

NOTA TÉCNICA

A RAZOABILIDADE ECONÔMICA DA INCLUSÃO DA LOCAÇÃO DE DISPOSITIVOS MÉDICOS ENTRE OS BENEFICIADOS COM A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE IBS/CBS

1. Introdução

A Associação Brasileira das Locadoras de Equipamentos Médicos (“ABLEM”, “Associação” ou “Contratante”) representa o segmento de empresas especializadas na locação de equipamentos médicos, ligados a área da saúde¹.

A ABLEM tem manifestado grande preocupação com a regulamentação da Reforma Tributária no Congresso. A princípio, a Contratante entende que o art. 9º da Emenda 132/2023 beneficiaria todas as operações com dispositivos médicos ao determinar a redução em 60% da alíquota e possibilitar que tal redução alcance 100%, sem distinguir operações de locação, venda ou prestação de serviços.

Porém, o texto do PLP 68/2024 apresentado pelo governo e o substitutivo aprovado na Câmara de Deputados e encaminhado ao Senado Federal permite a redução da alíquota do IBS/CBS apenas para a venda de dispositivos médicos e não para a locação desses equipamentos. Efetivamente, o Art. 139 desse substitutivo² determina que:

“Art. 139. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a venda dos dispositivos médicos relacionados:

I - no Anexo XIII³, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH; e

(...)”

Além disso, não há no PLP 68 nenhuma referência à redução da alíquota para a locação desses equipamentos e dispositivos. Também não há referência à manutenção desses equipamentos, atividade essa que também é incluída entre os serviços prestados pelas locadoras.

¹ De acordo com a ABLEM, equipamentos de diagnóstico por imagem, equipamentos de manutenção a vida, equipamentos de análise laboratorial, diagnóstico *in vitro* entre outros. Disponível em: <[Início - ABLEM](#)>. Acesso em 20/08/2024.

² Disponível em: <[COMISSÃO \(camara.leg.br\)](#)>. Acesso em 20/08/2024.

³ O Anexo XIII discrimina 17 categorias de equipamentos, com dispositivos de diagnóstico por imagem e diversos outros dispositivos, artigos e aparelhos.

A aquisição desses equipamentos e dispositivos médicos pode requerer a necessidade de grandes investimentos. Para grandes hospitais e centros de saúde em grandes cidades, isso pode ser viável. Porém, para pequenos municípios e hospitais privados menores, esse custo pode ser proibitivo. Para o Sistema Único de Saúde (SUS), a possibilidade de locação com redução de tributos poderia até mesmo acelerar a renovação e o aumento do número de equipamentos médicos. No entendimento da ABLEM, a locação é uma solução mais flexível, que exige menor necessidade de capital aos hospitais e laboratórios e pode possibilitar ao SUS responder mais rapidamente às demandas emergentes de saúde.

Ademais, de acordo com a Associação, atualmente, a locação de dispositivos médicos não está sujeita ao ISS⁴ ou ao ICMS⁵, enquanto a venda é sujeita ao ICMS.

Nesse contexto, diante da necessidade de apresentar suas reivindicações perante o Senado e aos órgãos técnicos do Ministério da Fazenda, a Contratante solicitou a realização de uma análise sobre a razoabilidade econômica da inclusão da locação de dispositivos médicos entre os beneficiados com a redução da alíquota de IBS/CBS, bem como uma estimativa de qual seria o impacto na alíquota geral da inclusão da locação de dispositivos médicos entre os beneficiados com a redução da alíquota de IBS/CBS.

Para atender a esse objetivo, esta Nota Técnica foi estruturada em quatro seções. A primeira é constituída por esta Introdução. A Seção 2 descreve brevemente o setor e a tributação atual sobre a venda e locação de dispositivos médicos. A Seção 3 apresenta um breve panorama sobre a Reforma Tributária. A Seção 4 traz uma reflexão sobre a necessidade do tratamento isonômico e a estimativa do impacto na alíquota geral da inclusão da locação de dispositivos médicos entre os beneficiados com a redução da alíquota de IBS/CBS. Por fim, a Seção 5 faz uma breve síntese das conclusões obtidas.

