

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MAYARA CARDOSO BOTELHO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA EC 132/2023: ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIO NO  
SEGMENTO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO**

**CRICIÚMA**

**2024**

**MAYARA CARDOSO BOTELHO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA EC 132/2023: ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIO NO  
SEGMENTO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (a) Dr. Silvio Parodi Oliveira Camilo

**CRICIÚMA**

**2024**

**MAYARA CARDOSO BOTELHO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA EC 132/2023: ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIO NO  
SEGMENTO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 26 de junho de 2024.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Dr. Silvio Parodi Oliveira Camilo - (UNESC) - Orientador

Prof. Esp. Valcir Mantovani - (UNESC)

Prof. Dr. João Vânio Mendonça Cardoso - (UNESC)

**Dedico esse estudo aos meus pais, meus maiores incentivadores, eles que nunca mediram esforços para eu estar aqui.**

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois me deu forças e persistência para lutar pelos meus objetivos. Como já ouvimos falar tantas vezes, “Deus não nos dá um fardo que não possamos carregar”. E desta maneira ele me mostrou, o quão forte posso ser.

Segundamente, agradeço aos meus maiores incentivadores na vida, meus pais, Marcio e Eliane. Pessoas que me ensinaram todos os meus princípios e não mediram esforços para me proporcionar as melhores condições para eu estar onde estou hoje. Me fizeram entender o que é ser uma pessoa do bem, correr atrás dos meus objetivos e me fazem querer ser um ser humano melhor a cada dia.

Agradeço também a minha estrelinha, minha avó Albertina (*in memoriam*), que foi uma outra grande incentivadora. Ajudou na minha criação e me mostrou o que é ser uma mulher forte, pois mesmo com as adversidades da vida, nunca tirou o sorriso do rosto. Agradeço o tempo que pudemos passar juntas e por todos os aprendizados que levarei para sempre comigo.

Não poderia deixar de mencionar minha amiga e ex-chefe, Kamila Ferreira Gonçalves. Ela que me ensinou na prática muito do que eu sei hoje. Que me acolheu e com toda a paciência, me ensinou a maneira correta de pôr na prática, a teoria aprendida. Exemplo de profissional e de pessoa, na qual mesmo não trabalhando mais juntas, levarei sempre em meu coração.

Agradeço aos professores e coordenadores da universidade, os quais não mediram esforços para nos passar todo conhecimento adquiridos nesses anos. Agradeço também ao meu orientador, Silvio Parodi, onde com todo zelo me instruiu e guiou da melhor maneira possível, fazendo com que conseguíssemos concluir este trabalho com excelência.

E não menos importante, agradeço aos meus colegas de classe, onde muitos se tornaram amigos e até mesmo colegas de trabalho. Juntos, conseguimos fazer este trajeto muito mais leve. Os grupos de estudos, pós provas e seminários não seriam os mesmos, sem a parceria que adquirimos no decorrer destes quatro anos e meio.

**“A busca pelo conhecimento nunca deve cessar, pois é uma jornada sem fim.”**

**Leonardo da Vinci**

## REFORMA TRIBUTÁRIA EC 132/2023: ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIO NO SEGMENTO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO

Mayara Cardoso Botelho<sup>1</sup>

Silvio Parodi Oliveira Camilo<sup>2</sup>

**RESUMO:** O Sistema Tributário Nacional (STN) brasileiro é considerado como complexo. Munido de um emaranhado de complexas leis tributárias, nas três últimas décadas, foi centro de discussões no sentido de se promover reforma tributária. Recentemente, em dezembro de 2023, foi aprovada a Emenda Constitucional 132/2023 promovendo mudanças substanciais e simplificadoras no STN. Em síntese, com esta aprovação, inicia-se um período de modificações no STN de modo que os tributos de ISS, ICMS, PIS, COFINS e IPI serão substituídos por novos tributos criados pela Emenda nominados de IBS e CBS, e a criação de um novo tributo nominado de IS. A reforma tributária está em fase de ajustamentos e adaptações, as quais produzirão impactos de modo diferenciado em setores e segmentos produtivos. Isso considerado, o estudo é orientado para atender ao seguinte objetivo geral analisar os impactos tributários da Emenda Constitucional n° 132/2023 em uma empresa-caso do segmento de artigos do vestuário. Com o intuito de atingir o objetivo da pesquisa, utilizou-se ambas as abordagens de metodologia, a quantitativa e qualitativa. Se fez uso da pesquisa descritiva com estratégia de pesquisa documental e estudo de caso. Como técnica se empregou a análise de conteúdo. Quanto aos resultados foram considerados dois períodos da empresa-caso, os anos de 2022 e 2023. Sendo que no primeiro período de estudo, não houve grande diferenciação nas margens de tributos pagos pela empresa-caso no regime tributário do lucro presumido ou pela reforma tributária. Já no ano de 2023, a tributação seguindo a EC 132/2023 se mostrou vantajosa para a empresa-caso, pois, apesar de a alíquota do imposto sobre valor agregado (IVA-Dual) ser consideravelmente maior que os tributos incidentes no regime atual sobre as saídas da empresa, a permissão sobre o creditamento amplo que a Emenda estabelece, conseguiria diminuir consideravelmente os débitos da empresa-caso, comparativamente, repercutindo em menor impacto em termos tributários.

**PALAVRAS – CHAVE:** Tributos. Arrecadação. Emenda à Constituição.

**AREA TEMÁTICA:** Tema 05 – Contabilidade Tributária

### 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019) o Sistema Tributário Nacional é composto pelas normas constitucionais do direito tributário. São receitas derivadas e

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

<sup>2</sup> Doutor, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



compulsórias, ou seja, derivam-se do patrimônio pertencente a pessoas físicas ou empresas e são decorrentes da lei, independente da vontade da pessoa de contribuir para o custeio das atividades estatais. Padoveze *et al.* (2017) entende que o governo possui receitas por uma grande variedade de mecanismos, entretanto, a arrecadação tributária é a sua maior e principal fonte. Sendo assim, a majoração ou diminuição dos tributos influencia diretamente na arrecadação tributária, afetando agentes econômicos do país.

Há consenso entre diversos autores, como Pêgas (2022) e Durães, Rossignoli e Ferrer (2020) acerca da complexidade do Sistema Tributário Nacional. Por isso, o esforço político no sentido da implementação de uma nova reforma tributária. Na visão de Padoveze *et al.* (2017) a justiça tributária possui duas vertentes: a equidade vertical e a equidade horizontal. No caso da equidade horizontal, a tributação é feita a todos de maneira semelhante, sem diferenciar as suas escolhas ou capacidades financeiras. Enquanto a equidade vertical, seria um tipo de tributação onde os grupos pagariam os tributos conforme seus recursos, sendo assim, os grupos que têm mais recursos pagariam mais tributos e os grupos com menos recursos, pagariam menos tributos.

Em adição, Padoveze *et al.* (2017) afirmam que a equidade predominante no Brasil é a equidade horizontal. De acordo com Pêgas (2022) o tipo de equidade seguida no país, é um dos problemas que se somam na necessidade de uma nova reforma tributária. O autor afirma que uma das premissas para um bom sistema tributário é a tributação sobre a renda e o patrimônio de maneira progressiva, ou seja, cobrar alíquotas maiores dos contribuintes com maior poder de consumo. Pêgas (2022) entende que o Brasil tem muitos problemas no âmbito tributário e por este motivo, é tão difícil implementar uma reforma tributária de sucesso. Outro dos graves problemas tributários nacionais mencionados é o gasto público elevado com um orçamento engessado, ou seja, permitindo pouco espaço para investimento público e inviabilizando a redução da carga tributária atual.

A reforma tributária deve ser elaborada pensando nos mais de 200 milhões de brasileiros, na população economicamente ativa de 90 milhões de pessoas, nos mais de 30 milhões de declarantes do Imposto de Renda e nas mais de 15 milhões de empresas e as dezenas de milhões de pensionistas e aposentados (Pêgas, 2022). Além disso, deve ser pensado também na União, no Distrito Federal, nos 26 estados e mais de 5 mil municípios, para que todos consigam promover o básico para a sua população. Sendo assim, o assunto reforma tributária é um tema polêmico pelo fato dos inúmeros problemas a serem resolvidos e muitas opiniões divergentes em torno deste debate.

Após três décadas de discussão sobre a implantação de uma nova reforma tributária, foi aprovada em dezembro de 2023 a Emenda Constitucional 132/2023, baseada na PEC<sup>3</sup> 45/2019 que vinha sendo discutida a alguns anos. Na Emenda aprovada, são apresentadas informações sobre a criação de três novos tributos, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IS (Imposto Seletivo). Estes três novos tributos irão substituir cinco tributos existentes atualmente, os quais são: IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

---

<sup>3</sup> Propõe uma ampla reforma no modelo brasileiro de tributação de bens e serviços através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto de bens e serviços (IBS).

Neste contexto, tem-se o seguinte questionamento: Quais os impactos tributários da reforma tributária nas empresas do segmento de artigos do vestuário?

Sendo assim, para responder à questão de pesquisa, o estudo tem como objetivo geral analisar os impactos tributários da Emenda Constitucional nº 132/2023 em uma empresa-caso do segmento de artigos do vestuário.

Para alcançar o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar a empresa-caso do segmento de artigos do vestuário.
- Comparar a tributação na empresa-caso nos modelos atuais tributários do regime normal *versus* Emenda Constitucional 132/2023;
- Avaliar o impacto tributário na empresa-caso.

É inegável que uma reforma tributária no Brasil é de extrema necessidade. Após inúmeras propostas e tentativas, a Proposta de Emenda Constitucional foi aprovada e com isso, surgem várias dúvidas do que esperar da tributação nacional.

Diante disso, a pesquisa se justifica pois pelo ponto de vista teórico, o bom entendimento do sistema tributário é essencial para a vida útil das empresas. Com isso, é importantíssimo entender como funcionará a nova forma de tributação e seus passos de implantação. Do ponto de vista prático esse estudo contribuirá como apoio aos profissionais que trabalham na área tributária e deverão manter-se atualizados tanto aos novos tributos como nas obrigações acessórias e principais destes. E do ponto de vista social, esse estudo também se mostrará relevante pois entende-se que a tributação é a maior fonte de arrecadação nacional, portanto, é necessário entender para quais finalidades são utilizados os valores arrecadados já que uma parte considerável deve ser repassada aos órgãos competentes para que seja oferecida a estrutura necessária e boas condições de vida a população.

