



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

(CCA) Curso de Graduação em Ciências

Contábeis

Lucas Peres dos Reis

O impacto da reforma tributária da PEC nº 45/2019 no preço dos alimentos mais consumidos na região Centro-Oeste do Brasil

Brasília - DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Lucas Peres dos Reis

O impacto da reforma tributária da PEC nº 45/2019 no preço dos alimentos mais consumidos na região Centro-Oeste do Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Contabilidade Fiscal/Tributária

Orientador: Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha

Brasília - DF

2021

LUCAS PERES DOS REIS

O impacto da reforma tributária da PEC nº 45/2019 no preço dos alimentos mais consumidos na região Centro-Oeste do Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha.

Aprovado em 20 de Maio de 2021.

Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha
Orientador

Prof. Dr. Luis Fernando Cassela
Professor - Examinador

Brasília - DF, Maio de 2021.

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Comparativo do modelo atual com a nova proposta.....	6
Tabela 1 - Alimentos consumidos na região Centro-Oeste do Brasil.....	14
Tabela 2 - Alíquotas sobre consumo - IPI e COFINS cumulativos.....	14
Tabela 3 - Alíquotas sobre consumo - IPI e COFINS não cumulativos.....	15
Tabela 4 - Cadeia de suprimentos hipotética – PIS e COFINS cumulativos.....	16
Tabela 5 - Cadeia de suprimentos hipotética – PIS e COFINS não cumulativos.....	17
Tabela 6 – Cargas tributárias calculadas para os Estados do Centro-Oeste no caso hipotético	18
Tabela 7 – Carga tributária gerada pelo IBS no caso hipotético.....	19
Tabela 8 - Variação de cada etapa em relação à carga tributária do IBS.....	20
Tabela 9 – Alíquotas aplicáveis ao comércio.....	21
Tabela 10 – Alíquotas aplicáveis à indústria.....	21
Tabela 11 – Percentuais de valor agregado por Estado.....	23
Tabela 12 – Arrecadação de ICMS-ST	23

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo verificar os impactos da reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019 nos preços dos principais alimentos consumidos na região centro-oeste brasileira. Foram analisados os aspectos das legislações vigentes desta região correlatos à matéria tributária em comparação com características apresentadas para o novo tributo a ser criado em substituição ao ICMS, ISS, PIS e a COFINS. Observou-se que a alíquota a ser determinada ao Imposto sobre Bens e Serviços implicará em prejuízos aos consumidores caso esta seja maior do que a atual carga tributária em virtude de as normas vigentes permitirem benefícios fiscais a determinadas mercadorias e a depender do regime tributário aplicável.

Palavras-chaves: Reforma tributária. Sistema tributário. Tributo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. REFERENCIAL TEÓRICO	8
3. METODOLOGIA	13
4. ANÁLISE DOS DADOS	15
5. CONCLUSÃO	26
REFERÊNCIAS	27

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de uma reforma tributária surge pelo princípio de que o sistema tributário vigente apresenta falhas ou deve ser aprimorado, a fim de se atender às demandas sociais e econômicas do país. É um consenso entre diversas esferas da sociedade que, com motivações distintas, corroboram no interesse dessa mudança: por um lado tem-se o governo, representado pela União, os Estados e os Municípios, que busca o aumento de suas receitas e por outro tem-se os contribuintes, que desejam a redução de tributos.

Para Silveira, Passos e Guedes (2018), as discussões relativas a reformas tributárias devem abranger a temática do peso dos tributos diretos e indiretos na carga tributária brasileira, que atualmente é preponderantemente originária da comercialização de bens e serviços, e devem considerar “reorganizar a estrutura de regimes especiais como isenções e incentivos fiscais por meio de uma reformulação simplificadora baseada na fusão de tributos sobre bens e serviços e criação de um IVA em linha com a experiência tributária internacional”. Desta maneira, uma reforma tributária deve buscar solucionar o problema da cumulatividade, que afeta principalmente o consumidor final visto que não é compensado o crédito tributário nas etapas de produção e comercialização, promover uma simplificação do sistema tributário e ainda suavizar a guerra fiscal existente entre os estados brasileiros.

Arante (2006) acrescenta que o atual sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma, dados os problemas relativos à cumulatividade de impostos, a alta incidência de tributos indiretos, e ainda a complexidade da legislação, que forma o arcabouço jurídico-legal da arrecadação tributária considerando todas as normas e leis difundidas no território nacional.

Conforme Sachsida e Simas (2018), o atual sistema tributário brasileiro é obsoleto e ineficiente e, para contornar esses problemas, é necessária uma reforma que modifique o atual sistema, trazendo maior eficiência, praticidade e simplificação, com foco em reduzir a alta carga tributária brasileira.

Este trabalho tem como objetivo analisar o impacto da Proposta de Emenda Constitucional número 45 de 2019 quanto aos preços dos alimentos mais consumidos na região Centro-Oeste do Brasil. Para isso, é apresentada inicialmente uma contextualização que facilitará a compreensão dos principais pontos a serem abordados na análise, em seguida é feito um estudo dos principais aspectos que esta proposta expõe e que podem impactar no objeto deste trabalho, visto que pela letra da proposta outros pontos são elencados, mas que não interferem significativamente no presente estudo. Na análise, foram abordados os impactos que a adoção do IBS pode gerar sobremaneira quanto à atual carga tributária sob a perspectiva se

poderá incorrer em um aumento ou redução desta carga, quanto à mudança de cumulatividade ou não cumulatividade que são aplicáveis a depender da situação, quanto ao regime de tributação denominado Simples Nacional, e também quanto aos impactos sofridos àqueles alimentos sujeitos à substituição tributária. Por fim, é apresentada uma conclusão dos dados levantados a fim de apresentar uma reflexão nos impactos que podem refletir aos consumidores finais daqueles produtos em face ao que explana a atual proposta.

A PEC nº 45/2019 apresenta a substituição dos atuais tributos incidentes sobre bens e serviços (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por um único tributo - o IBS - nos moldes de um imposto sobre o valor agregado.

Um dos objetivos de unificar alguns impostos é simplificar as obrigações tributárias para os contribuintes, evitar alguns problemas como a evasão fiscal e melhorar o nível de arrecadação tributária, sem interferir na eficiência e competitividade entre os mercados. (OLIVEIRA, 2019).

Segundo Franco (2017), o Imposto sobre valor agregado (IVA) é um imposto incidente sobre a produção ou distribuição de bens ou sobre a prestação de serviços de forma que, por ser um imposto geral, é aplicado sobre a maioria dos bens e serviços. A cobrança é feita em cada etapa de comercialização e distribuição e é feita somente sobre o valor que é acrescentado ao valor dos bens e serviços, sendo possível, assim, identificar exatamente o valor que está sendo cobrado em cada etapa e também. É passível ao comerciante deduzir o montante do IVA já pago nas etapas anteriores.

Balthazar (2008) apresenta o desenrolar histórico da adoção de um IVA na França, com o objetivo de apresentar os principais fatos ocorridos durante esse processo, contribuindo para que, quando se criar o IVA no Direito tributário do Brasil, não sejam cometidos os mesmos erros ocorridos no processo de elaboração e aperfeiçoamento da aplicação deste imposto pelos Franceses. O autor apresenta a consideração que a devida aplicação do IVA corrobora em:

Um forte fator de desenvolvimento econômico, sustentado pela transparência (facilitando a fiscalização), neutralidade (permitindo fixação de preços pelos agentes econômicos sem pressões fiscais) e redução da carga sobre o consumidor final (aquele que paga efetivamente o imposto). (BALTHAZAR, 2008).