⁴ Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

⁵ Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

2. A atual tributação sobre venda e locação de dispositivos médicos

2.1 Breve descritivo do setor

Um dispositivo médico é definido como qualquer instrumento, aparelho, equipamento, implante ou software projetado para uso em seres humanos com finalidades médicas específicas, como diagnóstico, tratamento ou monitoramento de doenças, lesões ou deficiências⁶. Esses dispositivos não alcançam seus efeitos principais por meios farmacológicos, imunológicos ou metabólicos, mas podem ser auxiliados por esses meios.

Entre as categorias de dispositivos médicos, existem aqueles que dependem de uma fonte de energia externa para funcionar, conhecidos como dispositivos médicos ativos. Esses podem ser utilizados para diagnóstico e monitoramento, fornecendo informações sobre estados de saúde e doenças, ou para tratamento, como no caso dos dispositivos médicos terapêuticos ativos, que ajudam a manter ou restaurar funções biológicas.

Há também dispositivos médicos de uso único, que são destinados a um único uso durante um procedimento específico, e dispositivos médicos implantáveis, que são introduzidos no corpo humano para permanecer por um período prolongado, geralmente mais de 30 dias. Além disso, dispositivos médicos invasivos são aqueles que penetram parcial ou totalmente no corpo humano, enquanto dispositivos para diagnóstico “*in vitro*” são utilizados na análise de amostras derivadas do corpo humano para fins diagnósticos.

O setor produtivo de dispositivos médicos no Brasil é modesto em comparação com os principais países produtores desse segmento no cenário global. O mercado nacional é amplamente dominado por grandes corporações multinacionais⁷.

Estima-se que a produção no setor de dispositivos médicos atingiu R\$ 24 bilhões, com o segmento de instrumentos e materiais para uso médico e odontológico, além de artigos ópticos, respondendo por R\$ 21,7 bilhões, enquanto o segmento de aparelhos eletromédicos, eletroterapêuticos e equipamentos de irradiação contribuiu com R\$ 2,3 bilhões. O consumo aparente

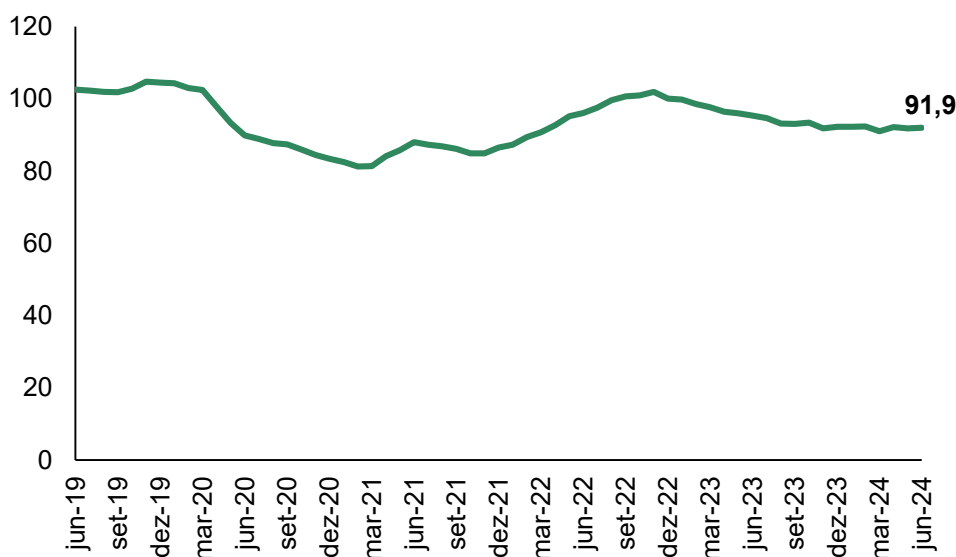
⁶ Disponível em: <<https://www.gov.br/anvisa/pt-br/acessoainformacao/perguntasfrequentes/produtos/parasaude/conceitos-e-definicoes>>. Acesso em 20/08/2024.