Em seguida da introdução, é apresentada a fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, levantamento de dados e considerações finais da pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, será abordado a evolução do sistema tributário brasileiro. Em seguida, a definição de tributos e suas esferas de competência. Logo após, a proposta de emenda à constituição que serviu como base para a aprovação da Emenda Constitucional da reforma tributária no Brasil. Adiante, detalhamento sobre a Emenda Constitucional aprovada e seus métodos de implantação. E por fim, caracterização da empresa-caso da pesquisa.

### 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com Durães, Rossignoli e Ferrer (2020) é comum que o governo inicie reformas quando o país está passando por uma crise política ou econômica, com o intuito de trazer soluções rápidas a problemas antigos e assim, melhorar a imagem do governo frente à sociedade. Conforme Pêgas (2022) afirma, após a Proclamação da República, a organização tributária instalada era praticamente a mesma do Império. Sendo assim, a principal fonte de receitas do governo era o comércio exterior e as competências tributárias eram divididas entre União e Estados. Esse modelo de organização tributária se manteve até 1934, quando foi criada uma Constituição.



Na Constituição de 1934 a predominância de arrecadação tributária dos estados passou a ser sobre os produtos internos. Os municípios passaram a ter competência sobre o imposto sobre indústria e profissões e o imposto predial. E a União ainda possuía competência tributária sobre o imposto de renda, sobre o consumo e sobre a importação (Pêgas, 2022).

Durães, Rossignoli e Ferrer (2020) entenderam que a constituição não tinha um sistema tributário considerado organizado e por isso, foi necessário aprimorar as normas referente à tributação do país. Seguindo essa linha de aprimoramento das normas tributárias, o envolvimento do Estado com a economia cresceu consideravelmente na década de 1960. Becker (2002) também diz que o país necessitava de uma legislação normativa tributária organizada, e com isso a Emenda 18/65 deu início as mudanças, trazendo ao texto da Constituição Federal de 1946 as bases de princípios sobre as quais foram elaboradas as regras do direito tributário. Para Pêgas (2022) a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 já havia trazido importantes mudanças para a estrutura tributária do país. Esta Constituição foi criada com o intuito de aumentar a arrecadação dos municípios, criando assim o sistema de transferências de impostos.

Em 1966 aconteceu a aprovação do Código Tributário Nacional, com a criação da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Esse marco foi considerado por Durães, Rossignoli e Ferrer (2020) como a primeira reforma tributária na legislação brasileira onde aconteceram mudanças significativas. Essas mudanças se deram principalmente pelo fato de os impostos estarem sendo cobrados em cascata, ou seja, estava existindo uma cobrança repetitiva de tributos do mesmo poder ou de outro, que eram considerados idênticos, porém mascarados como diferentes pela legislação. Estas alterações elaboradas em 1965 e 1966 foram oficializadas por meio da Constituição Federal de 1967, esclarece Pêgas (2022) sendo considerado naquela época um sistema tributário inovador e um dos mais modernos se comparado com outros países.

Posteriormente, foi publicada a Constituição da República Federativa do Brasil que atualmente continua vigente. Esta Constituição alterou profundamente as normas presentes no ordenamento jurídico da pátria, trazendo sete superprincípios que se sobrepõem acima de qualquer outro princípio (Ichiraha, 2012). Pêgas (2022) afirma que esta Constituição trouxe relativas mudanças referentes a distribuição dos recursos entre os entes federativos, prometendo que a parcela transferida da União e dos estados para os entes municipais aumentaria por meio da transferência constitucional. Por meio do Art. 145º a Art. 162º da CF/88 foram definidos os princípios gerais que devem ser seguidos em todo o território nacional para criar ou alterar qualquer tipo de tributo (Brasil, 1988).

Sendo assim, de 1988 até a atualidade, foram regulamentadas ou alteradas leis com base na CF/88 com o intuito de aprimorar o sistema tributário. Entretanto, essas vinculações acabaram tornando o sistema ainda mais complexo e confuso fazendo com que fique difícil para que os contribuintes entendam e cumpram com o que a legislação determina (Pêgas, 2022). Com base em informações do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2019) foram editadas mais de 6 milhões de normas e foram criados inúmeros tributos de 1988 até 2019, uma análise que fundamenta as afirmações do autor.

## 2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme a Lei 5.172/66, Art. 3º a definição de tributos é: “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”. (Brasil, 1966). O termo “prestação pecuniária compulsória” significa pagamento do tributo em dinheiro onde não é possível fugir da obrigação. É algo obrigatório e não opcional (Pêgas, 2022).

Sendo assim, conforme o Código Tributário Nacional de 1966 e a Constituição Federal de 1988, é possível afirmar que os tributos são divididos em 05 (cinco) espécies, que serão demonstradas a seguir.

Em relação às taxas, conforme Art. 77º a Art. 80º do Código Tributário Nacional, as taxas são de competência da União, Distrito Federal, Estados ou Municípios. Seu fato gerador se dá pelo exercício regular do poder da polícia e a utilização dos serviços públicos prestados ao contribuinte ou colocado a sua disposição, como por exemplo, as taxas de emissão de documentos como CPF e RG e a taxa da coleta de lixo (Brasil, 1966).

Se tratando da contribuição de melhoria, o Código Tributário Nacional, Art. 81º e Art. 82º determina que a contribuição de melhoria é de competência da União, Distrito Federal, Estados ou Municípios. Esta contribuição é utilizada para a realização de obras públicas que influenciam na valorização imobiliária do contribuinte (Brasil, 1966).

Referente aos impostos, o título III do Código Tributário Nacional (1966) é destinado às normas relacionadas ao imposto. O Art. 16º determina que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”. Existem diferentes tipos de impostos e cada um deles é de responsabilidade de órgãos competentes diferentes.

Em seguida, apresenta-se uma relação dos principais impostos existentes atualmente com base no Código Tributário Nacional (1966) e na Constituição da República Federativa do Brasil (1988):

**Quadro 01: Atual divisão dos impostos entre esferas**

União	II – Imposto de Importação; IE – Imposto de Exportação; IOF – Impostos sobre Operações Financeiras; ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; IR – Imposto sobre a Renda de qualquer natureza; IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.
Estados	ICMS – Imposto sobre Operações relativas à circulação de Mercadorias e Serviços; ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação; IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
Municípios	IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ISSQN – Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza; ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos.
	IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana;

Distrito Federal	ISSQN – Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza; ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos; ICMS – Imposto sobre Operações relativas à circulação de Mercadorias e Serviços; ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação; IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
------------------	--

Fonte: Sessões III, IV e V da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Vale ressaltar que atualmente a legislação vigente com base na CF/88 determina que o Distrito Federal tenha como competência tributária tanto os impostos de competências estaduais como municipais.

Referente aos empréstimos compulsórios, o Art. 15º do Código Tributário Nacional (1966) determina que apenas a União pode instituir este tributo em casos excepcionais, como:

- I. Guerra externa, ou sua iminência;
- II. Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- III. Conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

E por fim, sobre a contribuição especial, ela é uma modalidade de tributo imposta pela CF/88 no Art. 149º onde expressa que a regra geral deste tributo é de competência da União, cujo valor arrecadado é distribuído ao financiamento de programas sociais, como a previdência e assistência social, por exemplo. O Art. 149-A determina que os Estados, Distrito Federal e Municípios podem cobrar esta contribuição para o custeio dos serviços com iluminação pública (Brasil, 1988).

### 2.3 PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL E PROJETO DE LEI APRESENTADOS PARA A ELABORAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme Silveira (2019) afirma, o modelo de arrecadação tributária no Brasil se difere dos países desenvolvidos quando se refere ao foco da tributação. Enquanto nos países desenvolvidos a cobrança predominante dos tributos é no patrimônio e na renda da população, no Brasil o foco maior é sobre os bens de consumo e de serviços, chegando a até 51% da carga tributária nacional total. Essa predominância na cobrança sobre o consumo, implica na violação do princípio da capacidade contributiva (onde a obrigação tributária deveria ser conforme as condições do sujeito passivo) fazendo do sistema tributário atual um sistema falho, onde as famílias de menor renda acabam financiando uma maior fatia do Estado.

Esse e outros problemas do sistema tributário atual são pautas levantadas frequentemente para visualização da urgente necessidade de uma reforma tributária nacional. Sendo assim, durante décadas foram apresentadas várias propostas constitucionais com o intuito de reformar o sistema tributário atual. Entretanto, a maioria delas não saíram do papel. Nos últimos anos, foram discutidas algumas propostas de emenda constitucional e um projeto de lei com mais afinco. Deste debate, a PEC 45/2019 foi a que teve maior força e que serviu como base para a Emenda Constitucional aprovada no final de 2023. Abaixo, segue o detalhamento desta proposta.

### 2.3.1 Proposta de Emenda Constitucional 45/2019

A Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 foi apresentada em 03 de abril de 2019 pelo deputado federal Baleia Rossi. De acordo com as palavras de Lima *et al.* (2019) “pela primeira vez desde a Constituição de 1988 um projeto de emenda propôs uma alteração tão profunda no sistema tributário nacional.”

De acordo com a PEC, as mudanças propostas têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e sua principal finalidade é a extinção de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS) nas três esferas transformando-os em um único imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Como justificativa, a proposta apresenta o objetivo de propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços.

Na proposta divulgada, foram pontuados os principais problemas do atual sistema tributário nacional, os quais resultam na necessidade de alteração da tributação no país. Um dos pontos destacados é a desarmonia atual na base de incidência tributária, atualmente o país adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços, enquanto a maioria dos países tributa o consumo por meio de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA).

O segundo problema destacado é que nenhum dos tributos cobrados atualmente possui as características de não-cumulativo sobre o valor adicionado, e isto causa um aumento nos custos dos investimentos além de gerar dúvidas aos contribuintes do que realmente está sendo pago. E um terceiro ponto é que atualmente o ICMS e o ISS são cobrados na origem do fato gerador, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Além disso, a proposta explica que estes problemas são agravados pelas inúmeras alíquotas destes tributos e pela enorme quantidade de exceções, regimes especiais e benefícios fiscais existentes atualmente.

Dentre as principais características do modelo proposto está definido que o IBS incidirá sobre a base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis ou intangíveis independente da denominação, já que o intuito é tributar todas as operações destinadas ao consumo. Além disso:

- Será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização;
- Será totalmente não-cumulativo;
- Não incidirá sobre as exportações, já que contará com mecanismo para devolução dos créditos acumulados pelos exportadores;
- Incidirá sobre qualquer operação de importação (para consumo final ou insumo);
- Terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos;
- Nas operações interestaduais ou intermunicipais o imposto pertencerá ao Estado ou município de origem.