Orair e Gobetti (2019) contribuem com esclarecimentos sobre o modelo atual e a nova proposta:

Quadro 1 – Comparativo do modelo atual com a nova proposta

Modelo atual	Novo modelo
Múltiplos tributos (IPI, PIS/Cofins, ICMS, ISS etc.) administrados autonomamente pelos entes federados e inúmeros conflitos de competência entre eles.	Unificação da tributação de bens e serviços no IBS, com legislação uniforme em todo o país, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais.
Convivência entre impostos e regimes cumulativos e não cumulativos, com dificuldades de aproveitamento de créditos tributários que, na prática, fazem com que todos eles incidam em cascata ao longo da cadeia produtiva e sobre as exportações e os investimentos.	Imposto sobre valor adicionado, com pleno aproveitamento de créditos tributários, que faz com que sua incidência se dê de maneira não cumulativa e exclusiva sobre o consumo final (e não sobre as exportações e os investimentos).
Bases estreitas e erodidas pela guerra fiscal entre os entes federados por concessão de benefícios fiscais.	Base ampla sobre bens e serviços, tangíveis e intangíveis.
Modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que prioriza o princípio da origem e envia a distribuição das receitas em favor das localidades que concentram os empreendimentos econômicos.	Arrecadação e repartição no destino que favorece as localidades que concentram os consumidores e onde estes normalmente demandam os serviços públicos.
Gestão complexa que impõe elevados custos de conformidade para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.	Gestão simples por um sistema totalmente informatizado e integrado no território nacional.
Baixo grau de transparência para os contribuintes sobre o montante de imposto embutido no preço dos produtos.	Transparência fiscal do imposto único com alíquota-padrão sobre o consumo final.

Fonte: Orair e Gobetti, 2019.

O novo tributo IBS permitirá, pela proposta, uma maior simplificação do atual modelo de tributação, convergindo a um modelo de tributo de características de imposto sobre o valor adicionado. Dentre as características do IBS, destaca-se que este é um tributo federal, com uma base de incidência ampla composta por todos os bens e serviços, é não cumulativo por permitir a compensação dos créditos tributários, contém uma única alíquota, que será formada pela soma das alíquotas singulares que cada ente federativo determinar e também não permitirá a concessão de benefícios.

A referida proposta de reforma tributária está em trâmite no Congresso Nacional desde 2019, quando foi apresentada. Como a matéria em discussão envolve assuntos relacionados à tributação de todos os entes federativos e por abranger complexos assuntos vinculados ao tema, então é notório que ocorram entraves no trâmite da proposta. Principalmente considerando que a PEC em questão propõe a unificação dos tributos sobre o consumo, há que se considerar que cada ente federativo não arrecadaria mais a parcela relativa ao seus respectivos tributos atuais, de forma que todo o montante arrecadado seria concentrado em uma conta única e, então, feita a repartição entre cada ente proporcionalmente ao que cada um tem de arrecadação atualmente. Estes fatos demonstram que a reforma tributária corrobora em “guerras” entre os próprios entes

da federação em termos de que cada um deverá se abdicar da atual arrecadação e se submeter a um novo parâmetro, que ainda será definido pelos legisladores.

Justamente por envolver complexos assuntos como as arrecadações pela atual legislação, em como será feita a determinação das alíquotas singulares para cada ente federativo, este trabalho não fará uma abrangência exaustiva de toda a problemática que o Brasil enfrenta com os trâmites de uma reforma tributária. Porém, são levantados aspectos primordiais que impactam significativamente os consumidores, especialmente àqueles do Centro-Oeste do Brasil.

Um desses aspectos é a questão do ISS perante o regime do Simples Nacional. Este é um tributo sobre serviços, e como as formas de se empregarem serviços são diversas, uma empresa que emprega serviços, mas também atividades industriais, por exemplo, teria em sua tributação, quando do Simples Nacional, um montante de recolhimento simplificado de ISS referente ao município, mas também um montante de ICMS para o estado. Ainda existem as diversas situações de prestação de serviços em estados diferentes, em que envolvem regras distintas de tributação. Todos esses fatores mostram que uma reforma tributária deve considerar todas as problemáticas envolvidas, mas de forma a simplificar e beneficiar o sistema tributário, e não provocar mais impasses.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Tributação

As atividades estatais são exercidas com recursos provenientes de receitas públicas, sejam elas originárias ou derivadas. As originárias são aquelas com origem numa atividade do Estado ou uma remuneração do patrimônio público, como empréstimos públicos e royalties pelo uso de bens públicos. As derivadas são riquezas geradas pelo particular e, então, é feita a transferência para o Estado, como por exemplo as receitas com tributos.

Os tributos podem ser diretos ou indiretos. Os diretos são aqueles que recaem sobre o patrimônio do contribuinte, como exemplo o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Já os indiretos são aqueles incidentes sobre a produção ou consumo de bens e serviços, como exemplo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Serviços (ISS), conforme Faria (2016). A definição de tributo pode ser verificada conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Sabbag (2020) contribui com esclarecimentos acerca dos termos na definição citada. Segundo o autor, prestação pecuniária é a obrigatoriedade de prestar o tributo ao Estado na forma de dinheiro. Alguns autores, como Luciano Amaro, criticam a redação dada pela letra da lei correlação à pecúnia, trazendo a reflexão quanto à redundância dos termos “pecúnia” e “em moeda” (AMARO, 2017). Contudo, Crepaldi (2019) ressalta que o pagamento da obrigação tributária pode ser aceito pelo Fisco com a entrega de bens, cujo valor possa ser convertido em moeda.

Sabbag (2020) ainda complementa que a compulsoriedade, derivada da legalidade, é entendida como não contratual, não voluntária e não facultativa, ou seja, é uma característica que extingue a autonomia da vontade do pagamento de tributos. O tributo não tem o caráter sancionatório pois não é uma punição, tendo em vista a máxima “tributo não é multa, e a multa não é tributo”. O autor explica que o tributo precisa estar instituído em lei, ou seja, deve ter origem no texto legal, e a cobrança do tributo é feita através do lançamento do tributo, mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada.

Independentemente de sua natureza jurídica específica, os tributos têm como objetivo a arrecadação de recursos que integrarão o erário (dinheiro público). Essa arrecadação através de

tributos é uma das classificações de receita corrente que, conforme explica Diana (2018, pg.22), aumenta as disponibilidades financeiras do Estado e, a fim de atender à finalidade pública, permite financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentárias.

Os tributos são classificados em três espécies, conforme o artigo 5º do Código Tributário Nacional: impostos, taxas e contribuições de melhoria. O constituinte definiu o imposto como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte” (art.16, CTN). Além de atender à definição, impostos devem atender ao princípio da não afetação, ou seja, as receitas derivadas de impostos não podem ter uma destinação específica. Já as taxas são cobradas em virtude da prestação ou disponibilização de serviços públicos específicos ao contribuinte, ou seja, é uma despesa justificada pela atuação em função deste. A contribuição de melhoria por sua vez é devida pela realização de obras públicas pelo Estado, de forma que estas implicarão em vantagem extraordinária a determinado grupo de contribuintes (SCHOUERI, pg. 113).