⁷ Enquanto aproximadamente 90% das empresas são de médio e pequeno porte, com receitas inferiores a R\$ 50 milhões (geralmente de origem nacional), apenas 10% das empresas são de grande porte, exercendo significativo poder de mercado nos setores em que atuam, sendo estas majoritariamente multinacionais. Relatório de Análise de Impacto Regulatório sobre Monitoramento Econômico de Produtos para Saúde no Brasil. *Gerência de Estudos Econômicos e Inteligência Regulatória – GECOR/GGREG*. Junho de 2020.

no Brasil foi de aproximadamente R\$ 59,6 bilhões, sendo que a indústria nacional de dispositivos médicos supriu pouco mais de 40% da demanda interna⁸.

Os dados da Pesquisa Industrial Mensal (PIM) relativos à fabricação de instrumentos e materiais para uso médico e odontológico, bem como de artigos ópticos, permitem analisar a evolução recente da produção industrial desse segmento. Em 2020, observou-se uma queda significativa, atribuída à eclosão da pandemia de Covid-19 e às políticas de isolamento social implementadas naquele período. Embora tenha havido uma recuperação a partir de 2021, a produção voltou a cair em 2023, estabilizando-se em um patamar mais baixo até junho de 2024.

Figura 1. Fabricação de instrumentos e materiais para uso médico e odontológico e de artigos ópticos (número índice 2022=100) – Média móvel 12 meses



Fonte: IBGE. Elaboração: *Tendências*.

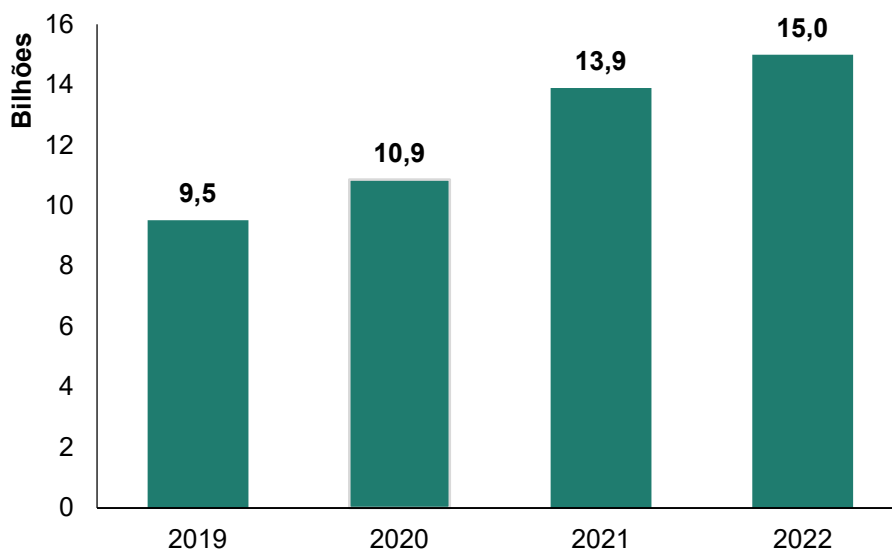
2.1.1 Venda de dispositivos médicos

Os dispositivos médicos são indispensáveis na área de saúde, sendo essenciais para a prevenção, diagnóstico, tratamento e monitoramento de doenças e condições médicas. Dessa forma, hospitais, clínicas, consultórios médicos e laboratórios de diagnóstico adquirem esses dispositivos para assegurar o pleno funcionamento de seus serviços. Ao adquirir esses dispositivos, os estabelecimentos de saúde garantem a posse e a disponibilidade constante dos equipamentos, podendo utilizá-los sempre que necessário. No entanto, a aquisição também implica responsabilidades adicionais, como os custos de manutenção, reparos e eventual substituição dos dispositivos, caso se tornem obsoletos.

⁸ Relatório setorial – Dados consolidados de 2023 e perspectivas para 2024.

