simone Taffarel Ferreira
Semestre: 2024-2

Resumo

O presente estudo tem a pretensão de contribuir no entendimento das eventuais mudanças no sistema tributário brasileiro, a proposta de emenda constitucional-PEC 45/2019, que propõe a substituição de cinco tributos disfuncionais por IVA dual, IBS e CBS, além de um Imposto Seletivo. A simplificação tributária é considerada crucial para impulsionar a produtividade e a competitividade econômica a longo prazo. O objetivo deste estudo foi analisar o impacto tributário que a reforma tributária aprovada através da ementa constitucional 45/2019 trará nos segmentos da indústria, comércio e prestação de serviços situados no Rio Grande do Sul. A metodologia teve como abordagem a pesquisa bibliográfica e estudo de caso que buscou identificar os efeitos da reforma tributária em três empresas de diferentes setores: indústria de móveis (empresa A), comércio de confecções (empresa B) e serviços médicos (empresa C). Atualmente nos seus respectivos regimes tributários as empresas A, B e C recolhem, respectivamente, R\$ 1.649.929,53, R\$ 735.309,30 e R\$ 1.587.963,14 em tributos. Com a proposta de reforma, as empresas A e B experimentaram reduções de 11,95% e 2,36% na carga tributária, enquanto a empresa C enfrentaria um aumento de 32,38%. Conclui-se que a reforma pode beneficiar a indústria e o comércio, mas impõe desafios ao setor de serviços.

Palavras-chave: Reforma Tributária. PEC 45/2019. IVA dual. IBS. CBS.

1 Introdução

Nas últimas décadas, o aumento das despesas públicas e a persistente instabilidade econômica no Brasil, agravada pelo cenário pós-pandemia, têm imposto uma carga tributária complexa e elevada à economia. Este fato prejudica o crescimento e a eficiência econômica do país. A complexidade da tributação é frequentemente debatida, e argumenta-se que ela é elevada para os padrões nacionais. Em comparação com os países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o sistema tributário brasileiro posiciona-se abaixo da média da organização, representando 32,2% do PIB em 2016, em comparação com a média de 34,2% nos países da OCDE, conforme dados do Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI, 2021).

Diante desse cenário, surgiram diversas propostas de reforma nos últimos anos, sendo duas delas, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, as que reacenderam a possibilidade de uma reforma tributária. A PEC 45/2019, aprovada na Câmara dos Deputados, propõe a substituição de cinco tributos com disfuncionalidades no atual panorama tributário brasileiro, resultando na criação de três novos tributos: IVA, IBS e CBS. Além disso, a proposta inclui a criação de um Imposto Seletivo para desencorajar o consumo de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Líderes empresariais e economistas acreditam que essa nova forma de tributação tem o potencial de aprimorar a produtividade e impulsionar o crescimento econômico do país. A simplificação tributária é um ponto crucial abordado pela reforma, proporcionando benefícios a

médio e longo prazo. Enquanto uma abordagem de curto prazo focada na arrecadação de impostos poderia gerar desinteresse por parte dos investidores, prejudicando a competitividade, a simplificação tributária visa melhorar a eficiência dos gastos públicos (MALUHY FILHO, 2023).

A reforma tributária, de acordo com Appy (2023), trará benefícios para praticamente todos os entes da federação e setores da economia. A alta carga tributária atual aliada a um sistema complexo torna essencial avançar em direção à simplificação e melhoria da eficiência dos gastos públicos, fatores cruciais para estimular o crescimento da produtividade econômica e criar um ambiente de negócios mais propício (SALLOUTI, 2023).

Petry (2023) destaca que o novo sistema de tributação beneficiará a população com mais empregos e renda, garantindo competitividade à indústria. Contudo, existem preocupações, especialmente no setor de serviços. Ao contrário da indústria, o setor de serviços não terá a mesma capacidade de abater impostos, o que significa que os custos tributários podem ser integralmente repassados aos consumidores, potencialmente enfraquecendo a atividade econômica (VAZ, 2023).

Viana (2023) alerta para um possível aumento notável na carga tributária para o setor de serviços, especialmente para empresas que atendem diretamente aos consumidores finais. Essas empresas podem enfrentar desafios ao tentar repassar integralmente os custos tributários adicionais, o que poderia resultar na absorção parcial desse aumento por meio da redução das margens de lucro. Considerando que o setor de serviços representa cerca de 65% do PIB e dos empregos no país, uma reforma que resulte em um aumento de impostos para esse setor teria consequências consideráveis e prejudiciais para a economia (SURUAGY, 2023).

Com base na delimitação do tema, a proposta da questão de pesquisa para o estudo é: Qual o impacto tributário que a reforma tributária aprovada através da ementa constitucional 45/2019 trará nos segmentos da indústria, comércio e prestação de serviços situados no Rio Grande do Sul?

A partir do tema e da questão de pesquisa, o presente estudo objetiva analisar o impacto tributário que a reforma tributária aprovada através da ementa constitucional 45/2019 trará nos segmentos da indústria, comércio e prestação de serviços situados no Rio Grande do Sul.

A reforma tributária é um tema de grande complexidade e impacto econômico, e seu estudo é fundamental para compreender as mudanças nos sistemas fiscais e seus efeitos. Para os acadêmicos, esta pesquisa contribui para o avanço do conhecimento, permitindo que se compreenda melhor as mudanças que serão causadas pela reforma. No âmbito profissional, os resultados deste estudo podem servir como um guia estratégico, permitindo que contadores compreendam de forma abrangente os impactos desta reforma e tomem decisões mais assertivas. Esta pesquisa ajuda na otimização de estratégias financeiras e fiscais, promovendo eficiência e competitividade das organizações em um ambiente empresarial.

2 Referencial Teórico

2.1 Tributação sobre empresas no Brasil

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, pois nossa Constituição Federal (CF) não se limitou a dissertar sobre os tributos em seus artigos. Trata-se da CF de um país que apresenta relevantes matérias na área tributária, como nenhum outro país já fez (SILVA, 2017).

Segundo Lima e Rezende (2019), está previsto na legislação o conceito de tributos que se constitui por: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Porém o Código Tributário Nacional (CTN) expande sua classificação de tributos, atribuindo também as contribuições sociais e econômicas. Por estas razões é utilizada a definição estendida da classificação de tributos, para sua aplicação e recolhimento dos tributos junto aos órgãos fiscalizadores.

Conforme disposto no artigo 4º do CTN (BRASIL, 1966), fica esclarecido que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Os impostos dividem-se em diretos, indiretos, arrecadatórios ou fiscais; regulatórios ou extrafiscais, cumulativos, não cumulativos, fixos, proporcionais e progressivos. Impostos diretos, incidem sobre a renda e a propriedade de pessoas física e jurídicas, já, os impostos indiretos incidem sobre a produção e comercialização de bens e serviços, recaindo sobre as pessoas jurídicas, atingindo também as pessoas físicas a medida que são repassados para os preços dos produtos e serviços finais (CHING, 2003).

Conforme estabelecido pela Lei 5.172/1966, o imposto é o tributo cuja obrigação surge a partir de uma situação que não depende de qualquer ação específica do Estado em relação ao contribuinte. Por outro lado, as contribuições, conforme previsto no Artigo 149 da Constituição Federal de 1988, são tributos vinculados, cuja arrecadação está diretamente relacionada às atividades estatais correspondentes.

É fundamental enfatizar que, dentre as diversas categorias de contribuições sociais, estão aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento, como o PIS (Programa de Integração Social) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), bem como a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e a CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta). Adicionalmente, existem contribuições cuja base de cálculo é o lucro, a exemplo da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), e aquelas direcionadas a bens importados, como o PIS Importação e a COFINS Importação (HAUSER, 2017).