Alinhado com os objetivos deste trabalho, é necessário compreender os tributos brasileiros incidentes sobre o consumo. Para Pêgas (2017, pg. 157), a tributação sobre o consumo, de um modo geral, é a cobrança de impostos e contribuições incidentes sobre produtos e serviços, de forma que o valor é repassado ao contribuinte, seja cumulativamente ou de forma não cumulativa. Dentre os tributos sobre o consumo, serão destacados os federais, IPI, Contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o estadual, ICMS, e ainda o municipal, ISS.

O IPI é imposto de competência da União, incidente sobre produtos industrializados e cujo fato gerador seja o seu desembaraço aduaneiro quando o produto for proveniente de importação, da saída do produto de estabelecimento industrial (ou equiparável), ou quando da aquisição em leilão, quando o produto for abandonado ou apreendido (art.46 CTN). O IPI possui o caráter fiscal, mas também o regulatório, pois atendendo ao princípio da essencialidade e valendo-se da técnica da seletividade, a incidência deste tributo é distinta a depender do produto, uma vez que produtos mais essenciais possuem menos tributação do que aqueles que são supérfluos (SABBAG, 2020, pg. 318). As contribuições ao PIS/PASEP e COFINS têm o objetivo de custear a seguridade social, de forma que será financiada por toda a sociedade seja direta ou indiretamente, incidindo sobre a venda de mercadorias ou prestação de serviços (artigo 2º, lei 9.718 de 1998).

O ICMS é um tributo de competência estadual e do Distrito Federal, caracterizado pela não cumulatividade, por ser um imposto real, ou seja, é cobrado sobre o valor do bem e não

considerando as condições da pessoa, e por ser proporcional, não possuindo alíquotas progressivas. O fato gerador deste tributo é a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, e também de comunicação (artigo 155, II, Constituição Federal de 1988). Já o ISS é um tributo municipal que será devido quando da prestação de serviços determinados pela Lei Complementar n.º 116/2003 (alterada pela LC n.º 157/2016), seja por empresa ou profissional autônomo.

2.2 - O sistema tributário

O sistema tributário é uma ferramenta que desempenha um papel fundamental na economia por influenciar no crescimento econômico do país, além de possibilitar a distribuição social e regional de renda. Para Colares (2018), a criação de um sistema financeiro e tributário se fundamenta no ideal redistributivo, uma vez que um dos objetivos do Estado brasileiro é construir uma sociedade mais igualitária, erradicar a pobreza e a marginalização, mas de forma que haja ações positivas por parte do Estado e também pela solidariedade de cada cidadão.

Contudo, o sistema tributário pode ser um instrumento de suporte ou ainda um obstáculo ao desenvolvimento nacional. Conforme afirma Ribeiro (2015), “[...] temos um sistema tributário que, longe de contribuir para a redução das desigualdades sociais, as cristaliza quando não as aprofunda”. A ineficácia em se reduzir as injustiças fiscais pode ser verificada a exemplo quando analisada a proporcionalidade. Bens considerados essenciais são consumidos tanto pelas classes sociais privilegiadas quanto pelas menos favorecidas e, como as alíquotas aplicáveis são as mesmas para ambos os casos, nota-se uma desproporcionalidade, visto que o poder aquisitivo das classes sociais é diferente em relação à renda disponível (JUCILAINE, 2015).

Observa-se no Brasil inúmeras complexidades quando o assunto se remete à questão tributária, pois nos deparamos com a falta de equidade do sistema tributário, como as diferentes tratativas de cada estado brasileiro relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) por exemplo, assim como os regimes aplicáveis ou ainda os benefícios tributários diferenciados existentes nas regiões do país. Jucilaine (2015) reforça essa ideia ao afirmar que “a diversidade de regimes tributários, de alíquotas, de critérios de apuração e de legislações dificulta a gestão tributária e os cálculos dos valores a serem recolhidos”.

Relativo à carga tributária brasileira, é importante compreender também que o Brasil possui características diferenciadas da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pois mais de 40% das receitas tributárias são originárias de impostos sobre bens e serviços, e os impostos sobre renda e propriedade estão próximos de um quarto do total. Já para o padrão mais comum entre os países da OCDE, os impostos sobre

a renda e a propriedade são a principal fonte de financiamento estatal (ORAIR e GOBETTI, 2018).

Segundo Corrêa *et al* (2020), o Brasil obteve em 2019 uma arrecadação total com tributos equivalente a 33,19% do PIB, de forma que desse montante, 43,30% foi relativo à arrecadação de sobre bens e serviços. Historicamente, é possível observar que a carga tributária sobre bens e serviços é a maior entre as demais, considerando dados da arrecadação estatal desde 2010 a 2019. Este fato evidencia a relevância dos impostos sobre bens e serviços para a economia brasileira, de forma que impacta diretamente o faturamento dos consumidores e também a arrecadação estatal.

Conforme Filho (2017), a carga tributária brasileira apresenta-se de forma desequilibrada, pois considerando as três bases de arrecadação como sendo a renda, o consumo e a propriedade, verifica-se que a característica para o sistema tributário do Brasil é a de preponderância da tributação sobre o consumo. Tal situação, ainda segundo o autor, afeta o bem-estar da população, tendo em vista que os impostos embutidos nos bens de consumo são arcados pelos consumidores independentemente do nível de renda, o que reforça a ideia da injustiça fiscal que amplia a desigualdade social no país.

Sobre o bem-estar social, Fagnani (2018) salienta que, nos países em que a carga tributária é majoritariamente gerada pela tributação direta constante em seu sistema tributário progressivo, foi possível combinar o desenvolvimento econômico com o bem-estar social. Tal fato se deve pelo emprego da tributação progressiva, em que a transferência de renda é requisito para o bom bem-estar social. O autor ainda apresenta que a carga tributária do Brasil é a mais elevada no mundo quando considerada a incidência sobre o consumo, uma vez que ela é “repassada aos preços das mercadorias, onde captura proporção maior da renda dos pobres e parcela menor da renda das classes mais abastadas”. A afirmação corrobora a ideia de que o atual sistema tributário brasileiro ainda favorece a desigualdade social existente no país.

Historicamente, o Brasil apresenta um padrão de crescimento da carga tributária em virtude de sua estrutura de tributação, mas que evidentemente não alcança a efetividade de arrecadação e, principalmente, na aplicação desses recursos. Segundo Orair e Gobetti (2018):

No caso do Brasil, a controvérsia é alimentada pelo fato de a Carga Tributária Bruta (CTB) ter aumentado sensivelmente após a Constituição Federal de 1988, saltando de 23,4% do Produto Interno Bruto (PIB) em 1988 para 33,6% em 2005. [...] Mesmo nesse período de estabilidade, manteve-se o processo de deterioração da qualidade da tributação brasileira, diante da proliferação de benefícios tributários e regimes especiais mal calibrados e avanços pouco expressivos e erráticos na agenda de reforma.

Apesar de as decisões governamentais estipuladas a fim de proporcionar uma maior arrecadação, não pelo aumento da carga tributária com aplicação de mais tributos, mas sim pela maior eficiência da estrutura de arrecadação do país, o que se tem notado é que as propostas isoladas para melhoria do sistema tributário brasileiro promoveram o incremento de políticas que impactaram determinados setores da economia, principalmente aqueles que empregam prestação de serviços e circulação de mercadorias, com a implementação de benefícios fiscais distintos para as diversas regiões do Brasil, por exemplo. Tal feito explicita a atual ineficiência do sistema tributário brasileiro e justifica a necessidade de se ter uma reforma tributária de todo este sistema, a fim de mitigar os problemas de arrecadação, distribuição e de efetiva aplicação destes recursos.