A partir de dados consolidados da Receita Federal, é possível analisar as principais características do mercado de vendas de dispositivos médicos, com base nas informações de empresas classificadas na CNAE 4664-8/00 - "Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontológico-hospitalar; partes e peças". Em 2022, havia 1.889 empresas⁹ atuando nesse setor, empregando um total de 14.453 pessoas¹⁰, e gerando um faturamento¹¹ de aproximadamente R\$ 15 bilhões. A figura abaixo ilustra a evolução da receita bruta em termos nominais, evidenciando um crescimento contínuo do setor desde 2019, com um aumento de aproximadamente 7,9% entre 2021 e 2022.

Figura 2. Receita Bruta – Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontológico hospitalar; partes e peças (em R\$ bilhões)



Fonte: Receita Federal. Elaboração: Tendências.

2.1.2 Locação de dispositivos médicos

O mercado de locação de dispositivos médicos é pequeno relativamente ao de venda. Com base nas informações de empresas classificadas na CNAE 7739-0/02 - "Aluguel de equipamentos científicos, médicos e hospitalares, sem operador", estima-se que, em 2022, existiam 1.993 empresas empregando 4.676 pessoas com uma receita bruta total de aproximadamente R\$ 1,1 bilhão. Nota-se, portanto, que o tamanho médio das empresas desse setor, em termos de faturamento e empregados, é inferior àquelas que atuam no mercado de venda de dispositivos médicos.

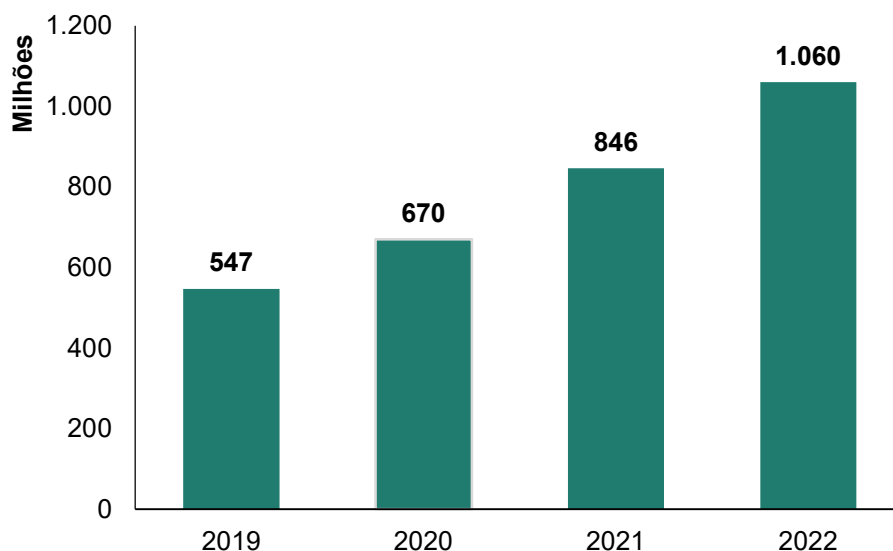
⁹ Quantidade de CNPJ.

¹⁰ Quantidade empregados eSocial.

¹¹ Receita bruta.

A figura abaixo apresenta a evolução da receita bruta das empresas desse segmento. Observa-se que o segmento apresentou um crescimento significativo nos últimos anos, com o faturamento praticamente dobrando entre 2019 e 2022 e um aumento de aproximadamente 25% entre 2021 e 2022.

Figura 3. Receita Bruta – Aluguel de equipamentos científicos, médicos e hospitalares, sem operador (em R\$ milhões)



Fonte: Receita Federal. Elaboração: *Tendências*.

Novamente, a locação de dispositivos médicos se apresenta como uma alternativa viável e estratégica para os usuários, oferecendo diversas vantagens. Ao optar pela locação, as instituições de saúde eliminam a necessidade de realizar um alto investimento inicial, o que pode ser um fator determinante para muitos estabelecimentos, particularmente os de menor porte. Além disso, essa modalidade de aquisição reduz riscos associados à obsolescência tecnológica, uma vez que permite a constante atualização dos equipamentos, garantindo que estejam sempre alinhados com as mais recentes inovações disponíveis no mercado.