Ainda, a alíquota do IBS deverá incidir “por fora”, ou seja, pelo valor do bem ou sem serviço sem o IBS e sem os tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Seguindo o modelo proposto, haverá três alíquotas de referência do IBS: uma federal, uma estadual e uma municipal. Estas alíquotas serão calculadas de modo que a arrecadação do imposto não seja menor que a arrecadação dos tributos que serão substituídos. Estas alíquotas serão definidas pelo Tribunal de Contas da União e dependem da aprovação do Senado Federal.

No modelo proposto também é sugerido a criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular como o cigarro e bebidas alcoólicas. A incidência deste imposto será monofásica, sendo tributada somente em uma etapa de produção. Pretende-se que a tributação seja na saída das fábricas e nas importações.

Sendo assim, para a União a alíquota calculada seria aquela que repõe a perda da receita do IPI, PIS e COFINS descontando o ganho da receita decorrente da criação do imposto seletivo dos bens e serviços que desejam desestimular o consumo. Já para os Estados, o cálculo da alíquota será feito para repor a receita antes arrecadada com o ICMS e nos municípios para repor a receita que antes era arrecadada com o ISS.

Como dito anteriormente, o Tribunal de Contas da União definirá as alíquotas de referência para cada ente federativo. Entretanto, é possível que por meio de uma lei ordinária a União, os Estados ou municípios fixem sua alíquota de IBS em um valor distinto da alíquota referência. Porém, caso a alíquota seja alterada, ela obrigatoriamente deverá incidir sobre todas as operações, não podendo ser definido uma alíquota para um tipo de operação e outra alíquota para outro tipo de operação.

A alíquota final do IBS será formada pela soma da alíquota federal, estadual e municipal. Ou seja, para o contribuinte o importante será a alíquota total pois tanto a apuração como o recolhimento do IBS serão feitos de forma unificada, com apenas uma guia.

### **2.3.2 Mecanismos de transição da proposta da Emenda Constitucional 45/2019**

Segundo a Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, a substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita no período de dez anos. Sendo os dois primeiros anos um período de teste e os outros oito anos o período de transição real.

São sugeridos dois mecanismos de transição para diminuir os possíveis transtornos. O primeiro mecanismo trata transição aos contribuintes, com a redução gradativa dos tributos atuais e a substituição pelo IBS. Já o segundo mecanismo trata da transição da distribuição federativa da receita, por conta da adoção do princípio da arrecadação do IBS tornar-se para o destino.

O início do período de transição se dará a partir da data em que for publicado o regulamento do IBS. Se o regulamento for publicado no primeiro semestre do ano, o primeiro ano do período de testes se iniciará no ano subsequente. Caso o regulamento seja publicado somente no segundo semestre, a cobrança do IBS se iniciará apenas no segundo ano subsequente.

Referente ao período de dez anos de transição, o tempo definido se explica pelo fato de muitos investimentos terem sido feitos com base no sistema tributário atual, sendo assim, modificá-lo a curto prazo poderia trazer problemas a estes investidores como a perda de capital ou até mesmo o fechamento de empresas. O modelo proposto tem a intenção de fazer a transição mantendo a carga tributária constante, sem gerar risco de aumento da carga para os contribuintes e sem gerar risco de perda da receita aos entes federativos.

Sendo assim, conforme o modelo divulgado da Proposta de Emenda Constitucional, fica definido que no período de teste (os dois primeiros anos) da transição, o IBS será tributado a uma alíquota de 1% compensando a alíquota do COFINS que deve ser reduzida na mesma proporção da arrecadação do IBS. Já no terceiro ano, onde se inicia efetivamente o primeiro ano de transição, as alíquotas de

todos os cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS) tanto *ad valorem* como *ad rem* serão reduzidas gradativamente 1/8 por período, até chegar no oitavo ano da transição onde serão extintos, conforme demonstra o quadro abaixo:

**Quadro 02: Método de Transição IBS para os contribuintes**

<b>Período</b>	<b>Ano</b>	<b>Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)</b>	<b>Tributos Substituídos (ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS)</b>
Período de Teste	1º ano e 2º ano	1%	Redução na alíquota do COFINS
Período de Transição Efetiva	3º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 7/8 dos cinco tributos
	4º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 6/8 dos cinco tributos
	5º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 5/8 dos cinco tributos
	6º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 4/8 dos cinco tributos
	7º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 3/8 dos cinco tributos
	8º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 2/8 dos cinco tributos
	9º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Cobrança de 1/8 dos cinco tributos
	10º ano	Alíquota referência das três esferas a ser definida pelo TCU	Extinção dos cinco tributos

Fonte: Proposta de Emenda Constitucional 45/2019.

E o segundo método de transição proposto na PEC, foi elaborado levando em consideração a distribuição federativa da receita. Como o IBS será arrecadado de forma centralizada pela União, deverá ser distribuída aos Estados e municípios. Esse modelo de transição será feito por um período de vinte anos para repor aos Estados e municípios o valor correspondente a redução da receita de ICMS e ISS em cada ano de transição, sendo estes valores corrigidos pela inflação.

#### 2.4 EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

E por fim, foi aprovada a versão final da Reforma Tributária em 20 de dezembro de 2023. A Emenda Constitucional 132 que altera o Sistema Tributário Nacional. Essa Emenda foi criada com base nas alterações feitas em cima da Proposta de Emenda Constitucional 45/2019. Vale ressaltar que é necessário aguardar a edição das leis complementares da emenda que estão previstas para serem elaboradas entre 2024 e 2025, para assim, ter um melhor entendimento do novo sistema tributário que está sendo desenhado. Entretanto, já é possível ter uma base das alterações que estão por vir.



Conforme Segundo (2024) a imposição do regime único IVA-dual tem o intuito de simplificar e facilitar o entendimento da legislação. Entretanto, Segundo também afirma que a reforma tributária aprovada se mostra controversa, pois, um dos motivos principais que levaram a necessidade dela, foi a alta tributação do consumo ao invés da renda. No entanto, a reforma tributária ainda priorizará a tributação no consumo e não alterará a tributação da renda. Além disso, o autor afirma que:

Critica-se o IVA-Dual que resultará da reforma, porque terá uma das alíquotas mais altas do mundo, mas essa já é a realidade brasileira, se somarem IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. A novidade da reforma é colocar o setor de serviços dentro desse leque, trocando um ISS de 5% por um IBS que pode chegar a alíquotas múltiplas vezes maiores que essa. (SEGUNDO, 2024, p. 6)

Em questão das mudanças previstas na legislação, o artigo 149-B da Emenda 132/2023 viabiliza a implantação do Imposto por Valor Agregado IVA-Dual, onde para os contribuintes será visto como um único tributo, em seu regime jurídico. No entanto, esse IVA será composto por dois tributos – o CBS e o IBS. Neste caso, deverá ser feito apenas uma lei complementar onde suas regras como fatos geradores, bases de cálculos, hipóteses de não incidência e benefícios deverão ser aplicadas a mesma lei complementar tanto para o IBS como para o CBS. O IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) de âmbito subnacional (ou seja, de estados e municípios) substituirá o ICMS e o ISS, e o CBS de âmbito federal substituirá o PIS, COFINS e IPI. Terão alterações também a questão após a reforma, a tributação do IVA passará a ser cobrada no destino da operação, enquanto atualmente é cobrada na origem.

Ainda em questão do IVA-Dual, é previsto que a alíquota padrão seja definida a um percentual que supra a receita recebida pelos entes federativos atualmente. Sendo assim, na criação de benefícios fiscais para alguns setores, consequentemente aumentará a alíquota padrão do imposto. Apesar de ainda estar pendente de lei complementar sobre tais benefícios, já há o debate que alguns regimes serão favorecidos como as empresas da Zona Franca de Manaus e as empresas optantes pelo Simples Nacional. Além disso, já é baseado que existirão regimes diferenciados como nos relacionados a educação, medicação e transportes públicos a alíquota poderá ser reduzida em até 50% ou até mesmo ser isento.

A EC também dispõe sobre a criação do IS (Imposto Seletivo), cuja função é tributar mercadorias e serviços que se deseja desestimular o consumo. Esse imposto será instituído por lei ordinária no qual irá detalhar quais são as mercadorias e serviços que serão tributados. Além do IS, a Emenda propõe a criação da “cesta básica nacional de alimentos” onde os alimentos considerados básicos para a população, terão alíquota zero de IBS e CBS. Entretanto, esses alimentos ainda não foram definidos e serão determinados também por lei complementar.

Além disso, o art. 16 da EC 132/2023 altera o imposto de transmissão causa *mortis* e doações (ITCMD), onde determina que o Estado competente pela cobrança do imposto seja o Estado onde “domiciliado o de *cujus*”, ou seja, Estado em que a pessoa mora, ao invés do Estado em que o bem está estabelecido. Outra alteração, no inciso 3 do art. 155 da EC 132/2023 fica determinado o início da cobrança do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) sobre aeronaves agrícolas, embarcações de pessoas jurídicas que preste serviços de transporte aquaviário; embarcações de pessoas físicas ou jurídicas que pratique pesca industrial, artesanal

científica ou de subsistência; e plataformas suscetíveis de se locomoverem por água por meios próprios.

Quanto a utilização dos saldos credores dos tributos que serão extintos, em questão do ICMS, a EC 132/2023 art. 134 determina que é possível a compensação do ICMS no IBS, entretanto, existirá uma limitação aplicável, que será de 240 meses. Sendo assim, o valor do saldo credor de ICMS será dividido em 240 vezes e compensado mensalmente no IBS. Quanto ao PIS, COFINS e IPI, o art. 135 determina que os saldos credores poderão ser utilizados para compensação de outros tributos federais, inclusive o CBS. E diferente do ICMS, no momento não há nenhuma determinação na legislação que estipule limitação aplicável.

Orair e Gobetti (2021) entendem que a mudança na forma de arrecadação no país e a redistribuição dos recursos entre as esferas federativas, pode gerar conflitos especialmente entre estados e municípios, que podem perder a sua autonomia na gestão de suas finanças. Em adição, entendem que a reforma tributária poderá causar uma redistribuição na forma como as receitas são distribuídas na Federação. Fazendo com que especialmente na esfera municipal, a unificação da base tributária entre bens e serviços faça com que haja uma redução substancial na desigualdade de receitas, trazendo benefícios para as cidades mais pobres.