3. METODOLOGIA

O objetivo desta pesquisa é analisar o impacto da proposta de reforma tributária no preço dos principais alimentos consumidos na região centro-oeste. Tal pesquisa se mostra relevante uma vez que quando o legislador propõe uma mudança na forma de tributação, é possível que se tenha um impacto positivo ou negativo para os consumidores. Portanto, verificando-se os detalhes da proposta de reforma tributária efetivada, será possível observar os reais impactos nos preços praticados atualmente no mercado de alimentos no Brasil. A análise dos dados foi elaborada primeiramente observando-se o texto da proposta de reforma tributária (PEC nº 45/2019) e em seguida foram verificados os principais alimentos consumidos na região centro-oeste. A delimitação geográfica é necessária pois os grupos de alimentos consumidos nas diferentes regiões do país se distinguem a depender da localidade, sendo este um limitador desta pesquisa.

Com os dados coletados, foi apurada a atual carga dos tributos federais, estaduais e municipais sobre o consumo (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) sobre os produtos selecionados, assim como a nova carga tributária proposta na reforma. Desta maneira, foi possível verificar se a carga tributária proposta será prejudicial ou benéfica aos consumidores desta região e também delimitar, para a situação exemplo apresentada, qual o limite de carga tributária que não afetará negativamente a população.

A proposta de emenda constitucional (PEC) nº 45/2019, quanto ao parágrafo 2 do artigo 152-A, sugere que a alíquota do IBS será determinada pela soma das alíquotas que cada ente da federação, a União, os Estados e o Distrito Federal (DF), e os Municípios, apresentar em lei. Na ausência de especificação pelo ente federativo, a alíquota será formada de modo a compensar a redução da receita do IPI, PIS e COFINS no caso da União, do ICMS no caso dos Estados e do DF, e também do ISS no caso dos Municípios e o DF. Como a proposta apenas estipula as diretrizes para determinação da alíquota e não um percentual fixo, então, para prosseguimento desta análise, foi considerado o estudo elaborado por Pellegrini (2019), no qual o IBS foi estimado relativamente ao que propõe a PEC nº 45/2019.

O autor levantou uma média das receitas com os tributos IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS arrecadadas entre 2014 a 2017 como composição do PIB brasileiro, a fim de se verificar o percentual da alíquota do IBS baseando-se na redução dessas receitas. Como o novo tributo incidiria sobre uma base tributária composta pelo consumo das famílias brasileiras apurado nas contas nacionais pelo IBGE, Pellegrini considerou esse consumo como sendo 63,8% do PIB, e ainda uma perda de 25% dessa base, em virtude de sonegação e de benefícios concedidos.

Na análise a seguir, foram abordados os impactos da adoção do novo tributo levando em consideração os principais alimentos consumidos na região Centro-Oeste brasileira, a atual carga de tributos considerando-se uma cadeia de tributação hipotética a fim de permitir a comparação com a nova carga tributária a ser gerada pelo IBS, e também as implicações relativas às especificidades das atuais legislações tributárias do Brasil, em termos da cumulatividade, de diferenciais de alíquotas, do regime simplificado e das diferenças regionais quanto às alíquotas de valor adicionado referentes à aplicação da opção de substituição tributária.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Em primeiro momento, fez-se necessário observar os principais alimentos consumidos na região centro-oeste do Brasil, como sendo uma delimitação geográfica que permitiria uma melhor análise dos dados, visto que o consumo alimentar varia entre as regiões brasileiras. Um levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 2017 a 2018 evidencia os principais alimentos consumidos em cada estado do Centro-Oeste do Brasil, com subdivisões conforme a tabela seguir:

Tabela 1 - Alimentos consumidos na região Centro-Oeste do Brasil

Grupos e subgrupos	Alimentos
Alimentos in natura e minimamente processados	Arroz, leite, carne de aves, feijão, carne bovina, frutas, macarrão, farinha de milho, fubá e outras, farinha de mandioca, farinha de trigo, raízes e tubérculos, ovos, verduras e legumes, carne suína, peixes, milho, aveia e outros cereais, vísceras, outros.
Ingredientes culinários processados	Óleo vegetal, açúcar, gordura animal, féculas, outros.
Alimentos processados	Pães, queijos, carnes salgadas/secas/defumadas, bebidas alcoólicas fermentadas, outros.
Alimentos ultra processados	Frios e embutidos, biscoitos doces, biscoitos salgados, margarina, bolos e tortas, doces, pães, doces em geral, bebidas adoçadas carbonatadas, chocolate, massas de pizza, de lasanha ou de pastel, refeições prontas, bebidas adoçadas não carbonatadas, bebidas lácteas, sorvetes, molhos prontos, bebidas alcoólicas destiladas, outros.

Fonte: Elaborado pelo autor, com dados do IBGE, 2017-2018.

Para os alimentos discriminados na tabela 1, temos as seguintes alíquotas que podem ser aplicadas sobre o consumo:

Tabela 2 - Alíquotas sobre consumo - IPI e COFINS cumulativos

Estado	Cumulativo		IPI	ICMS	Total
	PIS	COFINS			
Distrito Federal	0,65%	3,00%	0,00%	18,00%	21,65%
Goiás	0,65%	3,00%	0,00%	17,00%	20,65%
Mato Grosso	0,65%	3,00%	0,00%	17,00%	20,65%
Mato Grosso do Sul	0,65%	3,00%	0,00%	17,00%	20,65%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 3 - Alíquotas sobre consumo - IPI e COFINS não cumulativos

Estado	Não cumulativo		IPI	ICMS	Total
	PIS	COFINS			
Distrito Federal	1,65%	7,60%	0,00%	18,00%	27,25%
Goiás	1,65%	7,60%	0,00%	17,00%	26,25%
Mato Grosso	1,65%	7,60%	0,00%	17,00%	26,25%
Mato Grosso do Sul	1,65%	7,60%	0,00%	17,00%	26,25%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Neste estudo estão sendo analisados apenas produtos sobre o consumo e, com isso, primeiramente foram consideradas as alíquotas de 0,65% e 3% para o PIS e a COFINS respectivamente e alíquota zero para o IPI. A alíquota do IPI varia de acordo com cada produto e pode ser identificada pela Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (anexo do Decreto nº 8.950, de 29 de dez. 2016) e, tendo como base os grupos de itens elencados na tabela 1, foi verificado que a alíquota de IPI era de 0% ou eram produtos não tributados na grande maioria dos casos, portanto foi considerado esse percentual para a análise. Já o ICMS é um tributo que varia de estado para estado e, como o foco deste trabalho são apenas os estados do Centro-Oeste, verificou-se pelos seus respectivos regulamentos deste tributo que a alíquota interna para o Distrito Federal é de 18% e a dos estados Goiás (GO), Mato Grosso (MT) e Mato Grosso do Sul (MS) é de 17%.

Com isso, observa-se inicialmente que, de maneira ampla, o total de alíquotas considerando a somatória das que são aplicáveis para o DF é de 21,65% e para os demais estados do centro-oeste é de 20,65% com apenas os tributos da tabela 2, e é de 27,25% para o DF e de 26,25% para os demais estados da referida região segundo dados da tabela 3. Mas para que esta análise esteja completa, é preciso verificar os aspectos de não cumulatividade.