Para Meuer (2020) No âmbito empresarial, é importante enfatizar que as empresas têm a flexibilidade de escolher o regime de tributação que melhor se adapte às suas necessidades e benefícios fiscais. Os regimes de tributação representam as diferentes modalidades pelas quais uma empresa pode ser submetida à tributação. A definição do regime de tributação ocorre no momento do primeiro pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no ano fiscal e é identificada pelo código específico indicado na guia de recolhimento do IRPJ. É relevante destacar que o regime de tributação escolhido pela empresa abrange os tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que esses quatro impostos estão interligados. Após a decisão, o regime de tributação permanece válido ao longo de todo o ano fiscal, com a possibilidade de modificação ocorrendo apenas no período subsequente, exceto em situações excepcionais.

2.2 Regimes tributários vigentes sobre empresas

Neste subcapítulo, apresentam-se os regimes tributários que permitem de uma forma lícita o contribuinte pessoa jurídica, fazer a escolha da melhor forma de tributar, nas modalidades do Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real.

2.2.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Lei 123/2006).

O regime tributário conhecido como Simples Nacional, em vigor desde 1º de julho de 2007, trouxe uma abordagem mais ampla em comparação ao antigo regime chamado Simples Federal, que estava em vigor até 30 de junho de 2007. A adoção desse novo sistema teve um impacto significativo no cenário empresarial, uma vez que expandiu a possibilidade de adesão para um maior número de empresas. No entanto, a complexidade da metodologia de cálculo dos tributos aumentou, exemplificada pela determinação da alíquota com base na receita bruta

dos últimos 12 meses (SANTOS, 2019).

Segundo Mendes e Garcia (2022), a opção pelo Simples Nacional e às condições para permanecer nesse regime, é importante destacar que, em cada ano calendário, as empresas podem auferir receitas no mercado interno de até R\$ 4.800.000,00. Adicionalmente, é permitido que essas empresas tenham receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços para o exterior, inclusive quando intermediada por uma empresa comercial exportadora ou uma sociedade com propósito específico, desde que as receitas de exportação também não ultrapassem o limite de R\$ 4.800.000,00. Essa regra é fundamental para entender as condições de enquadramento no Simples Nacional e suas implicações para as empresas.

O sistema de recolhimento unificado pelo Simples Nacional tem a finalidade de substituir diversos tributos e contribuições, abrangendo parcialmente o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Além disso, ele engloba a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as contribuições destinadas à Seguridade Social relacionadas à pessoa jurídica (como a contribuição patronal sobre autônomos e pró-labore, contribuições sobre remunerações de empregados e contratação de cooperativas de serviços), bem como as contribuições direcionadas a entidades como SESC, SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, salário-educação e contribuição sindical patronal. Esta abordagem de unificação de tributos e contribuições é um dos principais aspectos do Simples Nacional, visando simplificar o sistema tributário para as empresas (RIBEIRO, 2022).

Segundo Raposo (2022), a empresa optante pelo simples nacional é enquadrada em seu respectivo anexo, e o valor dos tributos varia de acordo com a atividade e faturamento. Ao total são cinco anexos, a saber:

Quadro 1 – Anexos do Simples Nacional

Anexo	Atividade	Percentuais sobre Faturamento
Anexo I	Comércio	4% - 7,3% - 9,5% - 10,7% - 14,3% e 19%
Anexo II	Indústria	4,5% - 7,8% - 10% - 11,2% - 14,7% e 30%
Anexo III	Serviços	6% - 11,2% - 13,5% - 16% - 22% e 33%
Anexo IV	Serviços	4,5% - 9% - 10,2% - 14% - 22% e 33%
Anexo V	Serviços	15,5% - 18% - 19,5% - 20,5% - 23% e 30,50%

Fonte: Elaborada pelo autor (2023).

No Anexo III, IV e V, não temos incidência de ICMS, porém, há incidência de ISS. Um ponto importante sobre o Anexo V é o Fator R, que é o resultado da divisão da folha de salários dos últimos 12 meses sobre o faturamento dos últimos 12 meses, sendo assim, se o resultado for igual ou superior a 28%, a empresa será tributada no Anexo III e se for inferior a 28%, a empresa será tributada pelo Anexo V.

No quadro 2 é possível identificar quais impostos pertencem à instância federal, estadual e municipal:

Quadro 2: Distribuição dos impostos cobrados

Instância	Impostos
Federal	-Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica -Imposto sobre Produtos Industrializados -Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Programa de Interação Social -Contribuição Patronal Previdenciária
Estadual	-Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
Municipal	-Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Fonte: Adaptado Receita Federal do Brasil (2023).

2.2.2 Lucro Presumido

Em 1997 surgiu a Lei Complementar n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que apresenta o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e determina que este se dê devido às empresas sujeitas ao regime normal, como empresas do Lucro Presumido, Lucro Real ou Lucro Arbitrado. Suas apurações são efetuadas por períodos trimestrais, de forma a começar em 01 de janeiro, 01 de abril, 01 de julho e 01 de outubro e encerra em 31 de março, 30 junho, 30 de setembro e 31 de dezembro (BRASIL, Lei 9.430/1996).

Podem optar por esse regime as pessoas jurídicas, as quais o rendimento bruto total apurado no ano anterior tenha sido inferior a R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses de que a entidade existe. Vale ressaltar que não são todas as empresas que podem ser enquadradas no lucro presumido (SILVA, 2019).

O Lucro Presumido é um sistema de tributação que se aplica ao Imposto de Renda (IR) e à Contribuição Social, no qual a legislação estabelece antecipadamente qual valor de lucro será tributado, independentemente dos resultados contábeis registrados durante o período de apuração. Para a fiscalização, não importam as despesas incorridas no período ou se a empresa obteve lucro ou prejuízo, uma vez que o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se baseia em um percentual presumido aplicado sobre o faturamento. Todas as empresas têm a possibilidade de escolher o regime do Lucro Presumido, com exceção das que são legalmente obrigadas a adotar o Lucro Real como regime de tributação (HAUSER, 2017).

No contexto do lucro presumido, é importante destacar a possibilidade de optar pela tributação no regime de caixa. Essa escolha abrange não apenas o imposto de renda, mas também a contribuição social sobre o lucro líquido, juntamente com as contribuições destinadas ao PIS/PASEP e COFINS. Essa alternativa está definida nas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, especificamente as de números 104/98, 247/2002, 404/04 e 390/04. De forma simplificada, se um contribuinte realizar vendas a prazo e não receber os pagamentos correspondentes, não será obrigado a efetuar o pagamento dos impostos e contribuições mencionados até que esses valores sejam efetivamente recebidos (PINTO, 2013).

A base de cálculo do Lucro Presumido se baseia, principalmente, na presunção do lucro mediante a aplicação de alíquotas sobre a receita bruta, variando de acordo com o objeto comercial da empresa. O Decreto-Lei nº 3000, de 26/03/99 dispõe o seguinte, conforme Quadro 3:

Quadro 3 - Alíquotas de presunção do lucro

Atividade	IRPJ	CSLL
Revenda de Combustíveis	1,6%	12%
Comércio e indústria	8%	12%
Serviços e transportes de cargas	8%	12%
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico médico, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atende as normas de Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).	8%	12%
Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.	8%	32%
Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	8%	32%
Construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.	8%	32%
Serviços de transporte (exceto transporte de carga)	16%	12%
Demais Serviços	32%	32%

Fonte: Adaptado do Portal Tributário (2023).

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sob o regime do Lucro Presumido são calculados com base em períodos de apuração trimestrais, que se encerram nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, conforme estabelecido pelo artigo 1º da Lei 9.430/1996.

De maneira geral, a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido está disponível para empresas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior alcançou um limite de até R\$48 milhões. No caso de atividades com menos de doze meses de operação no ano-calendário anterior, a opção é válida quando a receita bruta total atinge um valor correspondente a R\$4 milhões multiplicados pelo número de meses de atuação (POHLMANN, 2012).