Pugas e Jurubeba (2024) definem que a complexidade do sistema tributário nacional não será completamente eliminada com a introdução da EC 132/2023. Os autores afirmam que para diminuir a complexidade do sistema atual, a reforma tributária no Brasil deverá alcançar a redução da onerosidade da carga tributária para o empresário e a desburocratização do código tributário. Ainda, é visto que a implantação da reforma tributária pode acarretar diferentes impactos para diferentes setores da economia e regiões do país, decorrentes da desigualdade existentes no sistema tributário atual e da dimensão do território nacional (Paiva, 2024).

Gobetti, Orair e Monteiro (2023) afirmam que a introdução do novo modelo de tributação de bens e serviços está idealizada para que tenha impactos neutros no total da carga tributária, ou seja, os tributos atuais seriam substituídos pelos novos tributos e de maneira mais justa e eficiente, geraria a mesma receita para os três níveis da Federação.

#### 2.4.1 Transição da Emenda Constitucional 132/2023

Sobre os métodos de transição da Emenda Constitucional aprovada, foi definido que a transição entre os entes municipais, estaduais e federal durarão cerca de 50 anos para a distribuição da receita. É previsto que essa transição se inicie em 2029 e seja completamente efetuada em 2077. O art. 130 da EC 132/2023 determina que as alíquotas de referência do IBS e CBS serão definidas a partir da lei complementar de forma a assegurar que seja compensado a receita reduzida de cada ente federativo.

Já referente a transição aos contribuintes, determina-se que durará cerca de sete anos, contando a partir do início dos testes da CBS a partir de 2026. Deixando os anos de 2024 e 2025 para uma preparação legislativa. Segue no quadro 03, detalhamento desta transição:

Quadro 03: Método de Transição Emenda Constitucional 132/2023.

(continua)

2023	Aprovação da Emenda Constitucional da Reforma Tributária
------	--

Quadro 03: Método de Transição Emenda Constitucional 132/2023.

(conclusão)

2024 a 2025	<p>Criação das Leis Complementares que regulamentam:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IBS e CBS</li> <li>• Conselho Federativo do IBS</li> <li>• Fundo de Desenvolvimento Regional</li> <li>• O ressarcimento dos saldos credores acumulados de ICMS</li> </ul> <p>Criação da Lei Ordinária do Imposto Seletivo;</p> <p>Desenvolvimento do sistema de cobrança do CBS e IBS.</p>
2026	Ano teste da CBS à alíquota de 0,9% e do IBS à alíquota de 0,1% compensáveis com PIS/COFINS e outros tributos federais
2027	Cobrança do CBS e extinção do PIS e COFINS Redução a zero das alíquotas de IPI Instituição do Imposto Seletivo
2029	Transição do ICMS e do ISS para o IBS: aumento em 10% da alíquota do IBS e diminuição em 10% das alíquotas de ISS e ICMS
2030	Transição do ICMS e do ISS para o IBS: aumento em mais 20% da alíquota do IBS e diminuição em mais 20% das alíquotas de ISS e ICMS
2031	Transição do ICMS e do ISS para o IBS: aumento em mais 30% da alíquota do IBS e diminuição em mais 30% das alíquotas de ISS e ICMS
2032	Transição do ICMS e do ISS para o IBS: aumento em mais 40% da alíquota do IBS e diminuição em mais 40% das alíquotas de ISS e ICMS
2033	Vigência integral do novo modelo da reforma tributária brasileira e extinção total do ICMS, ISS e IPI.

Fonte: Emenda Constitucional 132/2023.

#### **2.4.2 O creditamento amplo na Emenda Constitucional 132/2023**

Entre as principais mudanças comentadas da reforma tributária, está o creditamento amplo. O art. 156-A, parágrafo § 1º, inciso VIII da EC 132/2023 determina que:

“será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”.

Sendo assim, com base na legislação, entende-se que passarão a ser passíveis de créditos todos os tributos pagos nas aquisições do adquirente, com exceção somente dos itens pontuados na lei complementar que ainda não foi criada.

Atualmente, a legislação permite que seja creditado somente os tributos das aquisições de insumos, a chamada “sistemática de crédito físico”. Com base na legislação da Emenda aprovada, o crédito passará a ser pela “metodologia do crédito financeiro”, ou seja, permitindo que o contribuinte possa se creditar do tributo aplicado em todas as etapas anteriores que constituam um custo para a fabricação ou comercialização do produto tributável. Por essa abordagem, é pressuposto que as despesas estão atreladas ao custo final do produto. Assim, se estes custos foram tributados, deverão ser passíveis de crédito pelo adquirente (Segundo, 2024).

Segundo (2024) também pressupõe que as exceções que estarão mencionadas na lei complementar, serão referentes ao uso e consumo pessoal. O autor cita o exemplo das despesas do carro próprio, do supermercado dos sócios, por exemplo. Esse tipo de despesa, atrelada a vida pessoal dos sócios ou funcionários, não deve ser passível de creditamento, entretanto, todo o tributo pago nas aquisições da empresa, incluindo uso e consumo da própria empresa, devem ser passíveis de crédito.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Michel (2015) projeto é um documento no qual são definidos o caminho, os passos e as formas de execução da pesquisa de trabalho para chegar no resultado esperado. Organizar as atividades no documento permitem definir as técnicas de trabalho em etapas, compartilhar a imagem do que pretende ser alcançado e conseqüentemente identificar as possíveis deficiências a serem superadas durante a execução das atividades previstas. Neste contexto, este capítulo é dedicado a apresentar o enquadramento metodológico da pesquisa, esclarecendo os métodos utilizados para analisar os dados desde o início da pesquisa até seu resultado.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Martins e Theophiló (2016) afirmam que a pesquisa quantitativa se dá pela organização, caracterização e interpretação dos dados numéricos coletados e para isso poderão ser utilizados métodos e técnicas da estatística para condução da análise quantitativa. Em concordância, Chizzotti (2017) entende que o enfoque quantitativo de uma pesquisa é voltado para a descrição, previsão e explicação em dados mensuráveis ou observáveis. Sendo assim, é possível afirmar que esta pesquisa tem enfoque quantitativo pois, serão utilizados dados de uma amostra de empresas de um segmento com seus respectivos valores de tributação para identificar quais os impactos tributários que as Propostas de Emenda Constitucional irão acarretar neste segmento. Entretanto, entende-se que a pesquisa também tem enfoque qualitativo, conforme Gil (2021) a pesquisa qualitativa ocorre quando se busca conhecer a essência de um fenômeno, compreender processos ou estudar casos com mais profundidade. Nesse sentido, como o estudo se baseia na análise de documentos normativos, dados secundários e descritivos legislativos, pode-se entender que a pesquisa também se enquadra como pesquisa qualitativa.

Quanto aos objetivos, essa pesquisa se classifica como descritiva. Segundo Marconi e Lakatos (2017) a pesquisa descritiva tem o intuito de descrever as características das organizações e da população. Acrescentando, Michel (2015) entende que a pesquisa descritiva tem como objetivo verificar, descrever e explicar problemas, fatos ou fenômenos com a maior precisão possível fazendo as correlações necessárias considerando a influência que o ambiente externo tem sobre eles. Ainda, Michel (2015, p. 54) ao abordar sobre a premissa da pesquisa descritiva afirma que:

[...] A pesquisa descritiva está baseada na premissa de que os problemas sociais podem ser mais bem entendidos e resolvidos, assim como as práticas relacionadas podem ser melhoradas se for feita uma descrição detalhada de suas características, propriedades, causas, consequências.

Se tratando da execução da pesquisa descritiva, ela é dividida em etapas de pesquisa. Dentre elas, estão a escolha do assunto, a coleta de informações, o registro da teoria estudada, a formulação do problema e a elaboração e execução do plano. Questões como o tempo de pesquisa devem ser considerados para alinhar a execução da coleta de dados. Referente a coleta deverão ser avaliados quando, onde e como os dados podem ser coletados e a delimitação da pesquisa para que o assunto não se torne muito abrangente (Michel, 2015).

Já referente a estratégia de pesquisa, a pesquisa documental tem como fonte a coleta de dados de documentos como arquivos públicos, arquivos particulares e fontes estatísticas (Lakatos, 2021). Sendo assim, como a pesquisa aplica-se especificamente em leis, projetos de leis e arquivos particulares da empresa-caso, como as demonstrações contábeis e livros, pode-se definir como uma pesquisa documental.

Ainda referente a estratégia de pesquisa, além de uma pesquisa documental, considera-se também um estudo de caso, pois, Chizzotti (2017) entende que o estudo de caso é utilizado quando pretende-se coletar e registrar dados de um caso particular ou de vários casos, com o intuito de avaliar uma situação detalhadamente, objetivando tomar decisões a seu respeito.

Quanto aos procedimentos técnicos da pesquisa, o presente trabalho é elaborado por meio da análise de conteúdo, pois tem como objetivo analisar por meio dos livros de entradas e saídas da empresa-caso, o impacto tributário da reforma tributária nos períodos de 2022 e 2023.

### 3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados presentes neste estudo foram coletados no Portal da Câmara dos Deputados onde estão presentes todos os projetos de lei e Propostas de Emenda à Constituição. Como optou-se por estudar a reforma tributária nacional, na qual os projetos e leis estão em tramitação no momento, foi captado neste site quais Propostas de Emendas Constitucionais e Projetos de Leis estão sendo discutidas. Atualmente houve a aprovação da Emenda Constitucional 132/2023 aprovada, também retirada no Portal da Câmara dos Deputados.

Quanto a análise de conteúdo, entende-se que é um método de pesquisa que envolve a estruturação e interpretação dos dados a partir de uma análise objetiva do conteúdo de um conjunto de dados (Bardin, 2016). O autor ainda entende que esta

análise é composta de três etapas: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados e interpretação. Pode-se definir a pré-análise, como o momento de organização do material e organização de ideias do pesquisador. Já a fase da exploração do material se dá pela análise do conteúdo, transformando os dados brutos em unidades de análise para a pesquisa. E por fim, o tratamento dos resultados e interpretação se baseia quando o pesquisador dá significado aos pontos encontrados na primeira e segunda etapa, fazendo assim, ligação entre a pesquisa e os resultados.

Pelo fato de a pesquisa se basear nas alterações da legislação, foram coletados dados no acervo acadêmico onde é disponibilizado acesso ao Portal dos Tribunais. Uma base de dados de pesquisa jurídica que reúne revistas, doutrinas, legislação, sumulas e notícias na área do Direito. Neste portal foi possível encontrar atualizações sobre as PEC's e comentários de especialistas sobre a implementação delas.