É necessário ressaltar a complexidade do atual sistema tributário brasileiro, pois existem, entre outros aspectos, benefícios fiscais como isenções e redução de base de cálculo, regime de tributação diferenciado, e também alíquotas diferenciadas a depender do produto, que fazem com que os cálculos de incidências dos tributos sejam distintos a depender da situação analisada. Tal fato corrobora na ideia de que as cargas tributárias podem ser divergentes dentro do próprio território nacional quando considerada a amplitude de especificidades fiscais vigentes em normas locais. Segundo Appy (2017), a carga tributária brasileira pode variar a depender em como está organizado o sistema produtivo, em termos setoriais, geográficos e de porte, de forma que incorre em problemas estruturais do sistema tributário brasileiro. O autor apresenta dentre estes problemas:

i) a fragmentação da base de bens e serviços entre quatro tributos (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – PIS/COFINS; e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI); ii) a excessiva complexidade das normas tributárias, reforçada pela profusão de alíquotas, benefícios tributários e regimes especiais; iii) a descoordenação dos entes federados na gestão de seus tributos; e iv) a cobrança de ICMS no estado de origem (APPY, 2017).

Com isso, os dados brutos apresentados nas tabelas 2 e 3 mostram a carga tributária considerando apenas as alíquotas em termos gerais, mas é preciso identificar o contexto da aplicação daqueles tributos em uma cadeia de produção e distribuição e, assim, verificar a efetiva carga tributária incorrida.

Para melhor compreender a tributação de um certo alimento, será apresentado um caso com valor hipotético que permitirá analisar o impacto tributário atual, mas também o impacto trazido pela nova proposta. Foi considerada uma cadeia de suprimentos composta por um fornecedor, uma indústria, um distribuidor e um varejista, com uma mercadoria de valor R\$ 10,00 e que seria acrescido um valor agregado de 50% para a venda no decorrer das etapas desta cadeia. As tabelas 4 e 5 a seguir apresentam esse caso hipotético considerando PIS e COFINS cumulativos e não cumulativos, o ICMS interno do DF de 18% e IPI de 0%:

Tabela 4 - Cadeia de suprimentos hipotética – PIS e COFINS cumulativos

	Fornecedor	Indústria	Distribuidor	Varejo	Total	
					R\$	%
Valor de compra		10,00	13,20	17,10		
Valor de venda	10,00	15,00	19,80	25,65		
ICMS (18%)	1,80	2,70	3,56	4,62	12,68	
PIS (0,65%)	0,07	0,10	0,13	0,17	0,46	
COFINS (3%)	0,30	0,45	0,59	0,77	2,11	
IPI (0%)		0,00			0,00	
Trib. a recuperar		-1,80	-2,70	-3,56	-8,06	
Total tributos	2,17	1,45	1,59	1,99	7,19	11,52%
Valor venda total	10,00	13,20	17,10	22,09	62,39	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 5 - Cadeia de suprimentos hipotética – PIS e COFINS não cumulativos

	Fornecedor	Indústria	Distribuidor	Varejo	Total	
					R\$	%
Valor de compra		10,00	12,28	14,33		
Valor de venda	10,00	15,00	18,41	21,49		
ICMS (18%)	1,80	2,70	3,31	3,87	11,68	
PIS (1,65%)	0,17	0,25	0,30	0,35	1,07	
COFINS (7,6%)	0,76	1,14	1,40	1,63	4,93	
IPI (0%)		0,00			0,00	
Trib. a recuperar		-2,73	-4,09	-5,02	-11,83	
Total tributos	2,73	1,36	0,93	0,84	5,86	11,03%
Valor venda total	10,00	12,28	14,33	16,47	53,07	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A situação apresentada mostra que um alimento é vendido inicialmente pelo fornecedor ao preço de R\$10,00 para a segunda etapa, que por sua vez é revendido para a etapa seguinte a um preço com valor agregado de 50% e incluídos os tributos, e assim sucessivamente. Foi calculada a incidência de tributos em cada uma delas, com a compensação do crédito tributário para as situações de não cumulatividade do ICMS e dos tributos PIS e COFINS. Primeiramente foi verificada a carga tributária de toda a cadeia de suprimentos com PIS e COFINS cumulativos (tabela 4), ou seja, sem a aplicação de crédito tributário para etapas seguintes, e, do total movimentado pelas vendas (R\$62,39), o montante arrecadado foi de R\$7,19, ou 11,52%. Utilizando a mesma métrica de cálculo, foi calculada a carga tributária total com PIS e COFINS não cumulativos (tabela 5). Destarte, a mudança das alíquotas de PIS e COFINS para 1,65% e 7,6%, respectivamente, e o aproveitamento do crédito tributário gerado por estes tributos acrescido do gerado pelo ICMS apresentaram 11,03% de carga tributária sobre o total de R\$53,07.

Esses dados revelam que a nova carga tributária a ser arrecadada pelo IBS caso seja superior a estes percentuais encontrados, 11,52% e 11,03%, ensejará em maior custo aos alimentos mais consumidos na região selecionada hipoteticamente (Distrito Federal). Aplicando-se a mesma metodologia de cálculo da cadeia de suprimentos proposta (tabela 4), foram calculadas as cargas tributárias para todos os estados do centro-oeste do Brasil e o DF, de forma que foram levadas em conta as alíquotas diferenciadas que as legislações individuais dos estados permitem para alguns alimentos, como a alíquota de 12% para determinados alimentos comercializados nos estados de Goiás e Mato Grosso.

Tabela 6 – Cargas tributárias calculadas para os Estados do Centro-Oeste no caso hipotético

PIS e COFINS	Estado	Alíquota ICMS	Fornecedor	Indústria	Distribuidor	Varejo	Carga tributária total	
							R\$	%
Cumulativos	DF	18%	2,17	1,45	1,59	1,99	7,19	11,52
	GO	17%	2,07	1,40	1,57	2,00	7,03	11,09
		12%	1,57	1,15	1,44	1,95	6,1	8,09
	MT	17%	2,07	1,40	1,57	2,00	7,03	11,09
		12%	1,57	1,15	1,44	1,95	6,1	8,09
MS	17%	2,07	1,40	1,57	2,00	7,03	11,09	
Não Cumulativos	DF	18%	2,73	1,36	0,93	0,84	5,86	11,03
	GO	17%	2,63	1,31	0,94	0,89	5,76	10,65
		12%	2,13	1,06	0,92	1,04	5,14	8,70
	MT	17%	2,63	1,31	0,94	0,89	5,76	10,65
		12%	2,13	1,06	0,92	1,04	5,14	8,70
MS	17%	2,63	1,31	0,94	0,89	5,76	10,65	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se pelos dados da tabela 6 que a carga tributária gerada por toda a cadeia de suprimentos hipotética apresentada será distinta a depender da ótica regional analisada. Para os casos de aplicação da cumulatividade do PIS e da COFINS, essa carga será de 11,52% das vendas efetuadas ao decorrer da cadeia de suprimentos para o DF, de 11,09% aos estados com alíquota de 17% de ICMS e pode chegar a 8,90% para aqueles alimentos especificados nas legislações locais aos quais é aplicada a alíquota de ICMS de 12%. Já aqueles casos em que é aplicada a não cumulatividade de PIS e COFINS, obtém-se uma carga de 11,03% para o DF, 10,65% quando o ICMS é de 17%, e é de 8,70% quando considerados aqueles alimentos sujeitos à redução da alíquota de ICMS para 12%. Estes dados serão comparados com a carga tributária do IBS, conforme a seguir.