Segundo o art. 29 da IN RFB nº 1700/2017, o valor do imposto devido a cada trimestre é determinado pela aplicação de uma alíquota de 15% sobre a base de cálculo. No entanto, caso a parcela do lucro presumido ultrapasse o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração correspondente, essa parcela adicional do imposto sobre a renda estará sujeita a uma alíquota de 10%.

As sociedades de direito privado e sujeitas à legislação do imposto de renda, que determinam o IRPJ com base no tratamento tributário do lucro presumido, encontram-se sujeitas à tributação cumulativa do PIS e da COFINS, cuja base é calculada sobre o rendimento mensal para corresponder à apuração, representando o total das receitas de uma organização,

excluindo despesas e taxas. Sob este regime de cobrança, a alíquota aplicável é de 0,65% para PIS e 3% para COFINS, e o uso de notas de crédito não é permitido (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2010).

2.2.3 Lucro Real

Conforme estipulado no artigo 258 do RIR/2018, presente no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o lucro real é definido como o lucro líquido apurado no período de apuração, sujeito a ajustes por meio de adições, exclusões ou compensações conforme previsto na legislação fiscal. A apuração do lucro real tem seu início com a determinação do lucro líquido de cada período de apuração, observando as regras estabelecidas pelas leis comerciais.

A tributação pelo lucro real é uma obrigação imposta a determinadas empresas no Brasil. Essa obrigação se aplica a empresas cuja receita anual supere R\$ 78 milhões, ou proporcional ao número de meses caso o período seja inferior a 12 meses. Além disso, instituições financeiras, como bancos, cooperativas de crédito e empresas de seguros, estão sujeitas a essa forma de tributação. Empresas que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital no exterior, beneficiem-se de incentivos fiscais autorizados por lei, façam pagamentos mensais pelo regime de estimativa, e estejam envolvidas em atividades como assessoria creditícia, factoring e securitização de créditos imobiliários, financeiros ou do agronegócio também entram nessa categoria de tributação (BAZZI, 2019).

Segundo Mendes e Garcia (2021), o período de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser trimestral ou anual, e essa escolha define a periodicidade para todo o ano-calendário. No regime trimestral, as datas de determinação são 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano. Já no regime anual, a apuração é feita mensalmente de forma estimada, com ajuste final em 31 de dezembro. Quando ocorrem eventos como incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, o encerramento da apuração ocorre na data do evento em questão.

Conforme determinado nos artigos 623 e 624 do RIR/2018, o cálculo do imposto devido no regime de lucro real implica na aplicação de uma alíquota de 15% sobre o montante total do lucro real. Adicionalmente, é acrescido um adicional de 10% sobre a porção do lucro real que excede R\$20.000,00. Esse adicional é multiplicado pelo número de meses correspondente ao período de apuração.

De acordo com Hoog (2011), os impostos PIS e COFINS, serão apurados considerando-se os percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as receitas auferidas, porém é de se ressaltar que nessa situação é permitida a dedução dos créditos relativos às entradas de materiais ou serviços, conforme previsto na legislação dessa matéria. A Lei nº 10.833, de 2003, dispõe: [...] Das contribuições não cumulativas apuradas, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nas letras “c” e “d” do item 2 e àqueles aos quais se aplicam alíquotas específicas, conforme o parágrafo 1 do art. 2 das Leis números 10.637/2002 e 10.833/2003.

Estes parágrafos foram incluídos pela Lei n. 10.865/2004, arts. 21 e 37; b) Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 da Lei n. 10.485/2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (Lei 10.485/2002).

2.3 Reforma tributária PEC 45/2019 aprovada

O sistema tributário brasileiro tem como base a Constituição da República Federativa do

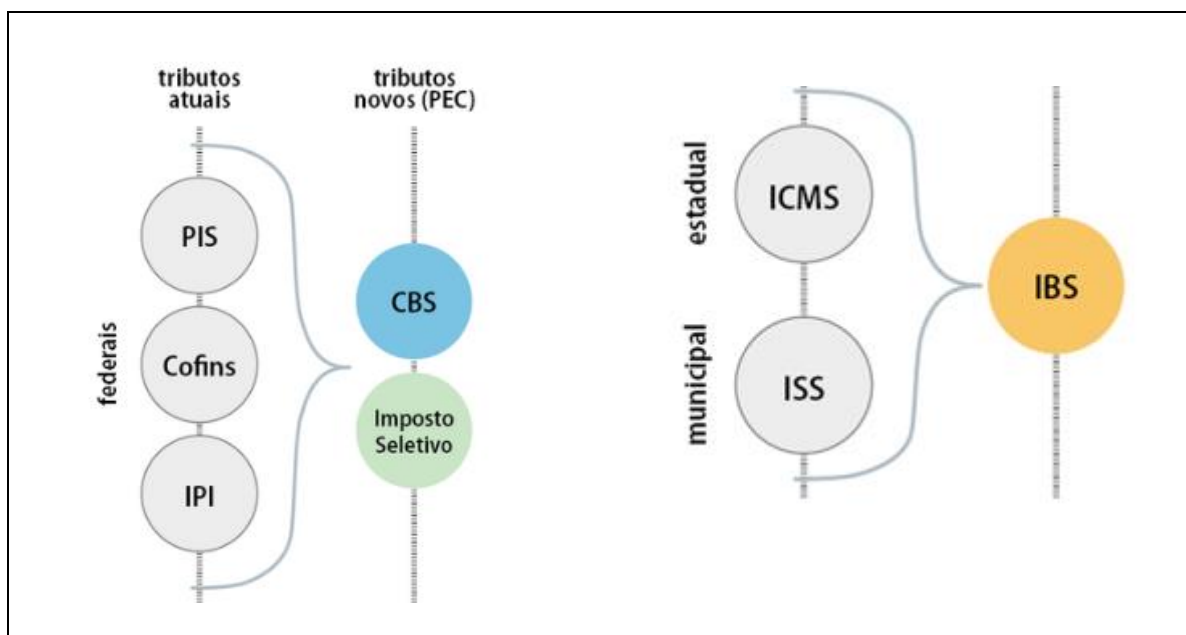
Brasil de 1988, conforme a previsão nos artigos 145 a 162 e artigo 195. A Constituição define quais os tributos que podem ser cobrados e quais são de competência da União, do Estados e Municípios.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1996 complementa o sistema de tributos, mas não o todo que lhe resta, pois pra tratar alíquotas, isenções e não incidências podem propor leis complementares. Ainda, as leis estaduais podem regulamentar impostos estaduais e leis municipais podem regulamentar impostos municipais. A Constituição Federal de 1988 mesmo tendo disciplinado a competência de cada pessoa Federada na sua limitação de tributar, não foi suficiente para eliminar as chamadas guerras fiscais.

Deloitte (2013, apud GOMES, 2020), através de um estudo, aponta uma percepção generalizada no Brasil de que além do peso da carga tributária total, as empresas também têm um custo adicional que inclui todo o processo de cálculo tributário, obrigações acessórias, que impacta em sua estrutura de pessoal e tecnológica. Pode-se deduzir da pesquisa que a complexidade do atual sistema tributário brasileiro e as relações decorrentes não se limitam à apuração dos tributos atingindo tanto o cumprimento da obrigação tributária principal quanto das obrigações acessórias (GOMES, 2020).

A Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 se destina a realizar uma ampla reforma tributária com foco em três pilares centrais: a redução das distorções do sistema tributário atual, a simplificação das leis fiscais e a diminuição das desigualdades na distribuição da carga tributária e de renda. Para facilitar a compreensão e comparar o cenário atual com o sistema proposto pela PEC 45, demonstra-se na Figura 1 os principais pontos (AGENCIA SENADO, 2023).

Figura 1 – Tributos



Fonte: Agência Senado (2023).

Para abordar as distorções, a proposta busca unificar cinco impostos em um único Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual e implementar um Imposto Seletivo, simplificando o sistema que atualmente gera desequilíbrios na alocação de recursos, ao mesmo tempo em que reduz a tributação sobre exportações e investimentos e diminui a cumulatividade.