Quanto a análise de dados, foram analisados os livros de saídas e entradas da empresa-caso, também foram utilizados os demonstrativos contábeis como demonstrativo de resultado, balanço patrimonial, balancete e LALUR dos períodos de 2022 e 2023. Referente a aplicação das previsões de tributação no estudo de caso, foram utilizados os dados retirados do site do Ministério da Fazenda, onde estudos feitos pelo Tribunal de Contas da União em 2023 apontaram a média prevista da alíquota do imposto IVA-dual, de cerca de 27,50% em um cenário mais conservador. A partir desses dados informacionais, apoiados em planilhas *do Microsoft Excel*®, foi simulado e apurado o impacto tributário na empresa-caso e quanto a mesma pagaria em cada modelo de tributação.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentada a empresa-caso, seu quadro societário, atividade principal e seu modelo de tributação atual. Em seguida, será apresentado o período aplicado o estudo e após, os tributos a recolher da empresa-caso nos regimes do lucro presumido, lucro real e com base na Emenda Constitucional 132/2023. Por fim, será comparado o percentual de tributos pagos pela empresa-caso em cada modelo de tributação, fazendo a análise de qual é o mais viável no período de estudo aplicado.

##### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA-CASO

Como mencionado anteriormente, o presente estudo tem objetivo de estudar o impacto da reforma tributária em uma empresa do segmento de artigos de vestuário. Para isso, será utilizado os dados e demonstrações contábeis da empresa-caso com o respectivo CNAE 14.12-6.01 (confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas). A empresa-caso está sediada em Içara e seu regime tributário atual é o Lucro Presumido. Atualmente seu quadro societário é composto por dois sócios, o sócio administrador com posse de 99% das quotas e o outro sócio com o restante, 1%. Como não houve autorização formal para apresentar a empresa-caso, sua caracterização foi mantida em reserva.

Serão utilizados os dados da empresa-caso do ano de 2022 e 2023 com o intuito de analisar qual será o impacto da Emenda aprovada, comparando o regime tributário do lucro presumido *versus* reforma tributária, e lucro real *versus* reforma

tributária. Para chegar em tal resultado, pretende-se primeiramente analisar as receitas da empresa-caso e a margem de tributos que ela paga atualmente e qual pagará futuramente. Em seguida, pretende-se analisar todas as despesas da empresa-caso pois, atualmente é permitido o aproveitamento de crédito somente dos insumos adquiridos. Porém, seguindo a legislação definida na EC 132/2023, terão mudanças relevantes nesse quadro, será permitido o aproveitamento do crédito destacado nos documentos fiscais de todas as despesas da empresa (incluindo uso e consumo que não seja dos próprios sócios ou funcionários). Sendo assim, o objetivo desta análise é ver qual será a diferença dos débitos diminuídos dos créditos no regime do lucro presumido, lucro real e no novo regime definido pela EC 132/2023, para ver o real impacto nas empresas deste segmento.

Entende-se que a reforma tributária ainda é um assunto novo e que dependem de leis complementares para sua implementação. Por isso, pretende-se fazer uma prévia seguindo a Emenda Constitucional 132/2023.

#### 4.2 TRIBUTAÇÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO LUCRO PRESUMIDO

O faturamento da empresa-caso no ano de 2022 foi de R\$ 4.724.995,30. Nesse estudo, não será levado em consideração o valor de devoluções de vendas. Do faturamento mencionado, tiveram saídas isentas de ICMS no valor de R\$ 1.989.011,48 por conta de tratamentos tributários diferenciados no regime têxtil existentes atualmente no estado de Santa Catarina. Sendo assim, as saídas tributadas da empresa-caso foram de R\$ 2.735.983,82 e o total de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) foi de R\$ 464.462,77.

Quanto as contribuições de PIS e COFINS, conforme o inciso IV. art. 4º da Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998, as alíquotas aplicáveis para as contribuições de PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, são de sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento respectivamente, incidentes sobre a receita bruta. Sendo assim, o valor a recolher foi de R\$ 30.712,47 e R\$ 141.749,86, de PIS e COFINS, respectivamente.

Como a empresa-caso é do regime tributário do Lucro Presumido, o recolhimento de IRPJ e CSLL é trimestral. Seguindo a Lei 9.249/95 que estabelece as regras para presunção do IRPJ e CSLL, conforme o art. 15º, a presunção do IRPJ para a empresa-caso é de 8% (oito por cento) sobre a receita auferida mensalmente, deduzindo as devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. Como dito anteriormente, nesse estudo não será levado em consideração as devoluções de vendas da empresa-caso. A lei ainda estabelece em seu art. 3º a alíquota de IRPJ, que é de 15%. No art. 3º também fica definido que a alíquota do IRPJ adicional é de 10% sobre o valor excedente de R\$ 20.000,00 mensais sobre o faturamento, ou R\$ 60.000,00 trimestrais. Sendo assim, os valores a recolher de IRPJ total foi de R\$ 78.670,52.

Já referente a presunção de CSLL, o art. 20º em junção com o art. 15º da Lei 9.249/95 determina que a presunção aplicável a empresa-caso é de 12%, e a alíquota da CSLL é de 9% conforme o art. 3º da Lei 9.768 de 15 de dezembro de 1988. Conforme a legislação, o valor a recolher de CSLL da empresa-caso é de R\$ 51.029,95.

Analisando as demonstrações da empresa-caso, notou-se que não teve valor a recolher de IPI tanto no período de 2022 como no período de 2023. É importante ressaltar que o faturamento da empresa-caso é predominantemente composto por

operações internas, pelos CFOP'S 5.101 (operação interna de venda de produção do estabelecimento) e 5.124 (operação interna de industrialização efetuada para outra empresa).

Na tabela 1, segue o detalhamento dos valores a recolher referente as saídas da empresa-caso no ano de 2022 e 2023.

Tabela 1 - Tributos incidentes sobre o faturamento da empresa-caso.

	2022		2023	
<b>Faturamento Total</b>	<b>R\$ 4.724.995</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$ 7.707.617</b>	<b>100,00%</b>
Saídas Isentas	R\$ 1.989.011	42,10%	R\$ 606.180	7,86%
Saídas Tributadas	R\$ 2.735.984	57,90%	R\$ 7.101.437	92,14%
ICMS	R\$ 464.463	9,83%	R\$ 1.204.806	15,63%
IPI	R\$ 0,00	0,00%	R\$ 0,00	0,00%
PIS	R\$ 30.713	0,65%	R\$ 42.351	0,55%
COFINS	R\$ 141.750	3,00%	R\$ 195.465	2,54%
IRPJ	R\$ 78.671	1,66%	R\$ 130.152	1,69%
CSLL	R\$ 51.030	1,08%	R\$ 83.242	1,08%
<b>Total de Tributos</b>	<b>R\$ 766.626</b>	<b>16,22%</b>	<b>R\$ 1.656.016</b>	<b>21,49%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

O ICMS em 2022 foi tributado em 57,90% do total da receita pois, na legislação do ICMS de Santa Catarina atualmente existem benefícios fiscais para empresas deste segmento, gerando saídas isentas deste imposto. Quanto aos outros tributos, foram tributados sobre o faturamento total da empresa-caso.

O IRPJ total foi composto do IRPJ e IRPJ adicional pois no último trimestre do período, a empresa-caso excedeu o limite de R\$ 60.000,00 trimestral e diante disso, precisou recolher o IRPJ adicional de 10% sobre o valor excedente. Sendo assim, considerando apenas as saídas da empresa-caso, é possível afirmar que no ano de 2022 o percentual de tributos ficou cerca de 16,22% do faturamento total dela.

Quanto ao ano de 2023, a empresa-caso faturou um total de R\$ 7.707.616,96. Deste valor, as saídas isentas de ICMS, conforme os benefícios fiscais de SC, totalizaram 7,86%, valor de R\$ 606.179,54. Sendo assim, as saídas tributadas da empresa-caso no ano de 2023 foram de R\$ 7.101.437,42 e o valor a recolher de ICMS neste período foi de R\$ 1.204.805,83. Referente as contribuições de PIS e COFINS, os valores totais do período foram de R\$ 42.350,69 e R\$ 195.464,70, respectivamente. Em todos os períodos de 2023, a empresa-caso excedeu o limite de R\$ 60.000,00 trimestral referente ao IRPJ. Sendo assim, o valor a recolher de IRPJ e IRPJ adicional, ficou em R\$ 130.152,34, enquanto o valor a recolher de CSLL ficou em R\$ 83.242,26. Conforme a tabela 04, o percentual de tributos referentes ao faturamento, ficou em 21,49%.

#### **4.2.1 Aproveitamento de créditos de tributos no lucro presumido**

Como dito anteriormente, a empresa-caso é tributada pelo regime do Lucro Presumido, de modo que a apuração do PIS e COFINS é cumulativa. Ou seja, não é permitido o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pelas entradas da empresa. É permitido somente o aproveitamento de crédito dos impostos de ICMS e IPI e somente nas aquisições de insumos para a empresa. Diferente das empresas do

regime Lucro Real, onde o creditamento na aquisição de insumos abrangem também os impostos de ICMS e IPI, além disso, as contribuições de PIS e COFINS, que são apuradas no regime da não cumulatividade.

No ano de 2022, a empresa-caso não teve aproveitamento de créditos de IPI, somente de ICMS. Na tabela 02, segue o detalhamento dos débitos e créditos de ICMS.

Tabela 2 - Apuração de ICMS no período de 2022.

Período	Débitos de ICMS (R\$)	Créditos de ICMS (R\$)	Saldo Credor do Período (R\$)	Saldo Credor Acumulado (R\$)	ICMS a Recolher (R\$)
Janeiro	6.259	6.147	0	0	111
Fevereiro	3.553	2.566	0	0	987
Março	1.022	4.887	3.864	3.864	0
Abril	70	4.659	4.589	8.453	0
Maio	35	7.002	6.967	15.420	0
Junho	115	13.135	13.020	28.439	0
Julho	1.907	9.915	8.009	36.448	0
Agosto	116	64.259	64.143	100.590	0
Setembro	3.036	10.431	7.396	107.986	0
Outubro	183.900	4.091	0	107.986	71.823
Novembro	264.306	5.451	0	0	258.855
Dezembro	144	41.909	41.766	41.766	0
<b>Total</b>	<b>464.463</b>	<b>174.452</b>	<b>149.752</b>	<b>41.766</b>	<b>331.776</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Na tabela 2, é possível ver que em alguns meses a empresa-caso não recolheu valor de ICMS pois estava com o saldo do imposto credor. Sendo assim, o valor recolhido de ICMS no ano de 2022 após as deduções das aquisições de insumos adquiridas de fornecedores do regime normal, o valor a recolher de ICMS foi de R\$ 331.776,00. A seguir, na tabela 3, será detalhado o valor recolhido de cada tributo no ano de 2022.