Como a PEC 45/2019 não estabelece um percentual da alíquota do novo tributo, e como esta informação é essencial para a elaboração desta análise, então foi considerada como base a alíquota de 25,3% proposta por Pellegrini (2019). Tal percentual foi calculado apurando as receitas com os tributos sobre o consumo entre 2014 e 2017, um montante de 12,3% do PIB brasileiro, e o consumo médio das famílias brasileiras de 63,8% do PIB, de forma que teríamos uma alíquota do IBS de 19,3% ($12,3/63,8$). O autor ainda desconsiderou a receita do imposto seletivo (IPI sobre fumo, bebidas e automóveis) e ainda uma perda de 25% da base de cálculo tributária, em virtude de possíveis sonegações e benefícios concedidos, o que resultaria na alíquota total de 25,3% para o IBS ($((12,3-0,2)/(0,75 \times 63,8))$). Tendo como base a alíquota de

25,3% do estudo apresentado por Pellegrini e utilizando a mesma situação hipotética e cálculo constantes na tabela 4, foi verificado o impacto tributário considerando a característica não cumulativa do IBS, conforme a seguir:

Tabela 7 – Carga tributária gerada pelo IBS no caso hipotético

	Fornecedor	Indústria	Distribuidor	Varejo	Total	
					R\$	%
Valor de compra		10,00	12,47	14,91		
Valor de venda	10,00	15,00	18,71	22,37		
IBS (25,30%)	2,53	3,80	4,73	5,66	16,72	
Trib. a recuperar		-2,53	-3,80	-4,73	-11,06	
Total tributos	2,53	1,27	0,94	0,93	5,66	10,29%
Valor venda total	10,00	12,47	14,91	17,63	55,01	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como a carga tributária final sobre o consumo foi de 10,29% para um IBS não cumulativo com alíquota de 25,3%, ao comparar com as cargas tributárias apuradas na tabela 6, verifica-se que, com a implementação do novo tributo, alguns grupos de alimentos seriam onerados, como seria o caso dos principais alimentos consumidos nos estados de Goiás e Mato Grosso quando se tratar de uma mercadoria que contenha atualmente um ICMS de 12%, seja com PIS e COFINS cumulativos ou não. Tal tributo não ensejaria prejuízos aos consumidores dos principais alimentos consumidos no Mato Grosso do Sul e no DF, assim como aos consumidores daqueles grupos de alimentos dos estados de GO e MT em que se aplica a alíquota de 17% de ICMS.

A seguir, é apresentada uma tabela com a variação das cargas tributárias calculadas para cada etapa do caso hipotético mencionado, considerando cada uma das possibilidades de alíquotas a depender do Estado (18 ou 17%) e da alíquota diferencial aplicável (12%) comparativamente, em cada caso, com o percentual considerado por Pellegrini como sendo a alíquota do IBS.

Tabela 8 - Variação de cada etapa em relação à carga tributária do IBS

PIS e Cofins	Alíquota ICMS	Fornecedor	Indústria	Distribuidor	Varejo
Cumulativos	18%	16,59%	-12,41%	-40,88%	-53,27%
	17%	22,22%	-9,29%	-40,13%	-53,50%
	12%	61,15%	10,43%	-34,72%	-52,31%
Não cumulativos	18%	-7,33%	-6,62%	1,08%	10,71%
	17%	-3,80%	-3,05%	0,00%	4,49%
	12%	18,78%	19,81%	2,17%	-10,58%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Comparando-se a carga tributária gerada com a adoção de um IBS com alíquota de 25,3%, observa-se que há impactos diferentes quando analisada cada etapa desta cadeia de suprimentos hipotética separadamente, conforme mencionado na tabela 4. Para os fornecedores, verificam-se expressivos aumentos da carga tributária quando o PIS e a COFINS são cumulativos e quando se emprega a alíquota de 12% para os casos não cumulativos demonstrados. Identifica-se redução da carga quando as alíquotas são de 18 e 17% para a não cumulatividade de PIS e COFINS ainda nesta etapa. Da mesma maneira, para a indústria ocorreu aumento da carga tributária quando a alíquota de ICMS é de 12%, e para os demais casos houve diminuição. Para as etapas de distribuição e de varejo quando adotado o IBS e o PIS e a COFINS são cumulativos, houve expressivas quedas da carga tributária, e quando são não cumulativos houve aumentos na carga tributária para estas duas etapas, exceto quando o ICMS é de 12%, pois ocorreu uma redução de 10,58%. Em termos gerais, a implementação do IBS incorreu em um maior prejuízo de carga tributária para aqueles alimentos em que, dados os vieses aqui apresentados, se aplicam a não cumulatividade de PIS e COFINS e a alíquota de ICMS empregada, tendo em vista a seletividade trazida em cada legislação local, seja de 12%, um aumento de 10,12% da carga tributária total de toda a cadeia.

Outra especificidade existente na legislação tributária do Brasil é o regime de tributação diferenciado para micro e pequenas empresas, chamado de Simples Nacional, que deve ser considerado neste estudo. As empresas que podem optar por este regime têm uma forma de aplicação de tributos diferenciada e que seria afetada de acordo com a nova proposta, com a extinção do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS em substituição pelo IBS. Às empresas optantes por esse regime não é permitido o aproveitamento de créditos tributários pela atual legislação brasileira e, como uma das características do novo tributo é a não cumulatividade, então os créditos gerados nas etapas anteriores não serão aproveitados por estas empresas e, portanto,

provocará um aumento da atual carga tributária para as optantes pelo Simples Nacional, o regime simplificado.

A legislação do Simples Nacional apresenta em seus anexos a aplicação das alíquotas diferenciadas com a distribuição da carga tributária a cada tributo neles apresentado. Pelo exposto na PEC nº45/2019, o IBS será integrado aos demais tributos abrangidos pelo regime simplificado em substituição àqueles tributos a serem extintos. A seguir são apresentadas tabelas com a indicação dos percentuais de repartição a serem atribuídos ao IBS em comparação com a atual regra do Simples Nacional para as atividades de comércio e de indústria:

Tabela 9 – Alíquotas aplicáveis ao comércio

Vigente							Alteração - IBS			
Faixas	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IRPJ	CSLL	CPP	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%	5,50%	3,50%	41,50%	49,50%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%	5,50%	3,50%	41,50%	49,50%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%	5,50%	3,50%	42,00%	49,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%	5,50%	3,50%	42,00%	49,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%	5,50%	3,50%	42,00%	49,00%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-	13,50%	10,00%	42,10%	34,40%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 10 – Alíquotas aplicáveis à indústria

Vigente								Alteração - IBS			
Faixas	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS	CPP	IPI	ICMS	IRPJ	CSLL	CPP	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32%	5,50%	3,50%	37,50%	53,50%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32%	5,50%	3,50%	37,50%	53,50%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32%	5,50%	3,50%	37,50%	53,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32%	5,50%	3,50%	37,50%	53,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32%	5,50%	3,50%	37,50%	53,50%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35%	-	8,50%	7,50%	23,50%	60,50%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com isso, há que se observar que o percentual de repartição a ser aplicado ao IBS, pelos anexos I e II referentes às atividades comerciais e industriais respectivamente, deverá ser igual à soma dos tributos substituídos em cada uma das tabelas dos anexos. Ou seja, para as empresas cuja atividade seja comercial e que se enquadrem na primeira faixa, por exemplo, o atual percentual aplicável para distribuição da carga tributária do PIS, da COFINS e do ICMS totaliza 49,50%, o que equivaleria ao percentual a ser aplicado quando da adoção do IBS. Da mesma forma, uma empresa do ramo industrial teria uma somatória de 53,50% que seria aplicada ao

IBS também para a primeira faixa considerada. Essas informações mostram que qualquer percentual que ultrapasse esse valor acarretará em prejuízos para o valor da mercadoria. Com isso, ao considerar aquelas empresas que se enquadram na sexta faixa, deve-se ressaltar que uma vez calculada a alíquota nominal aplicável conforme os citados anexos e feita a distribuição entre os tributos IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP, ainda seria aplicado à parte um ICMS com a alíquota comum aplicável às empresas não optantes do regime simplificado.