Quanto à simplificação das normas, a PEC 45/2019 visa padronizar a estrutura tributária com três alíquotas para o IVA, eliminando a complexidade e a imprevisibilidade associadas aos diversos tipos de produtos.

Para o Instituto Millenium (2023), contudo, existe preocupação com as alíquotas diferenciadas já previstas para setores como educação e saúde no texto substitutivo atual da PEC, uma vez que isso pode acarretar em um sistema de créditos tributários mais intrincado e, conseqüentemente, aumentar a cumulatividade, resultando em alíquotas gerais mais elevadas

Segundo Agência do Senado (2023) a reforma, é considerada a possibilidade de estabelecer alíquotas diferenciadas para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com a perspectiva de redução de até 60% nas taxas para um conjunto específico de atividades. Os impostos federais IPI, PIS e Cofins serão transformados na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Já o imposto estadual ICMS e o imposto municipal ISS serão unificados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A tributação será feita apenas no local de destino, o objetivo é acabar com a chamada “guerra fiscal” entre os estados. Essas atividades abrangem setores cruciais, como educação e saúde, com o objetivo de aliviar a carga tributária. Além disso, dispositivos médicos e equipamentos de acessibilidade para pessoas com deficiência podem potencialmente receber isenção completa de impostos por meio de uma lei complementar. Da mesma forma, medicamentos e produtos relacionados à saúde menstrual básica podem ser totalmente isentos com base na mesma legislação complementar. A proposta também contempla a isenção de impostos para serviços de transporte coletivo, produtos agropecuários não processados, insumos agrícolas, alimentos destinados ao consumo humano, produtos de higiene pessoal e atividades culturais e artísticas de origem nacional. Essas medidas são direcionadas para aprimorar o sistema tributário, tornando-o mais adequado e equitativo para atender às diversas necessidades e setores da sociedade, tornando-se, assim, um tópico relevante para investigações acadêmicas futuras (FECOMÉRCIOSP, 2023).

Segundo a administração federal, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) não resultará em um aumento geral na carga tributária. A reforma propõe a diminuição ou isenção de impostos para certos bens e serviços, ao passo que outros podem experimentar elevação nas taxas. Paralelamente, a reforma tributária inclui a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, destinado a distribuir recursos de acordo com critérios específicos para mitigar desigualdades regionais e estimular a criação de empregos e renda. Esse fundo é concebido como uma contrapartida à perda de incentivos tributários concedidos pelos estados para atrair empresas. O relator da reforma ampliou o montante do fundo para R\$ 60 bilhões. Adicionalmente, a reforma estabelece duas categorias de cesta básica, a primeira isenta de impostos e composta por itens essenciais ainda a serem definidos, e a segunda, sujeita a uma alíquota reduzida de 40%, com a devolução de parte do imposto para famílias registradas no Cadastro Único de Assistência Social (CadÚnico), conhecido como *cashback*. Esse mecanismo será aplicado em despesas essenciais, como contas de luz e botijões de gás, beneficiando especialmente a população de baixa renda. Os defensores da reforma enfatizam a promessa de maior transparência ao consumidor, permitindo uma compreensão mais clara do valor destinado aos impostos em cada produto ou serviço (JOVEM PAN, 2023).

Segundo Valor Investe (2023), durante a implementação da reforma tributária, os novos impostos e os impostos existentes coexistirão em um período de adaptação que se estenderá de 2026 a 2032. No âmbito federal, os impostos PIS, COFINS e IPI serão eliminados já em 2027, com a introdução da CBS e do IS, simplificando consideravelmente o sistema tributário nacional. Por outro lado, o IBS, sob gestão de Estados e municípios, terá uma transição mais gradual, iniciando em 2026 com uma alíquota de teste de 0,1% e progredindo gradualmente até 2033, quando o ICMS e o ISS serão integralmente extintos. Esse período de transição é fundamental para garantir que empresas e órgãos governamentais se ajustem às mudanças propostas de maneira eficaz, minimizando perturbações e impactos significativos no processo.

No Senado, foi estabelecido um limite para o aumento de impostos, determinado pela média da receita proveniente dos tributos a serem eliminados (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS)

no período de 2012 a 2021, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). A proposta tem como objetivo reduzir a alíquota de referência dos novos tributos caso ultrapasse esse limite. É relevante notar que essa restrição estará sujeita a revisões a cada cinco anos, permitindo ajustes de acordo com a evolução das condições econômicas ao longo do tempo (SEUDINHEIRO, 2023).

3. Aspectos Metodológicos

3.1 Delineamento da pesquisa

3.1.1 Tipologia em relação aos procedimentos técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, buscou-se evidenciar os diversos aspectos que devem ser considerados na análise do impacto tributário que a reforma tributária aprovada através da ementa constitucional 45/2019.

De forma complementar, foi realizado um estudo de caso, com três empresas, nos segmentos da indústria, comércio e prestação de serviços situados no Rio Grande do Sul, respectivamente. A pesquisa bibliográfica, em seu conceito restrito, é um processo dedicado à busca e seleção criteriosa de informações provenientes de diversas fontes bibliográficas, como livros, verbetes de enciclopédia, artigos de revistas, trabalhos de congressos e teses. Este estágio inicial é essencial em qualquer empreendimento científico, visando a revisão da literatura existente e evitando redundâncias no tratamento do problema de pesquisa ou experimentação. Nesse sentido, a "revisão bibliográfica" ou "revisão de literatura" assemelha-se a uma varredura abrangente sobre um tema, permitindo ao pesquisador compreender o que já foi estudado e quais abordagens foram adotadas por outros autores (MACEDO, 1996).

Um estudo de caso possibilita que os pesquisadores se dediquem a uma situação específica, enquanto mantêm uma perspectiva ampla e fundamentada na realidade. Isso engloba diversas áreas, como a avaliação dos estágios individuais de vida, o comportamento de pequenos grupos, os procedimentos organizacionais e administrativos, as transformações em comunidades, o desempenho acadêmico, as relações internacionais e o desenvolvimento das indústrias (YIN, 2015).

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

O presente trabalho é de natureza qualitativa, de nível exploratório utilizando-se do estudo de caso. A coleta de dados foi feita com autorização dos sócios-gerentes das empresas A, B, C e após encaminhamento ao contador, sendo que, o início da observação e a coleta de dados foi em abril a maio de 2024. Foram utilizados os dados contábeis, fiscais, tributários e trabalhistas, do exercício de 2023, e também entrevistas formais e informais e análise de documentos e dados. A tabulação de respostas foi feita utilizando o Excel e a análise dos levantados utilizando o embasamento teórico, alinhado ao objetivo e a questão de pesquisa.

4. Resultados da pesquisa

4.1 Caracterização das empresas

Para a realização deste estudo, foram selecionadas três empresas, situadas na Serra Gaúcha, as quais os sócios-gerentes autorizaram a análise das informações, através dos dados contábeis, fiscais, tributários e trabalhistas, acordado que em nenhum momento, o nome destas empresas seria mencionado. Sendo assim, no estudo elas serão identificadas como empresa A uma indústria de móveis, empresa B um comércio de confecções e empresa C é uma prestadora de serviços médicos.

4.2 Diagnóstico Tributário Antes da Reforma Tributária

4.2.1 Empresa A: indústria de móveis

Atualmente, a empresa A-Industria, é uma sociedade empresária limitada, onde suas quotas são distribuídas entre três sócios, sendo que respectivamente cada um deles possui, tendo 80%, 10% e 10% de participações no capital social. A empresa A é tributada pelo regime do Lucro Presumido. Para uma análise mais completa serão demonstrados os dados referentes à movimentação da empresa no período de janeiro de 2023 a dezembro de 2023. A receita bruta e os percentuais estão descritos na Tabela 1.