Tabela 3 - Valores recolhidos separados por tributos no ano de 2022.

(continua)

Período	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	Total (R\$)
Janeiro	111	278	1.282	0	0	1.671
Fevereiro	987	856	3.952	0	0	5.795
Março	0	612	2.826	3.224	2.902	9.564
Abril	0	1.137	5.249	0	0	6.386
Maio	0	262	1.211	0	0	1.473
Junho	0	971	4.482	4.377	3.939	13.769
Julho	0	910	4.198	0	0	5.108
Agosto	0	1.868	8.622	0	0	10.490
Setembro	0	1.091	5.037	7.143	6.429	19.700
Outubro	71.823	7.571	34.944	0	0	114.338
Novembro	258.855	12.451	57.468	0	0	328.774
Dezembro	0	2.704	12.478	63.926	37.760	116.868

Tabela 3 - Valores recolhidos separados por tributos no ano de 2022.

(conclusão)

Período	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	Total (R\$)
2022	331.776	30.711	141.749	78.670	51.030	633.936
<b>Faturamento Anual</b>						<b>R\$ 4.724.995</b>
<b>Margem de Tributação</b>						<b>13,42%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Já referente ao período de 2023, a tabela 4 demonstra os valores de débitos e créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) neste período.

Tabela 4 - Apuração ICMS no período de 2023.

Período	Débitos de ICMS (R\$)	Créditos de ICMS (R\$)	Saldo Credor do Período (R\$)	Saldo Credor Acumulado (R\$)	ICMS a Recolher (R\$)
Janeiro	7.001	24.485	17.483	17.483	0
Fevereiro	63.441	19.389	0	0	26.568
Março	132.364	54.987	0	0	78.377
Abril	132.594	35.705	0	0	96.890
Maio	63.187	42.796	0	0	20.391
Junho	76.227	15.956	0	0	60.271
Julho	242.042	72.388	0	0	169.654
Agosto	53.891	18.601	0	0	35.290
Setembro	159.857	32.253	0	0	127.607
Outubro	136.296	14.556	0	0	121.739
Novembro	82.721	4.983	0	0	77.738
Dezembro	54.186	10.121	0	0	44.065
<b>Total</b>	<b>1.204.806</b>	<b>346.219</b>			<b>858.587</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

No período de janeiro de 2023, a empresa-caso apresentou um saldo credor de ICMS. Enquanto nos outros meses do ano, foi necessário fazer o recolhimento do imposto após fazer as devidas compensações de débitos contra os créditos nas aquisições de insumos e energia elétrica utilizada no setor operacional. Após as devidas deduções, o valor a recolher de ICMS ficou no período de 2023 foi de R\$ 858.587,01. A seguir, na tabela 5 será detalhado todos os tributos pagos pela empresa-caso mensalmente no período citado.

Tabela 05 - Valores recolhidos separados por tributos no ano de 2023.

(continua)

Período	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	Total (R\$)
Janeiro	0	953	4.402	0	0	5.355
Fevereiro	26.568	2.041	9.420	0	0	38.029
Março	78.377	4.238	19.560	21.155	14.664	137.994
Abril	96.890	4.340	20.029	0	0	121.259
Maio	20.391	2.180	10.061	0	0	32.632
Junho	60.271	2.421	11.172	26.948	17.792	118.604

Tabela 05 - Valores recolhidos separados por tributos no ano de 2023.

						(conclusão)
<b>Período</b>	<b>ICMS (R\$)</b>	<b>PIS (R\$)</b>	<b>COFINS (R\$)</b>	<b>IRPJ (R\$)</b>	<b>CSLL (R\$)</b>	<b>Total (R\$)</b>
Julho	169.654	7.728	35.669	0	0	213.051
Agosto	35.289	2.220	10.246	0	0	47.755
Setembro	127.607	5.247	24.219	48.793	29.588	235.454
Outubro	121.739	4.612	21.284	0	0	147.635
Novembro	77.738	3.733	17.229	0	0	98.700
Dezembro	44.065	2.638	12.173	33.255	21.198	113.32
<b>2023</b>	<b>858.587</b>	<b>42.531</b>	<b>195.465</b>	<b>130.152</b>	<b>83.242</b>	<b>1.309.797</b>
<b>Faturamento Anual</b>						<b>R\$ 7.707.617</b>
<b>Margem de Tributação</b>						<b>17,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Após comparar os dados da tabela 1 com as tabelas 3 e 5, foi possível analisar as mudanças nos valores dos tributos a recolher dos dois períodos. No ano de 2022, após as deduções referentes aos créditos de ICMS nas aquisições de insumos e energia elétrica do setor operacional, o valor dos tributos a recolher diminuiu em R\$ 132.689,56, fazendo com que a margem de tributos pagos sobre o faturamento deste período passe a ser 13,42% ao invés de 16,22%. Já em 2023, antes das devidas deduções do ICMS, o percentual de tributos pagos sobre o faturamento era de 21,49%. Após as deduções das aquisições geradoras de créditos, o percentual de tributos pagos sobre o faturamento passou a ser de 17,00%.

#### 4.3 TRIBUTAÇÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO LUCRO REAL

Será provisionado também a tributação caso a empresa-caso fosse optante pelo regime tributário do lucro real para conseguir estimar os impactos da reforma tributária nos dois regimes tributários.

Quanto aos tributos incidentes nas operações da empresa-caso, referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), os valores de débitos e créditos se mantêm os mesmos. Já as contribuições de PIS e COFINS, têm as suas alíquotas majoradas para 1,65% de PIS conforme art. 2º da Lei 10.637/2002 e 7,60% de COFINS conforme art. 2º da Lei 10.833/2003. Nesse regime, é permitido o aproveitamento de créditos destas contribuições nas aquisições e insumos e aquisição de energia elétrica nos setores operacionais. Os tributos IRPJ e CSLL são calculados após elaboração do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) onde são feitas adições e exclusões das bases de cálculo destes tributos, conforme as definições prescritas na Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977.

Sendo assim, o valor a recolher de ICMS após as compensações dos créditos, se mantêm R\$ 331.776,10 em 2022 e R\$ 858.587,01 em 2023. Quanto ao PIS e COFINS, para chegar ao valor a recolher destas contribuições, foram calculados mensalmente os débitos referentes as saídas tributadas da empresa-caso e descontados os créditos nas aquisições de insumos e energia elétrica do setor operacional. Segue a tabela 06 onde demonstra os valores de débitos e créditos destes períodos.

Tabela 06 - Detalhamento de débitos e créditos de PIS e COFINS em 2022 e 2023.

<b>2022</b>				
<b>Período</b>	<b>Débitos PIS (R\$)</b>	<b>Créditos PIS (R\$)</b>	<b>Débitos COFINS (R\$)</b>	<b>Créditos COFINS (R\$)</b>
Janeiro	705	735	3.248	3.386
Fevereiro	2.174	469	10.012	2.159
Março	1.555	1.034	7.160	4.762
Abril	2.887	431	13.298	1.985
Maiο	666	560	3.069	2.577
Junho	2.465	646	11.354	2.977
Julho	2.309	1.477	10.635	6.802
Agosto	4.742	8.231	21.842	37.912
Setembro	2.770	1.383	12.761	6.369
Outubro	19.219	698	88.524	3.213
Novembro	31.607	706	145.586	3.251
Dezembro	6.863	5.139	31.611	23.670
<b>Total</b>	<b>77.962</b>	<b>21.507</b>	<b>360.000</b>	<b>99.064</b>
<b>2023</b>				
<b>Período</b>	<b>Débitos PIS (R\$)</b>	<b>Créditos PIS (R\$)</b>	<b>Débitos COFINS (R\$)</b>	<b>Créditos COFINS (R\$)</b>
Janeiro	2.421	3.244	11.152	14.942
Fevereiro	5.181	2.602	23.865	11.985
Março	10.758	7.420	49.553	34.176
Abril	11.016	46.569	50.739	214.501
Maiο	5.534	5.844	25.488	26.919
Junho	6.145	2.192	28.303	10.094
Julho	19.618	8.820	90.361	40.625
Agosto	5.635	2.482	25.956	11.434
Setembro	13.320	3.943	61.354	18.160
Outubro	11.706	1.853	53.920	8.534
Novembro	9.476	690	43.647	3.178
Dezembro	6.695	1.334	30.840	6.145
<b>Total</b>	<b>107.506</b>	<b>86.993</b>	<b>495.177</b>	<b>400.694</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Em alguns períodos, o valor dos créditos nas aquisições da empresa-caso ultrapassou o valor devido de PIS e COFINS, fazendo com que em alguns meses a empresa-caso não precisasse recolher estas contribuições e ficasse com um saldo credor para o próximo período. Segue na tabela 7, os valores que a empresa-caso deveria recolher após as compensações dos débitos com os créditos dos períodos.

Tabela 7 - Valores a recolher de PIS e COFINS mensalmente em 2022 e 2023.

(continua)

<b>Período</b>	<b>2022</b>		<b>2023</b>	
	<b>PIS (R\$)</b>	<b>COFINS (R\$)</b>	<b>PIS (R\$)</b>	<b>COFINS (R\$)</b>
Janeiro	0	0	0	0
Fevereiro	1.675	7.714	1.756	8.089
Março	521	2.398	3.338	15.377
Abril	2.456	11.313	0	0

Tabela 7 - Valores a recolher de PIS e COFINS mensalmente em 2022 e 2023.

(conclusão)

Período	2022		2023	
	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)
Maio	107	492	0	0
Junho	1.819	8.378	0	0
Julho	832	3.833	0	0
Agosto	0	0	0	0
Setembro	0	0	0	0
Outubro	16.420	75.632	1.271	5.854
Novembro	30.902	142.335	8.786	40.469
Dezembro	1.724	7.941	5.361	24.695
<b>Total</b>	<b>56.455</b>	<b>260.036</b>	<b>20.513</b>	<b>94.483</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Conforme a tabela 7, pode-se observar que em 2022 nos meses de janeiro, agosto e setembro a empresa-caso não tem valor a recolher de PIS e COFINS pois, nesses meses ficou com um saldo credor das contribuições. Enquanto no ano de 2023, apenas nos meses de fevereiro, março, outubro, novembro e dezembro haveria valor a recolher de PIS e COFINS pois, nos outros meses do ano, a empresa-caso também ficou com saldo credor. Sendo assim, é possível afirmar que em 2022 a empresa-caso teria um valor de R\$ 56.455,13 e R\$ 260.035,73 a recolher de PIS e COFINS, respectivamente. Enquanto no ano de 2023, o total a recolher de PIS ficou em R\$ 20.512,80 e de COFINS R\$ 94.483,22.