Para estes dados, além da carga tributária da alíquota nominal, ainda há a imposta pela aplicação do ICMS sobre o valor da mercadoria e, com isso, ao adotar o novo tributo, implicar-se-ia em um problema de definição da aplicação do IBS, uma vez que se teria o valor a ser distribuído de 34,40% referente ao PIS e a COFINS da sexta faixa, mas ainda haveria uma carga tributária adicional do ICMS com a aplicação de sua alíquota (18%, 17% ou 12% para os estados aqui analisados) diretamente sobre o valor do alimento. Desta forma, ainda seria necessário atribuir ao IBS, além daquele percentual calculado ao se substituir os demais tributos (34,40%), o montante que seria arrecadado pelo ICMS considerando a atual legislação. Ou seja, para as empresas que se enquadram nesta sexta faixa, o legislador deverá identificar uma alternativa para atribuir ao IBS o montante de ICMS aplicado, uma vez que tal tributo será integrado ao IBS.

Outro fator que deve ser considerado como um tópico desta análise são os casos de substituição tributária do tributo ICMS. As legislações vigentes de cada um dos estados do centro-oeste brasileiro apresentam particularidades de cada mercadoria que é passível de aplicação da substituição tributária. Pela aplicação desta regra, é preciso verificar que é identificada uma margem de valor agregado diferenciada a depender de cada mercadoria apresentada na legislação, de forma que será a partir da imputação desta margem sobre o valor do produto que se determinará a base de cálculo do ICMS. Desta maneira, cada legislação local determina quais mercadorias são passíveis de substituição tributária e também qual percentual de valor agregado. Deparamo-nos, porém, com um rol de percentuais que, em virtude da grande diversidade de mercadorias, não permite a comparação do valor agregado de uma mesma mercadoria com relação aos outros estados analisados. Consideremos o produto açúcar como exemplo. Há nas legislações dos estados do centro-oeste do Brasil a distinção de açúcar cristal, açúcar refinado, açúcar refinado em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, açúcar refinado em embalagens de conteúdo superior a 5 kg, dentre outros. Além desta situação, a variação dos percentuais de um estado para outro também é bastante diferenciada:

Tabela 11 – Percentuais de valor agregado por Estado

Região	Goiás	Distrito Federal		Mato Grosso	Mato Grosso do Sul
		Indústria	Atacadistas		
Variação	8% a 110%	10,65% a 206,73%	3,71% a 187,50%	45,52%	10 a 140%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os estados apresentados na tabela 11 disponibilizam margens de agregação de valor distintas a depender de cada produto e essa tabela nos mostra de forma sucinta a variação de percentuais disponíveis nas legislações locais, sendo apresentado do menor ao maior percentual existente na norma local. O estado de Goiás contém percentuais que variam de 8 até 110% e o Distrito Federal foi a região onde se observou uma maior quantidade de alíquotas distintas e ainda apresenta uma diferenciação se a atividade for industrial ou atacadista, com percentuais que variam de 3,71% e podem chegar a 206,73%. O Mato Grosso foi o estado que apresentou uma única margem de valor agregado para todas as mercadorias listadas em sua legislação, 45,52%. O estado do Mato Grosso do Sul apresenta percentuais de valores agregados que variam de 10 a 140% a depender da mercadoria. Desta maneira, pode-se concluir novamente que a legislação tributária brasileira apresenta diversas especificidades que atribuem incentivos ou benefícios fiscais a depender da localidade e, neste caso, também da mercadoria, o que atribui maior complexidade à análise dos impactos da reforma tributária proposta.

Tendo como referência as margens de valor agregado identificadas na tabela 11, foi feito o seguinte levantamento de valores que seriam arrecadados pelo ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST) para um mesmo produto de valor 10,00 e considerando as alíquotas de ICMS possíveis de 12%, 17% e 18%.

Tabela 12 – Arrecadação de ICMS-ST

Mercadoria (R\$)	Margem valor agregado (%)	Base de cálculo tributo (R\$)	ICMS - ST		
			12%	17%	18%
10	3,71%	10,37	1,24	1,76	1,87
10	8,00%	10,8	1,3	1,84	1,94
10	10,00%	11	1,32	1,87	1,98
10	10,65%	11,07	1,33	1,88	1,99
10	45,52%	14,55	1,75	2,47	2,62
10	110,00%	21	2,52	3,57	3,78
10	140,00%	24	2,88	4,08	4,32
10	187,50%	28,75	3,45	4,89	5,18
10	206,73%	30,67	3,68	5,21	5,52

Fonte: Elaborado pelo autor.

A aplicação da margem de valor agregado ao valor do produto tem o objetivo de se obter a base de cálculo para o ICMS - ST e, pelos dados da tabela 12, verifica-se quanto maior o valor agregado do produto, maior é o valor tributado, o que se justifica pela intenção do legislador em promover redução de consumo de determinadas mercadorias em detrimento do incentivo de consumo de outras. Além da variação de margens encontradas nas legislações locais, há ainda que considerar que a alíquota do ICMS também é diferenciada de um estado para outro, de forma que aqueles casos em que essa alíquota é menor (12%), os produtos têm uma menor carga tributária e aquelas regiões com percentual maior terão um peso tributário superior sobre o consumo. Todos esses fatores corroboram no fato de que a reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019, por não abranger essas inúmeras especificidades, implicará em uma maior carga tributária àquelas mercadorias que têm atualmente algum benefício tributário, seja por redução de alíquota, por isenção, redução da base de cálculo, ou ainda pela diferenciação do regime tributário ou pelo critério de aproveitamento de crédito aplicáveis.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho é a verificação dos impactos da adoção da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, tida como uma proposta de reforma tributária, no preço dos principais alimentos consumidos na região centro oeste brasileiro. Essa PEC apresenta em sua redação a proposta de substituição dos tributos sobre consumo, são eles os federais, PIS, COFINS e IPI, um estadual, o ICMS, e um estadual, o ISS, por um único tributo, o Imposto sobre Bens e Serviços. Este novo tributo terá as características de um Imposto sobre o Valor Agregado e a mudança proposta abrangerá efeitos de se simplificar o atual sistema tributário e também aumento de produtividade e do PIB brasileiro.

De acordo com o objetivo deste trabalho, e através das análises realizadas, foi possível verificar que a adoção do IBS implicará em impactos em toda a atual legislação aplicável sobre os tributos sobre consumo (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) e, conseqüentemente, trará impactos para os consumidores que se encontram na região centro-oeste do Brasil.