Tabela 1 – Receita bruta empresa A

Mês/Ano	Indústria de Móveis
Janeiro/2023	R\$ 1.090.180,47
Fevereiro/2023	R\$ 752.574,71
Março/2023	R\$ 1.376.199,46
Abril/2023	R\$ 825.857,35
Maio/2023	R\$ 1.271.913,29
Junho/2023	R\$ 1.078.418,60
Julho/2023	R\$ 659.606,96
Agosto/2023	R\$ 776.790,25
Setembro/2023	R\$ 712.845,03
Outubro/2023	R\$ 721.660,02
Novembro/2023	R\$ 1.105.607,58
Dezembro/2023	R\$ 740.386,62
Total por Atividade	R\$ 11.112.040,54

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Conforme a Tabela 1, verifica-se que a receita bruta da empresa se modifica no decorrer dos meses, em consequência, ocorre o mesmo com seus tributos. Assim sendo, na Tabela 2 será apresentado o cálculo dos tributos a partir do regime de tributação Lucro Presumido.

Tabela 2 – Total de tributos pagos pela empresa A

Total de tributos pagos no período de 12 meses	
Tributos	Indústria de Móveis
IPI	R\$ 79.949,29
ICMS	R\$ 486.480,72
IRPJ	R\$ 198.240,81
CSLL	R\$ 120.010,03
PIS	R\$ 72.228,26
COFINS	R\$ 333.361,22
FGTS	R\$ 80.064,00
Cota Patronal de Prev Social	R\$ 258.206,40
Cota Patronal s/Pró-Labore	R\$ 21.388,80
Total por Atividade	R\$ 1.649.929,53

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

A partir do levantamento de dados da receita bruta da empresa, é apresentada a Tabela 2, a qual demonstra todos os impostos pagos pela empresa com base no regime tributário

adotado pela empresa A, o Lucro Presumido.

Para apuração do IRPJ e da CSLL, utiliza-se as alíquotas de 15% e 9%, respectivamente, e o pagamento é trimestral. Porém, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ/CSLL é utilizado a presunção do lucro, sendo 8% de IRPJ e 12% de CSLL, para a atividade desenvolvidas pela empresa.

O PIS e COFINS, nessa modalidade de tributação, são cumulativos e são aplicados percentuais de 0,65% e 3% respectivamente sobre a receita bruta de vendas, sendo o recolhimento mensal.

A empresa possui 26 colaboradores, com um média de folha de pagamento bruta mensal de R\$ 83.400,00 e os três sócios recebem por mês um total de R\$ 8.912,00, de Pró-Labore.

Quanto a cota patronal de previdência social, utiliza-se a alíquota de 25,8%, que corresponde há 1,5% para o GILRAT (Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho), e 5,8% para contribuição para outras entidades e fundos (INCRA, SEBRAE, Salário Educação, SESC, SENAC, SESI, SENAI) e mais 20% referente a cota de 20% sobre o valor bruto da folha de pagamento mensal. E referente a cota patronal sobre o pró-labore, aplica-se a alíquota de 20%. E para o FGTS, é utilizada a alíquota de 8% sobre o salário bruto do colaborador. Observa-se que o total de impostos pagos no período analisado foi de R\$ 1.649.929,53.

4.2.1 Empresa B: Comércio de Confecções

A empresa B, um comercio de confecções tributado pelo lucro presumido, é gerida por dois sócios que recebem um pró-labore mensal total de R\$ 6.500,00. Além disso, a empresa conta com 10 funcionários, cuja a folha de pagamento mensal é de R\$ 40.750,00.

Para esta análise, iremos nos basear na Tabela 3, a qual registra a receita bruta anual da empresa ao longo de 2023.

Tabela 3 – Receita bruta empresa B

Mês/Ano	Comércio
Janeiro/2023	R\$ 182.962,19
Fevereiro/2023	R\$ 368.969,24
Março/2023	R\$ 342.234,36
Abril/2023	R\$ 371.937,41
Mai/2023	R\$ 381.053,16
Junho/2023	R\$ 303.620,83
Julho/2023	R\$ 467.480,98
Agosto/2023	R\$ 407.898,48
Setembro/2023	R\$ 298.333,71
Outubro/2023	R\$ 335.178,98
Novembro/2023	R\$ 302.580,37
Dezembro/2023	R\$ 607.546,60
Total por Atividade	R\$ 4.369.796,31

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

A Tabela 3 demonstra o faturamento bruto anual da empresa ao longo do ano de 2023. Estes dados serão utilizados para calcular e evidenciar a carga tributária, que será demonstrado em seguida na Tabela 4.

Tabela 4 – Total de tributos pagos pela empresa B

Total de tributos pagos no período de 12 meses	
Tributos	Comércio
IRPJ	R\$ 52.437,56
IRPJ Adicional	R\$ 10.958,37
CSLL	R\$ 47.193,80
PIS	R\$ 28.403,68
ICMS	R\$ 284.340,00
FGTS	R\$ 39.120,00
COFINS	R\$ 131.093,89
Cota Patronal de Prev Social	R\$ 126.162,00
Cota Patronal s/Pró-Labore	R\$ 15.600,00
Total por Atividade	R\$ 735.309,30

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observa-se na Tabela 4, os tributos recolhidos pela empresa, sendo que para o IRPJ foi utilizada uma alíquota de 8% para se chegar a base de cálculo e a alíquota de 15% para cálculo do IRPJ e a CSLL foi utilizada a alíquota de 12% para termos a base e sobre esta foi aplicado alíquota de 9%. Para o PIS e COFINS, utiliza-se a alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente. Já as cotas patronais de previdência social, foram utilizadas alíquotas de 20% para pró-labore e 25,8% sobre a folha de pagamento. No final do período, foi apurado um total de R\$ 735.309,30 em tributos.

4.2.1 Empresa C: prestadora de serviços médicos – consultas médicas

A empresa C é uma prestadora de serviços médicos, somente foca em consultas, tem 14 funcionários e sua folha de pagamento mensal é em média R\$ 45.000,00 e pró-labore total pago R\$ 3.000,00 mensal. Analisa-se a Tabela 5, onde é apresentado o faturamento no ano de 2023.

Tabela 5 – Receita bruta empresa C

Mês/Ano	Serviços Médicos
Janeiro/2023	R\$ 734.187,78
Fevereiro/2023	R\$ 502.758,99
Março/2023	R\$ 672.119,64
Abril/2023	R\$ 603.119,55
Maio/2023	R\$ 821.536,31
Junho/2023	R\$ 494.793,05
Julho/2023	R\$ 502.253,31
Agosto/2023	R\$ 443.355,40
Setembro/2023	R\$ 620.795,36
Outubro/2023	R\$ 604.132,18
Novembro/2023	R\$ 1.125.052,38
Dezembro/2023	R\$ 991.316,16
Total por Atividade	R\$ 8.115.420,11

Fonte: Elaborado pelo Autor (2024).

Utilizando os dados da Tabela 5, será apresentado a carga tributária acumulada no exercício de 2023.

Tabela 6 – Total de tributos pagos pela empresa C

Total de tributos pagos no período de 12 meses	
Tributos	Serviços Médicos
IRPJ	R\$ 389.540,17
Adicional IRPJ	R\$ 235.693,44
CSLL	R\$ 233.724,10
PIS	R\$ 52.750,23
COFINS	R\$ 243.462,60
ISS	R\$ 243.462,60
FGTS	R\$ 43.200,00
Cota Patronal de Prev Social	R\$ 139.320,00
Cota Patronal s/Pro-Labore	R\$ 7.200,00
Total por Atividade	R\$ 1.587.963,14

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Na Tabela 6 é demonstrada toda a carga tributária da empresa. Neste caso, devido ao regime de tributação que a empresa está enquadrada e atividade da empresa que tem como prestação de serviços as consultas médicas, para apuração de base de cálculo do IRPJ utiliza-se uma alíquota de 32% e sobre o valor da base aplica-se 15%. Já na CSLL, sobre o valor da receita bruta aplica-se 12% para se chegar a base e após para o cálculo da CSLL aplica-se 9%.