Quanto ao IRPJ e CSLL dos períodos, foram elaborados os Livros de Apuração do Lucro Real, a tabela 8 demonstra o resumo anual do LALUR elaborado.

Tabela 08 - LALUR períodos de 2022 e 2023.

	2022	2023
Lucro Líquido do Período	R\$ 1.669.999,84	R\$ 1.996.593,48
Adições	R\$ 0,00	R\$ 1.500,00
Depreciações	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Brindes e Doações	R\$ 0,00	R\$ 1.500,00
Exclusões	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Lucro Líquido Ajustado	R\$ 1.669.999,84	R\$ 1.998.093,48
IRPJ	R\$ 250.499,98	R\$ 299.714,02
IRPJ Adicional	R\$ 142.999,98	R\$ 175.809,35
<b>IRPJ a Recolher</b>	<b>R\$ 393.499,96</b>	<b>R\$ 475.523,37</b>
<b>CSLL a Recolher</b>	<b>R\$ 150.299,99</b>	<b>R\$ 179.828,41</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Após os cálculos dos valores devidos de IRPJ e CSLL conforme a tabela 8. Abaixo, a tabela 9 detalha os valores dos tributos que a empresa-caso pagaria neste regime de tributação nos dois períodos mencionados.

Tabela 9 - Tributos no regime de tributação do Lucro Real.

<b>Tributo</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
ICMS	R\$ 331.776	R\$ 858.587
IPIS	R\$ 56.455	R\$ 20.513
COFINS	R\$ 260.036	R\$ 94.483
IRPJ	R\$ 393.500	R\$ 475.523
CSLL	R\$ 150.300	R\$ 179.828
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.192.067</b>	<b>R\$ 1.628.935</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Sendo assim, após provisionar ao valor dos tributos pagos sobre o faturamento nos anos de 2022 e 2023, pode-se afirmar que a empresa-caso neste modelo de tributação pagaria um percentual de 25,23% sobre o faturamento no ano de 2022, e 21,13% no ano de 2023.

#### 4.4 TRIBUTAÇÃO DA EMPRESA-CASO COM BASE NA EC 132/2023

Para calcular o valor dos tributos pagos sobre o faturamento da empresa-caso com base na Emenda aprovada, será utilizado a alíquota de 27,50% total, a soma das alíquotas de IBS e CBS, conforme estudos do Tribunal de Contas da União. Sendo assim, utilizando o faturamento de 2022 no valor total de R\$ 4.724.995,30, os valores a recolher de IBS e CBS seriam de R\$ 1.299.373,71. Já no ano de 2023, sobre o faturamento de R\$ 7.707.616,96, os valores a recolher de IBS e CBS seriam de R\$ 2.119.594,66.

Quanto aos créditos de tributos aproveitados pela empresa, conforme a Emenda aprovada, passará a ser passível de crédito todo o tributo destacado em documento fiscal nas aquisições da empresa, inclusive uso e consumo (exceto as despesas dos sócios ou funcionários). Sendo assim, será utilizado todas as aquisições da empresa-caso de fornecedores dos regimes lucro presumido e lucro real para provisionar o valor dos créditos que a empresa-caso poderá compensar os seus débitos.

No período de 2022, dentre as aquisições da empresa-caso adquiridas de empresas do regime normal, totalizou o valor de R\$ 27.769,35 como entradas de uso e consumo e um valor de R\$ 895.000,00 como ativo imobilizado. A EC 132/2023 não define limites para o aproveitamento de crédito do imobilizado como é feito atualmente, com o aproveitamento do crédito de ICMS dividido em 48 parcelas. Sendo assim, considerando o valor das aquisições com documento fiscal da empresa-caso, pode-se afirmar que o valor total das entradas no ano de 2022 foi de R\$ 2.393.727,43, considerando a alíquota de IBS e CBS média de 27,50%, pode-se definir que o valor dos créditos dos tributos no período será de R\$ 658.275,04. A tabela 10 detalha os tributos do período considerando a Emenda comentada.

Tabela 10 - Tributos conforme a Emenda Constitucional 132/2023 aplicado em 2022.  
(continua)

<b>Faturamento</b>	<b>R\$ 4.724.995</b>
Débitos IBS e CBS (27,50%)	R\$ 1.299.374
Créditos nas aquisições de insumos	R\$ 404.513
Créditos nas aquisições de uso e consumo	R\$ 7.637
Créditos nas aquisições do ativo imobilizado	R\$ 246.125

Tabela 10 - Tributos conforme a Emenda Constitucional 132/2023 aplicado em 2022.  
(conclusão)

<b>Faturamento</b>	<b>R\$ 4.724.995</b>
<b>Total a recolher de IBS e CBS</b>	<b>R\$ 641.099</b>
IRPJ (Lucro Presumido)	R\$ 78.671
CSLL (Lucro Presumido)	R\$ 51.030
<b>Tributos a recolher em 2022</b>	<b>R\$ 770.799</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Como a tabela 10 demonstra, o valor de IBS e CBS a recolher no período de 2022 totaliza 13,57% do faturamento anual da empresa-caso.

Apesar de haver especulações de que as alíquotas de IRPJ e CSLL sejam reduzidas, a EC 132/2023 não menciona alteração específica destes tributos. É previsto que essa questão comece a ser discutida na segunda parte da reforma tributária, com início no ano de 2024. Sendo assim, no momento serão utilizados os valores de IRPJ conforme o regime de tributação da empresa-caso. No caso da empresa-caso, serão utilizadas as presunções e alíquotas padrão conforme a tributação atual do lucro presumido. A presunção utilizada no IRPJ é de 8% com alíquota efetiva de 15% sobre a presunção e adicional de 10% para o valor que exceder R\$ 60.000,00 de presunção no trimestre. Quanto ao CSLL, sua presunção é de 12% com alíquota de 9% sobre a presunção. Com os valores de IRPJ e CSLL totalizando R\$ 129.700,46, os débitos da empresa-caso passam a totalizar 16,31% do faturamento total, com o valor dos recolhimentos de R\$ 770.799,14.

Se tratando do regime tributário do lucro real, será elaborado um novo LALUR utilizando os valores de CBS e IBS para apurar o lucro líquido ajustado do período. Sendo assim, considerando que no ano de 2022, com base na Emenda Constitucional 132/2023, a empresa-caso incorreria em um valor adicional de R\$ 7.168,00 de tributos. Isso comparando o imposto IVA-dual com os tributos de ICMS, PIS e COFINS pagos no regime do lucro real, o lucro líquido ajustado ficaria em R\$ 1.662.831,84 e os valores de IRPJ e CSLL a recolher, seriam de R\$ 391.707,96 e R\$ 149.654,87, respectivamente. Chegando ao valor total de tributos a recolher neste regime de R\$ 1.182.461,83, um percentual de 25,03% de tributos a recolher sobre o faturamento.

Já no período de 2023, os valores passíveis de crédito nas aquisições de uso e consumo totalizam o valor de R\$ 20.658,76, as aquisições de ativo imobilizado foram de R\$ 1.589,50 e as aquisições de insumos chegaram a R\$ 5.618.508,64. Utilizando a alíquota média de IBS e CBS de 27,50%, o crédito referente a estas aquisições fica em R\$ 1.551.208,26. Segue a tabela 11 detalhando os débitos e créditos destes impostos.

Tabela 11 - Tributos conforme a Emenda Constitucional 132/2023 aplicado em 2023.  
(continua)

<b>Faturamento</b>	<b>R\$ 7.707.617</b>
Débitos IBS e CBS (27,50%)	R\$ 2.119.595
Créditos nas aquisições de insumos	R\$ 1.545.090
Créditos nas aquisições de uso e consumo	R\$ 4.801

Tabela 11 - Tributos conforme a Emenda Constitucional 132/2023 aplicado em 2023. (conclusão)

Créditos nas aquisições do ativo imobilizado	R\$ 437
<b>Total a recolher de IBS e CBS</b>	<b>R\$ 569.267</b>
IRPJ (Lucro Presumido)	R\$ 130.452
CSLL	R\$ 83.242
<b>Tributos a recolher em 2023</b>	<b>R\$ 782.661</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Quanto aos valores de IRPJ e CSLL, será considerada as mesmas presunções utilizadas na tributação do lucro presumido. Assim, os valores dos dois tributos no ano de 2023 totalizaram R\$ 213.394,60. Sendo assim, é possível afirmar que o percentual total de tributos que a empresa-caso pagaria em 2023 é de 10,15% sobre o faturamento. E o percentual de IBS e CBS seria de 7,38%.

Caso a empresa-caso fosse optante do regime tributário do lucro real, o lucro líquido ajustado no ano de 2023 após elaboração do LALUR, seria de R\$ 2.402.409,48. Com base nisso, a empresa-caso recolheria R\$ 576.602,37 de IRPJ e R\$ 216.216,85 de CSLL. Totalizando o valor de tributos a recolher de R\$ 1.362.086,22, chegando a um percentual de 17,67% de tributos a recolher sobre o faturamento.

#### 4.5 COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS

Após descrever sobre os valores dos tributos pagos nos dois períodos da empresa-caso no regime tributário do lucro presumido, lucro e real e de acordo com a Emenda Constitucional 132/2023, pode-se examinar com maior precisão a diferença na tributação nos três casos.

A tabela 12, será composta dos valores a recolher de todos os tributos incidentes sobre o faturamento. Entretanto, deve-se lembrar que no momento não há diferenciação na tributação do IRPJ e CSLL, se calculado pela EC 132/2023. Sendo assim, será considerado os valores de CBS e IBS conforme a Emenda 132/2023, mas os valores de IRPJ e CSLL serão calculados conforme as leis do lucro real em um caso, e do lucro presumido em outro caso.

A empresa-caso não tem operações que incidem ISS e nos dois períodos estudados também não teve operações com incidência de IPI. Sendo assim, os valores pagos nos períodos foram de ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Tabela 12 - Comparativo tributação atual *versus* reforma tributária.