O primeiro aspecto observado foi a não cumulatividade. A atual carga tributária gerada quando considerados apenas os tributos ICMS, PIS e COFINS não cumulativos, pela característica de aproveitamento do crédito tributário durante a cadeia de tributação, indica que é menor do que a gerada quando considerados o PIS e a COFINS cumulativos, apesar de as alíquotas destes dois tributos serem maiores quando não cumulativos. Adotando-se, então, o novo tributo, será incorrido em uma maior carga tributária se a alíquota determinada para o IBS for superior a esta atual carga gerada para os tributos vigentes mencionados, tanto para os casos cumulativos ou não.

A legislação vigente apresenta como uma opção de regime o Simples Nacional, em que há uma redução de tributos aplicáveis com o intuito de proporcionar maior equilíbrio tributário para aquelas empresas que possam optar por este regime. Como uma das características deste regime é a de que as empresas não podem aproveitar o crédito tributário e pelo IBS ser um tributo que gera este crédito, então o primeiro impacto relevante é que a carga tributária para as empresas optantes pelo Simples poderá ser superior a depender da alíquota do IBS a ser estabelecida. Além deste fato, ainda é preciso observar que, pelo regulamento deste regime, são aplicadas alíquotas nominais e, então um montante desta aplicação é destinado aos atuais tributos discriminados neste regulamento e, com a adoção do IBS, será necessária observância por parte do legislador a que percentuais serão atribuídos ao novo tributo, principalmente considerando-se que, para a sexta faixa de tributação já referida neste trabalho, há uma carga tributária adicional de ICMS calculada à parte. A depender de qual taxa for aplicável ao IBS, é

possível que apresente uma maior carga tributária aos consumidores quando esta ultrapassar a atual carga gerada pela adoção das alíquotas reduzidas do regime simplificado.

A atual legislação brasileira permite ainda a substituição tributária, situação em que para determinados grupos de alimentos pode ser aplicada a tributação sobre a mercadoria com a inclusão de um índice de valor agregado para compor a base de cálculo e de forma que toda a tributação é feita única e exclusivamente na etapa em que foi efetivada a substituição, abstendo as etapas subsequentes de recolhimento do tributo. Tendo em vista este aspecto e considerando a aplicação do IBS, nota-se que tal tributo poderá incorrer em maior ou menor carga tributária aos alimentos passíveis de substituição, de forma que o determinante para esta maior ou menor carga será justamente a atual carga tributária exercida sobre as mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Como cada estado determinará sua alíquota de IBS, foi possível verificar através deste estudo que a alíquota a ser adotada poderá implicar em prejuízo aos consumidores daqueles estados que possuem alíquotas reduzidas de ICMS. Este impacto regional está diretamente associado aos grupos de alimentos delimitados em cada legislação, pois para determinadas mercadorias, a legislação é aplicável o benefício fiscal de redução da carga tributária, e uma vez que o IBS apresenta uma carga maior, será incorrido um maior preço dos alimentos e, conseqüentemente, trará prejuízos aos consumidores locais.

Comparando-se os dados deste estudo com o levantamento da atual carga tributária incidente sobre o consumo de alimentos da região centro-oeste, fica evidente que o modelo proposto pela referida PEC ensejaria em uma maior tributação sobre aqueles alimentos que, pela legislação atual, têm benefícios fiscais atribuídos e, portanto, ensejaria em um impacto negativo aos consumidores finais desta região. A PEC indica que a carga tributária incidirá em todo o consumo de bens e serviços e, pelo levantamento feito nesta análise, verificou-se que o IBS será desvantajoso aos consumidores a partir do momento que a alíquota deste supera o percentual da atual carga tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em 04 Mai 2021.

ANDRADE, Jucilaine. Reforma tributária no brasil e seus impactos na redução da desigualdade. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, v.9, n.22, p. 832-852, 2015.

APPY, Bernard. Reforma tributária. **Boletim regional, urbano e ambiental**. IPEA, 2017. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/boletim_regional/171110_brua_17.pdf. Acesso em 04 Mai 2021.

ARANTE, Anderson Oderico de. **Reforma Tributária, Evasão fiscal e Comportamento das Firmas: um ensaio teórico sobre reações a cenários oriundos das Propostas de emenda Constitucionais 285/2004 e 293/2004**. 2006. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/1049/1/arquivo1375_1.pdf. Acesso em 04 Mai 2021.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 29, n. 56, p. 245-258, 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245/13680>. Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 21 Fev 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014**. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Cuiabá, MT: Governador do Estado De Mato Grosso, 2014. Disponível em:

[http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/42abb08790833f6d84257ca200448229/\\$FILE/RICMS%20-%202014-20-03-2014.pdf](http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/42abb08790833f6d84257ca200448229/$FILE/RICMS%20-%202014-20-03-2014.pdf). Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997**. Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Governador do Estado de Goiás, 1997. Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm#A10P4I. Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Brasília, DF: Presidente da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm#anexo. Acesso em 02 Abr 2021.

BRASIL. **Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997**. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Brasília, DF: Governador do Distrito Federal, 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidente da República, 2006. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>. Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Lei Estadual nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997**. Dispões sobre os tributos de competência do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande, MS: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul, 1997. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf004d33a6?OpenDocument>. Acesso em 04 Mai 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 26 Jul 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidente da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em 21 Fev 2021.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, p. 100-121, 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/lucas.reis/Downloads/36117-128639-4-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/lucas.reis/Downloads/36117-128639-4-PB%20(1).pdf). Acesso em 04 Mai 2021.

CORRÊA, A. A.; BARBOSA, A. L.; VASCONCELOS, A. R.; NAKAMA, E.; GAMA, F. N. da; SANTANA, I. C.; GANGANA, J. G.; PAULINYI, L. F. de A.; COSTA, R.; NASCIMENTO, R. de A. N. Estudos Tributários - Carga Tributária no Brasil – 2019 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). **Publicação**, Receita Federal, Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf>. Acesso em 20 mar. 2021.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática.** 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131563/>. Acesso em: 04 Mai 2021

FAGNANI, Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira.** Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE-1.pdf. Acesso em: 04 Mai 2021.

FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Contabilidade tributária**. Porto Alegre: SAGAH, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788569726746>. Acesso em: 04 Mai 2021.

FRANCO, Duarte Paulo. **Análise à Evolução do IVA na Região Autônoma da Madeira (2005-2015)**. 2017. Dissertação (Mestrado) - ISCTE Business School, Instituto Universitário de Lisboa, 2017. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/15250>. Acesso em 04 Mai 2021.

GONDIM FILHO, J. G. O momento para a Reforma Tributária no Brasil. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 15, n. 2, p. 41-72, 2018.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597018400>. Acesso em 04 Mai 2021.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597011890>. Acesso em 04 Mai 2021.

PELLEGRINI, Josué. Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. **Nota técnica nº38**, Instituição Fiscal Independente, 2019. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em 04 Mai 2021.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate**. Novos estudos CEBRAP. São Paulo, 2018.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff (org). **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - Ipea, 2019.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019**. 2019. Trabalho

de conclusão de Curso (Graduação) – Universidade de Caixias do Sul, Rio Grande do Sul, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/11338/5611>. Acesso em 04 Mai 2021.

RIBEIRO; Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **RFPTD**, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 04 Mai 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988647>. Acesso em 04 Mai 2021.

SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). Reforma Tributária: Ipea - OAB/DF. **Publicação**, Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 04 Mai 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592696>. Acesso em 04 Mai 2021.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. spe3, p. 212-225, 2018. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-11042018000700212&lng=en&nrm=iso. Acesso em 04 Mai 2021.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 610-631, 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322016000300610&lng=en&nrm=iso. Acesso em 04 Mai 2021.