O PIS e COFINS são recolhidos mensalmente, e para cálculo, é utilizada uma alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o valor da receita bruta.

Para o ISS, um tributo destinado exclusivamente a empresas prestadoras de serviços, foi utilizada uma alíquota de 3%.

A alíquota utilizada para cálculo da cota patronal da previdência privada, sobre pro labore é de 20% e para sobre a folha de pagamento é utilizada a alíquota de 25,8%.

4.3 Diagnóstico Tributário Após a Reforma Tributária

Após tramitação nas suas duas casas legislativas, no dia 15 de dezembro de 2023, o Congresso Nacional aprovou em dois turnos o texto final da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/19, também conhecida como Reforma Tributária, que altera substancialmente a atual forma de tributação de bens e serviços, substituindo diversos dos tributos “indiretos” (ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS) por basicamente três novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (“IS”). Apresenta-se neste subcapítulo o potencial da reforma considerando as novas regulamentações, lembrando que a transição para o novo modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) será de forma gradual e passará a vigorar no ano de 2027.

Neste sentido, o ano de teste da reforma será 2026, a partir de 2027, as novas regras começam a valer de vez. Os prazos para a reforma são, em 2024 o envio dos projetos de leis complementares ao Congresso para a regulamentação da reforma; 2026, início da aplicação da alíquota única de teste de 1%, sendo 0,9% para a CBS, abatida dos atuais PIS e COFINS, e 0,1% para o IBS abatido do ICMS e do ISS; 2027, reforma entra em vigor de fato com a nova CBS e a extinção de PIS e COFINS.

Para contextualizar, na Tabela 7, Tabela 8 e Tabela 9 apresenta-se a simulação, com os estudos de casos propostos nesta pesquisa a partir da projeção com a nova carga tributária em comparação as análises efetuadas anteriormente.

Tabela 7 – Indústria de Móveis

Proposta da Reforma	Valores R\$
1. Receita Bruta de Vendas 12 meses	11.112.040,54
Cálculo do IRPJ e CSLL	
2. % de Presunção de Lucro	8%
3. Base de Cálculo IRPJ/CSLL = 1 x 2	888.963,24
4. Alíquota IRPJ	15%
5. Valor IRPJ = 3 x 4	133.344,49
6. Adicional de Imposto de Renda	64.896,32
7. Valor Total de IRPJ	198.240,81
8. Base de Cálculo CSLL = 1 x 12%	1.333.444,86
9. Alíquota CSLL	9%
10. Valor CSLL = 6 x 7	120.010,04
Cálculo do IBS e CBS	
11. Base de Cálculo	11.112.040,54
12. Alíquota IBS e CBS	27,50%
13. Valor IBS e CBS sem créditos	3.055.811,15
14. Custos e Despesas Operacionais	8.094.474,83
15. Folha de Pagamento e Pró-Labore	1.107.744,00
16. Custos e Despesas creditáveis = 14-15	6.986.730,83
17. Créditos de IBS e CBS = 16 x 27,5%	1.921.350,98
18. IBS e CBS a Recolher = 13 -17	1.134.460,17
19. Tributação Total = 7 + 10 + 18	1.452.711,02
20. Carga Tributária Total	13,073%

Fonte: própria do autor

Observa-se na Tabela 7 que o cálculo do IRPJ e CSLL, não traz alterações em relação a tributação atual, totalizando de IRPJ R\$ 198.240,81 e CSLL R\$ 120.010,04. Para o cenário relativo a reforma, utilizou-se a alíquota do IBS e CBS estimada pelo Ministério da Fazenda em 27,5%, considerando o cenário que absorve os efeitos do texto constitucional aprovado pela Câmara. A nova lógica constitucional seria o princípio da não cumulatividade dos tributos, portanto, levou-se em consideração a base utilizada para a tomada de créditos de IBS e CBS.

O cálculo para IBS e CBS, inicia pela receita bruta de vendas de R\$ 11.112.040,54, multiplicada pela alíquota de 27,5%, onde chega-se ao valor de IBS e CBS sem créditos.

Após, os dados contábeis passam a ter uma importância extrema no cálculo, pois há de se demonstrar o valor total dos custos e despesas da competência analisada, que neste caso o valor foi de R\$ 8.094.474,83. Na sequência o valor bruto da folha de pagamento e dos pró-labores fazem parte do cálculo também, na soma de R\$ 1.107.744, valor este que será subtraído do total de custos e despesas, chegando-se ao valor de R\$ 6.986.730,83 que será a base de cálculo para IBS e CBS. A partir deste valor de R\$ 6.986.730,83 aplica-se a alíquota de 27,5% e apura-se o valor a ser pago de IBS e CBS de R\$ 1.134.460,17. Na Tabela 7 o total da carga tributária que seria paga pós reforma tributária totaliza o valor de R\$ 1.452.711,02.

Tabela 8 - Comércio

Proposta da Reforma	Valores R\$
1. Receita Bruta de Vendas 12 meses	4.369.796,31
Cálculo do IRPJ e CSLL	
2. % de Presunção de Lucro	8%
3. Base de Cálculo IRPJ/CSLL = 1 x 2	349.583,70
4. Alíquota IRPJ	15%
5. Valor IRPJ = 3 x 4	52.437,56
6. Adicional de Imposto de Renda	10.958,37
7. Valor Total de IRPJ	63.395,93
8. Base de Cálculo CSLL = 1 x 12%	524.375,56
9. Alíquota CSLL	9%
10. Valor CSLL = 6 x 7	47.193,80
Cálculo do IBS e CBS	
11. Base de Cálculo	4.369.796,31
12. Alíquota IBS e CBS	27,50%
13. Valor IBS e CBS sem créditos	1.201.693,99
14. Custos e Despesas Operacionais	2.728.273,94
15. Folha de Pagamento e Pró-Labore	567.000,00
16. Custos e Despesas creditáveis = 14-15	2.161.273,94
17. Créditos de IBS e CBS = 12 x 27,5%	594.350,33
18. IBS e CBS a Recolher = 13 -17	607.343,65
19. Tributação Total = 7 + 10 + 18	717.933,38
20. Carga Tributária Total	16,429%

Fonte: própria do autor

Observa-se que o IRPJ e CSLL não se alteram, totalizando um valor de R\$ 63.395,93 para IRPJ e R\$ 47.193,80 para CSLL. Para o cálculo do IBS e CBS, utilizou-se a receita bruta de R\$ 4.369.796,31 com uma alíquota de 27,5%, resultando em R\$ 1.201.693,99.

Após considerar custos e despesas operacionais de R\$ 2.728.273,94 e subtrair a folha de pagamento e pró-labore de R\$ 567.000,00, obtém-se uma base creditável de R\$ 2.161.273,94, sobre ela, utilizada a alíquota de 27,5%, os créditos de IBS e CBS são R\$ 594.350,33, resultando em um valor a recolher de R\$ 607.343,65. A tributação total combinada (IRPJ, CSLL, IBS e CBS) soma R\$ 717.933,38, resultando em uma carga tributária total de 16,429%.

Na Tabela 9 apresenta-se a simulação, com os estudos de casos propostos nesta pesquisa a partir da projeção com a nova carga tributária da empresa C- uma prestadora de serviços médicos, cuja atividade principal são consultas medicas, sendo assim esta empresa não faz a redução de tributos para ser equiparada aos hospitais, e ela não está organizada sob a forma de sociedade empresária e não atende às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, com regras próprias

Outra questão, a emenda constitucional prevê ainda que algumas operações, dentre elas as relativas aos serviços de saúde, deveriam ser beneficiadas com redução de 60% das alíquotas que serão estabelecidas para esses novos tributos – que serão fixadas individualmente por cada ente (União, Estados e Municípios) por meio de lei específica. E o PLP considera os serviços

médicos, desenvolvidos por pessoa física ou jurídica, dentre os serviços de saúde, contemplando-os, portanto, de forma explícita, com a redução de alíquota de 60%. Analisando a PEC, a proposta não é aumentar a carga tributária sobre o setor de saúde, mas sim da despesa com a manutenção do SUS em virtude de os consumidores passarem a buscar mais a saúde prestada pelo Estado. Entende-se dentro da perspectiva analisada, que somente serviços médicos equiparados a hospitais, poderá ter este benefício, que não seria o caso, desta empresa.