<b>Regime de Tributação</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Lucro Presumido (R\$)	633.936	1.309.797
Lucro Presumido (%)	13,42	17,00
Reforma Tributária (IRPJ e CSLL Presumido) (R\$)	770.799	782.661
Reforma Tributária (IRPJ e CSLL Presumido) (%)	16,31	10,15
Lucro Real (R\$)	1.192.067	1.628.935
Lucro Real (%)	25,23	21,13
Reforma Tributária (IRPJ e CSLL Lucro Real) (R\$)	1.182.462	1.362.086
Reforma Tributária (IRPJ e CSLL Lucro Real) (%)	25,03	17,67

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Em resumo, levando em consideração o comparativo apontado na tabela 12 pode-se afirmar que utilizando os valores dos períodos de 2022 e 2023, no ano de 2022 a empresa-caso pagaria menos tributos se continuasse optante pelo lucro presumido pois, a diferença na tributação ficaria acima de R\$ 130.000,00 de diferença nos tributos a recolher na tributação pelo lucro presumido *versus* reforma tributária, um percentual de 2,89% de diferença. Após a análise, é possível confirmar que a opção pelo lucro real não é viável examinando os valores a recolher do período de 2022, pois a empresa-caso pagaria um percentual de 11,81% a mais optando por este regime ao invés do lucro presumido.

Já no ano de 2023, pode-se observar que como optante do lucro presumido, a empresa-caso chegou a uma tributação de 17,00% sobre o faturamento. Caso ela fosse optante pelo lucro real, chegaria a uma tributação de 21,13% sobre o faturamento pois apesar de os valores de PIS e COFINS pagos no período serem relativamente mais baixos do que no lucro presumido pela questão dos créditos das entradas, os valores a recolher de IRPJ E CSLL nesse regime são consideravelmente mais altos, fazendo com que o percentual de tributos no lucro real ainda ficasse maior.

Já levando em consideração a EC 132/2023, ainda em 2023, a margem de tributos sobre o faturamento cairia consideravelmente quando comparado com a tributação no lucro presumido, uma baixa de 6,85%. Isso se dá pelo fato de que a empresa-caso teve uma grande quantidade de entradas, principalmente entradas de insumos no período. Considerando a alíquota média prevista de IBS e CBS de 27,50%, a empresa-caso iria possuir um valor considerável de créditos, abatendo em seus débitos e conseqüentemente, pagando menos tributos. É importante levantar esse ponto pois uma empresa que tem poucas entradas de documentos fiscais com destaque do imposto, terá apenas uma alíquota maior sobre o seu faturamento, sem possibilidade de crédito para abater dos tributos.

Os resultados apresentados principalmente no período de 2023, corroboram com a afirmação de Pugas e Jurubeba (2024) na qual dizem que a reforma tributária, se bem-sucedida, poderá reduzir a quantidade de impostos aplicados nas fases de produção, resultando em melhores preços e beneficiando também o consumidor. Entretanto, os autores afirmam que mesmo com os potenciais benefícios, a implementação de grandes mudanças como a reforma tributária poderá trazer desafios e impactos a curto prazo. Pois, os setores econômicos poderão ter dificuldades na adaptação das alterações, resultando em uma instabilidade temporária nos preços ou ofertas de certos produtos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho foi baseado na seguinte questão norteadora: Quais os impactos tributários da reforma tributária nas empresas do segmento de artigos do vestuário? O objetivo geral, analisar os impactos tributários da Emenda Constitucional nº 132/2023 em uma empresa-caso do segmento de artigos do vestuário foi alcançado. Para alcançar o objetivo geral, foram utilizados os objetivos específicos. Após caracterizar a empresa-caso, foi elaborado o comparativo tributário entre os regimes normais (lucro real e lucro presumido) *versus* Emenda Constitucional 132/2023. Como resposta deste comparativo, entende-se que apesar de a alíquota do CBS e IBS assustar, sendo estimada entre 27,50%, a empresa-caso não sentiria um impacto

negativo com essa tributação pois, nos períodos estudados apresentou entradas passíveis de crédito que compensariam essa majoração na alíquota.

Como conclusões do estudo, após exame das informações adquiridas com base nos dois períodos considerados, foi possível afirmar que no primeiro período a empresa pagaria mais tributos conforme a Emenda Constitucional 132/2023, uma diferença de mais de R\$ 130.000,00 se comparada com os tributos pagos pelo lucro presumido.

Já no segundo período estudado, vê-se maior impacto, com uma diferença na tributação de 6,85% entre o lucro presumido e a EC 132/2023. Nessa situação, a Emenda seria muito mais proveitosa para a empresa-caso pois nesse período ela adquiriu uma quantidade considerável de insumos, fazendo com que o crédito de CBS e IBS abatesse de seus débitos e conseqüentemente, o valor a recolher, fique menor que o valor de tributos a recolher no lucro presumido. Como ressaltado, é importante levar em consideração que o ponto que levou a empresa-caso a pagar menos tributos no comparativo pela Emenda, é o fato de a empresa-caso possuir várias entradas passíveis de créditos de CBS e IBS. Nos demais casos, em empresas que possuem poucas entradas, a majoração da alíquota conforme a previsão para 27,50% iria impactar muito mais.

Dentre as limitações da pesquisa, pode-se afirmar que pelo fato de ser um tema novo e que ainda depende da criação de leis complementares para a completa definição de implantação da reforma. Lida-se, ainda, com dificuldades em prever por completo os possíveis impactos da reforma para as empresas. Sendo assim, recomendo que após a divulgação das leis complementares e ordinárias com as devidas alíquotas dos tributos, seja feita uma nova prévia com empresas-caso para que seja possível prever com ainda mais precisão o impacto da EC 132/2023. Sugere-se para estudos futuros, constituir mecanismo contábeis-tributários que possam simular reflexos de acordo com o segmento de atuação da empresa, na cronologia das mudanças e ajustamentos da nova regulação. Isso evitaria sobremodo surpresas e seria objeto de planejamento tributário as organizações.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**: retórica. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.

BECKER, Alfredo A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, 1988. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 23 mai. 2024.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei 5.172/66 e suas alterações). Brasília, DF: Presidente da República, 1966. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 23 mai. 2024.

BRASIL. **Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF. Presidente da República, 1977. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 10 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988**. Brasília, DF. Presidente da República, 1988. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 03 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, DF. Presidente da República, 1995. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm). Acesso em: 03 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Brasília, DF. Presidente da República, 1998. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm). Acesso em 04 mar. 2024.

BRASIL. **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, DF. Presidente da República, 2002. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm). Acesso em 01 abr. 2024.

BRASIL. **Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003**. Brasília, DF. Presidente da República, 2003. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm). Acesso em: 01 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Grupo de Trabalho do TCU sobre a Reforma Tributária**. Brasília: TCU. República Federativa do Brasil, 2023.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. 2019. Disponível em:  
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 3 mai. 2024.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 12. ed. São Paulo: Cortez, 2017.

CREPALDI, Sílvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade fiscal e tributária - 2ED**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983/>. Acesso em: 03 mai. 2024.

DURÃES, Cintya M. N.; ROSSIGNOLI, Marisa; FERRER, Walkiria M. H. **As reformas da legislação tributária brasileira e seus reflexos na economia nacional: Análise crítica do período entre 1966-1988**. Revista jurídica Cesumar, mestrado, Paraná, v. 20, n. 1, p. 119-135, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/8338/6317>. Acesso em: 25 abr. 2024.

GIL, Antônio C. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770496/>. Acesso em: 08 jun. 2024.

GOBETTI, Sergio; ORAIR, Rodrigo O.; MONTEIRO, Priscila K. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária**. Carta de Conjuntura: Nota 17, 2º trimestre de 2023. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. [S.I.]. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531\\_nota\\_17.pdf](https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf). Acesso em: 09. jun. 2024.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 anos da Constituição Federal de 1988**. Paraná: IBPT, 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191025-11.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2024.

ICHIRAHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 18º ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. de. **Metodologia do trabalho científico: projetos de pesquisa / pesquisa bibliográfica / teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas, 3ª edição**. São Paulo. Grupo GEN, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009088/>. Acesso em: 29 mar. 2024.

MICHEL, Maria H. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais, 3ª edição**. São Paulo. Grupo GEN, 2015. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-970-0359-8/>. Acesso em: 29 mar. 2024.

ORAIR, Rodrigo O.; GOBETTI, Sergio. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Caderno de Finanças Públicas, v. 21, n. 1, 2021.

PAIVA, Roger B. Resenha do artigo intitulado “Reforma Tributária: uma análise comparativa entre as principais propostas”. **Revista Processus Multidisciplinar**. [S.l], v. 5, n. 9, 2024. Disponível em: <file:///C:/Users/mayar/AppData/Local/Microsoft/Windows/INetCache/Content.Outlook/PC6RNB3O/71.+Resenha.pdf>. Acesso em: 09. jun. 2024.

PADOVEZE, Clóvis L.; BERTASSI, André L.; CILLO, André R.; et al. **Contabilidade e gestão tributária: Teoria, prática e ensino**. Cengage Learning Brasil, 2017. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522125982/>. Acesso em: 29 abr. 2024.

PÊGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Atlas: Grupo GEN, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772087/>. Acesso em: 25 abr. 2024.

PUGAS, Luiza A; JURUBEBA, Fernanda M. F. O. Impactos da Reforma Tributária no Cenário Fiscal Brasileiro. **Revista Ibero – Americana de Humanidades, Ciência e Educação**. [S.l]. v. 10, n. 5, 2024. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/13950>. Acesso em: 09. jun. 2024.

SEGUNDO, Hugo de B. M. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: emenda const. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Atlas: Grupo GEN, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://grupogen.vitalsource.com/reader/books/9786559776252/epubcfi/6/2%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml01%5D!/4/2/4%4050:85>. Acesso em: 17 mar. 2024.

SILVEIRA, Artur B. **Reforma Tributária: Os principais pontos da PEC 45/2019 e a análise da constitucionalidade do IBS (Imposto Único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo**. Revista do Direito Tributário Contemporâneo, vol. 21, 2019. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad82d9a0000018b0f6236f66b52e041&epos=1&spos=1&page=0&td=5&savedSearch=&searchFrom=&context=41&crumb-action=append&crumb-label=Documento#DTR.2019.42291-n1>. Acesso em: 08 fev. 2024.

SOUSA, Angélica S; OLIVEIRA, Guilherme S; ALVES, Laís H. **A pesquisa bibliográfica: princípios e fundamentos**. Cadernos da Fucamp, v. 20, 2021.