Tabela 9 - Serviços médicos – consultas

Proposta da Reforma	Valores R\$
1. Receita Bruta 12 meses	8.115.420,11
Cálculo do IRPJ e CSLL	
2. % de Presunção de Lucro	32%
3. Base de Cálculo IRPJ/CSLL = 1 x 2	2.596.934,44
4. Alíquota IRPJ	15%
5. Valor IRPJ = 3 x 4	389.540,17
6. Adicional de Imposto de Renda	235.693,44
7. Valor Total de IRPJ	625.233,61
8. Base de Cálculo CSLL = 1 x 2	2.596.934,44
9. Alíquota CSLL	9%
10. Valor CSLL = 6 x 7	233.724,10
Cálculo do IBS e CBS	
11. Base de Cálculo	8.115.420,11
12. Alíquota IBS e CBS	27,50%
13. Valor IBS e CBS sem créditos	2.231.740,53
14. Custos e Despesas Operacionais	4.170.867,84
15. Folha de Pagamento e Pro-Labore	576.000,00
16. Custos e Despesas creditáveis = 14-15	3.594.867,84
17. Créditos de IBS e CBS = 12 x 27,5%	988.588,66
18. IBS e CBS a Recolher = 13 -17	1.243.151,87
19. Tributação Total = 7 + 10 + 18	2.102.109,58
20. Carga Tributária Total	25,903%

Fonte: própria do autor

Com uma presunção de lucro de 32% para o cálculo do IRPJ e CSLL, a base de cálculo para ambos os tributos é de R\$ 2.596.934,44. As alíquotas aplicadas são de 15% para o IRPJ, resultando em um valor de R\$ 389.540,17, acrescido de um adicional de R\$ 235.693,44, totalizando R\$ 625.233,61. Para a CSLL, a alíquota é de 9%, resultando em R\$ 233.724,10, valores estes que não sofrem alteração.

No cálculo do IBS e CBS, a base de cálculo é a receita bruta de R\$ 8.115.420,11, sobre este valor é utilizada uma alíquota de 27,5%, resultando em R\$ 2.231.740,53. Considerando custos e despesas operacionais de R\$ 4.170.867,84 e subtraindo a folha de pagamento e pró-labore de R\$ 576.000,00, chega-se à base creditável de R\$ 3.594.867,84. Para créditos de IBS e CBS, utiliza-se a mesma alíquota de 27,5%, resultando em R\$ 988.588,66, subtraindo esses valores, temos o resultado um valor a recolher de R\$ 1.243.151,87. Sendo assim, a tributação total no novo cenário é de R\$ 2.102.109,58, resultando em uma carga tributária total de 25,903%.

4.3.2 Análise Comparativa

Na Tabela 10, apresenta-se a análise comparativa referente aos valores analisados.

Indústria tributação atual R\$	Indústria Pós-reforma R\$	Aumento ou redução R\$	%
1.649.929,53	1.452.711,02	(197.218,51)	-11,95%
Comércio tributação atual R\$	Comércio Pós-reforma R\$	Aumento ou redução R\$	%
735.309,30	717.933,38	(17.375,92)	-2,36%
Serviços tributação atual R\$	Serviços Pós-reforma R\$	Aumento ou redução R\$	%
1.587.963,14	2.102.109,58	514.146,44	32,38%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Na tabela 10 é apresentada uma análise comparativa entre a tributação atual e a tributação pós reforma. Analisando a tabela, pode-se perceber uma redução de R\$ 197.218,51 (-11,95%) na tributação para a indústria e uma redução de R\$ 17.375,92 (-2,36%) para o comércio. Entretanto, para o setor de serviços, a reforma tributária implicaria um aumento de R\$ 514.146,44 (32,38%) na tributação.

5. Conclusão

Este estudo apresentou uma análise detalhada do impacto da Reforma Tributária em três empresas representativas de diferentes setores econômicos: uma indústria de móveis (Empresa A), um comércio de confecções (Empresa B) e uma prestadora de serviços médicos (Empresa C). Os dados coletados forneceram uma visão clara das receitas brutas, dos tributos pagos e das projeções tributárias resultantes da reforma. Antes da reforma, a Empresa A, tributada pelo Lucro Presumido, apresentou uma receita bruta de R\$ 11.112.040,54 em 2023, com um total de tributos pagos de R\$ 1.649.929,53. A Empresa B, também no Lucro Presumido, teve uma receita bruta de R\$ 4.369.796,31, pagando R\$ 735.309,30 em tributos. Já a Empresa C, prestadora de serviços médicos, registrou uma receita bruta de R\$ 8.115.420,11, com tributos totalizando R\$ 1.587.963,14.

Com a reforma tributária, que substituiu tributos como ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS por novos impostos (IBS, CBS e IS), foram observadas mudanças significativas na carga tributária das empresas. Para a Empresa A, a nova carga tributária projetada foi de R\$ 1.452.711,02, representando uma redução de 11,95%. A Empresa B apresenta uma redução de 2,36% na carga tributária, com projeções de R\$ 717.933,38. Por outro lado, a Empresa C enfrentou um aumento de 32,38%, com a nova carga tributária chegando a R\$ 2.102.109,58.

A análise comparativa evidenciou que a reforma tributária pode oferecer vantagens para alguns setores, como a indústria e comércio. Entretanto, setores de serviços podem enfrentar

desafios significativos devido ao aumento da carga tributária.

Deste modo, pode-se afirmar que o problema de pesquisa foi respondido, pois conseguiu demonstrar o impacto tributário que a reforma tributária aprovada através da ementa constitucional 45/2019, trará nos segmentos da indústria, comércio e prestação de serviços situados no RGS.

A reforma tributária, enquanto simplifica o sistema tributário, apresenta impactos variados para diferentes setores. As empresas industriais e comerciais podem encontrar oportunidades de competitividade através da redução da carga tributária. Já as empresas do setor de serviços, precisarão adotar estratégias financeiras e operacionais adaptativas para lidar com o aumento dos tributos.

Este estudo contribui para o avanço acadêmico, oferecendo dados sobre como as empresas podem se adaptar às reformas fiscais. Além disso, tem relevância científica ao apresentar dados concretos sobre os efeitos da reforma, auxiliando na compreensão dos fenômenos econômicos. Profissionalmente, oferece orientação prática para organizações que buscam ajustar suas estratégias tributárias diante de mudanças regulatórias. Para a sociedade em geral, o estudo promove uma compreensão mais ampla dos impactos da reforma, fornecendo informações para debates e tomadas de decisão.

Reitera-se que este estudo se limitou a analisar que apesar de proposta aprovada, a nova legislação ainda não está pronta. Mais do que isso, não fornece garantias de que será possível atingir o principal objetivo de uma Reforma Tributária almejada há pelo menos três décadas, pois ainda falta determinar os percentuais a serem utilizados. Ou seja, os resultados obtidos nesta pesquisa não podem ser generalizados em virtude das particularidades da amostra e do momento indefinido.

Sugere-se, para fins de futuros estudos, que as empresas analisadas, façam uma revisão dos estudos de caso, assim que houverem as definições das alíquotas.

Referências

APPY, Bernard. **Ambiente é favorável a aprovação da reforma tributária, afirmam Bernard Appy**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-26/ambiente-favoravel-reforma-tributaria-afirma-bernard-appy>. Acesso em: 18 de Agos. de 2023.

AGENCIA SENADO. **Reforma tributária de ponta a ponta**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>. Acesso em: 22 de nov de 2023.

BAZZI, Sami. **Gestão Tributária**. 2ª edição. Editora Pearson, 2019. 114p

BRASIL. **Lei Complementar Nº. 123/06, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>. Acesso em: 22 de Out. de 2023.

BRASIL, LEI 123/2006, 14 de dezembro de 2006, **institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis nºs 8.212 e 8.213**, ambas de 24 de julho de 1991, da consolidação das leis do trabalho - clt, aprovada pelo decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da lei complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. 15 de dezembro de 2006.

BRASIL. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Lucro Presumido.** Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.430%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996. Acesso em: 22 de Out. de 2023.

BRASIL. **LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** [S. l.], p. 1–31, 1966

BRASIL. **LEI 9.430/1966, 27 de dezembro de 1966. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** 30 de dezembro de 1996.

BRASIL. **IN RFB Nº 1700/2017, 14 de março de 2017.** Dispõe sobre determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da contribuição para o pis/pasep e da cofins no que se refere as alterações introduzidas pela lei Nº 12.973, de 13 de maio de 2014. 16 de março de 2017.

BRASIL. **LEI 9.580/2018, 22 de novembro de 2018.** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. 23 de novembro de 2018.

BRASIL, **LEI Nº 10.485, 3 de julho de 2002.** Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. 4 de julho de 2002.

CAPPI, Luiz Carlos Trabuco. **IEDI na Imprensa, Reforma tributária aprovada na Câmara é boa para o Brasil? O que dizem empresários e economistas.** Disponível em:
https://www.iedi.org.br/artigos/imprensa/2023/iedi_na_imprensa_20230707_reforma_tributaria_aprovada_na_camara_e_boa_para_o_brasil_o_que_dizem_empresarios_e_economistas.html. Acesso em: 19 de agos. de 2023.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade & Finanças.** 2ª ed. São Paulo:2003.

FECOMERCIO.SP. **Reforma Tributária: veja os pontos aprovados pela Câmara dos Deputados.** Disponível em:
<https://www.fecomercio.com.br/noticia/reforma-tributaria-veja-os-pontos-aprovados-pela-camara-dos-deputados>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

GOMES, Rayanne Ribeiro. **A (IN) viabilidade da reforma tributária diante da pandemia de COVID-19. 2020.** 47 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2020. Disponível em:
<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2810>. Acesso em: 07 de mai. de 2023.

HAUSER, Paolla. **Contabilidade Tributária: Dos Conceitos a Aplicação.** 1ª ed. Editora Intersaberes, 2017. 109p.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010. 35.** ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Escrituração Contábil - Aspectos Essenciais à sua Validação.** 5º ed. São Paulo. 2011.

IEDI-INSTITUTO DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL. **Princípios Para a Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. 2021.** Disponível em: https://www.iedi.org.br/cartas/carta_iedi_n_1078.html#:~:text=Na%20OCDE%2C%20os%20tributos%20sobre,sobre%20bens%20e%20servi%C3%A7os%2C%20respectivamente. Acesso em: 17 de agos. de 2023.

INSTITUTO MILLENIUM, **Uma análise da reforma tributária, segundo o Instituto Millenium.** Disponível em: <https://exame.com/colunistas/instituto-millenium/uma-analise-da-reforma-tributaria-segundo-o-instituto-millenium/> Acesso em: 10 de nov. de 2023.

JOVEM PAN. **Entenda como a reforma tributária terá impacto no seu dia a dia.** Disponível em: <https://jovempan.com.br/noticias/politica/entenda-como-a-reforma-tributaria-tera-impacto-no-seu-dia-a-dia.html> Acesso em: 10 de nov. de 2023.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. [S. l.: s. n.], 2019
Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>

MACEDO, Neusa dias de. **Iniciação a pesquisa bibliográfica.** 2ª ed. Editora Unimarco. 1996. p. 13.

MALUHY FILHO, Milton. **IEDI na Imprensa, Reforma tributária aprovada na Câmara é boa para o Brasil? O que dizem empresários e economistas.** Disponível em: https://www.iedi.org.br/artigos/imprensa/2023/iedi_na_imprensa_20230707_reforma_tributaria_aprovada_na_camara_e_boa_para_o_brasil_o_que_dizem_empresarios_e_economistas.html. Acesso em: 19 de agos. de 2023.

MEUER, Alison Martins. **Contabilidade Tributária.** Editora Contentus, 2020. 28p.

MENDES, Wagner; GARCIA, Edino Ribeiro. **Regimes de Tributação.** 2ª ed. Editora Freitas Bastos, 2022. 297p.

PETRY, Gilberto Porcello. **Fiergs diz que Reforma Tributária Incentiva Crescimento Econômico.** Disponível em: <https://www.fiergs.org.br/noticia/fiergs-diz-que-reforma-tributaria-incentiva-crescimento-economico#:~:text=%E2%80%9C%20novo%20sistema%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o,da%20FIERGS%2C%20Gilberto%20Porcello%20Petry>. Acesso em: 17 de agos. de 2023.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária.** Editora IESDE Brasil S.A, 2012.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples.** 21ª ed. Editora CFC. 2013. 495p.

RAPOSO, Thanure. **Introdução ao departamento fiscal**. 4ª ed, 2022. 233p.

RIBEIRO, Juliana de Oliveira Xavier. **Manual de Direito Previdenciário em Esquemas**. 6ª ed. Editora Rideel, 2022. 673p.

SALLOUTI, Roberto. **IEDI na Imprensa, Reforma tributária aprovada na Câmara é boa para o Brasil? O que dizem empresários e economistas**. Disponível em: https://www.iedi.org.br/artigos/imprensa/2023/iedi_na_imprensa_20230707_reforma_tributaria_aprovada_na_camara_e_boa_para_o_brasil_o_que_dizem_empresarios_e_economistas.html. Acesso em: 19 de agos. de 2023.

SANTOS, Cleomonio. **Simples Nacional**. 6ª. ed. Editora Freitas Bastos, 2019.

SEUDINHEIRO. **Senado aprova reforma tributária; veja o que muda nos impostos e quais alterações devem impactar seu bolso mais diretamente**. Disponível em: <https://www.seudinheiro.com/2023/economia/senado-aprova-reforma-tributaria-veja-o-que-muda-nos-impostos-julw/> Acesso em: 11 de nov. de 2023.

SILVA, Leonardo Xavier da, **Estado e políticas públicas** / organizado por Leonardo Xavier da Silva; coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2010.

SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, 2019.

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>

SURUAGY, Vivien de Mello. **Reforma tributária é necessária, mas não pode onerar ainda mais os serviços**. Disponível em: <https://monitormercantil.com.br/reforma-tributaria-e-necessaria-mas-nao-pode-onerar-ainda-mais-os-servicos/>. Acesso em: 25 de agos. de 2023.

VALOR INVESTE. **Reforma Tributária: Entenda o que muda com perguntas e respostas**. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2023/07/07/reforma-tributaria-entenda-o-que-muda-com-perguntas-e-respostas.ghtml> Acesso em: 07 de nov. de 2023.

VAZ, Paulo. **Reforma tributária: Entenda o impacto para indústria e setor de serviços**. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/08/07/reforma-tributaria-para-industria-e-servicos.htm#:~:text=O%20setor%20de%20servi%C3%A7os%20%C3%A9,obra%20como%20seu%20principal%20insumo>. Acesso em: 25 de agos. de 2023.

VIANA, Murilo. **Com reforma tributária, setor de serviços teme alta de imposto e demissões**. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/06/5104241-com-reforma-tributaria-setor-de-servicos-teme-alta-de-imposto-e-demissoes.html>. Acesso em: 01 set. de 2023.

YIN, Robert. K. **Estudo de Caso – Planejamento e Métodos**. 5ª ed. Editora Bookman. 2015. p. 4.

MENDES, Wegner; MARCIA, Edino Ribeiro. **Regimes de Tributação** 1ª edição. 2021, p. 10.