Em um cenário onde a inovação tecnológica na saúde avança rapidamente, a locação pode funcionar como uma estratégia para manter a competitividade das operações. Instituições que dependem de equipamentos de alta tecnologia para a realização de procedimentos complexos, por exemplo, podem se beneficiar da locação, já que essa modalidade facilita o acesso contínuo a tecnologias de ponta sem a necessidade de constantes e elevados investimentos em novos dispositivos.

Além disso, a locação de dispositivos médicos é particularmente vantajosa em situações em que o uso dos equipamentos é esporádico ou sazonal. Nesse contexto, em vez de adquirir equipamentos que podem ficar ociosos durante longos períodos, as instituições podem optar por tentar alugar os dispositivos

conforme a demanda, aumentando a eficiência das operações. Esse modelo também pode oferecer flexibilidade para adaptar rapidamente a infraestrutura tecnológica às necessidades emergenciais, sem os compromissos financeiros de uma compra definitiva.

Para os pequenos e médios estabelecimentos de saúde, que tendem a ter uma maior restrição orçamentária, a locação pode ser a única forma viável de acesso a tecnologias avançadas. Sem a necessidade de grandes desembolsos iniciais, essas instituições podem oferecer os mesmos serviços de concorrentes maiores. Essa democratização do acesso a tecnologias de ponta pode ter um impacto positivo na saúde pública, ampliando o acesso a tratamentos modernos em regiões onde antes não seria possível.

Considerando que a inflação médica no Brasil é uma das mais altas do mundo¹², e que o preço dos dispositivos médicos já é monitorado pela Anvisa¹³, a locação pode desempenhar um papel crucial na ampliação da disponibilidade de dispositivos médicos em áreas onde eles são menos acessíveis.

2.2 A Tributação do setor

2.2.1 Venda de dispositivos médicos

Sobre a venda de dispositivos e equipamentos médicos é possível considerar a incidência direta de quatro tributos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), a Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”).

O IPI é regulado pelo Decreto nº 7.212/2010, que determina que o imposto incide sobre os produtos industrializados com as especificações constantes na Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”). A TIPI contém uma relação de produtos relacionados por NCM¹⁴, onde cada produto possui uma alíquota correspondente.

Os dispositivos e equipamentos médicos estão identificados nos NCM do capítulo 90, intitulado “*Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios*”. Há uma grande variedade de alíquotas, sendo que sua alíquota é maior ou menor conforme o critério de

¹² De acordo com a matéria, a inflação nos custos médicos e hospitalares em junho de 2023 foi de 15,1% no acumulado de 12 meses. Disponível em: <<https://exame.com/negocios/ma-na-saude-clean-medical-compra-agile-med-e-mira-mercado-de-r-7-bilhoes-com-locacao-a-hospitais/>>. Acesso em: 20/08/2024.

¹³ Disponível em: <[Anvisa passará a monitorar preços de dispositivos médicos — Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa \(www.gov.br\)](https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/comunicacao/comunicacao-14782)>. Acesso em: 20/08/2024.

¹⁴ Nomenclatura Comum do Mercosul. Consiste em um código número que identifica mercadorias e é utilizado para a identificação de produtos no comércio internacional.

essencialidade determinado pelo legislador do IPI. Ressalta-se que no capítulo 90, dentre os dispositivos médicos, há diversos produtos que possuem alíquotas zeradas.

Em relação ao ICMS, a definição da alíquota aplicável está sujeita ao regramento da legislação estadual¹⁵. Ordinariamente, os produtos se sujeitam à incidência da alíquota modal¹⁶, embora seja possível que o regulamento estadual preveja que os produtos se sujeitem a uma alíquota menor, assim como é possível que haja outros tratamentos diferenciados que impliquem em alíquotas efetivas menores, tais como sujeição ao regime de créditos presumidos ou mesmo casos de isenção em determinados casos.

A título exemplificativo e relacionado à venda de equipamentos médicos, cita-se o art. 14 do Anexo I do Regulamento do ICMS (RICMS) do Estado de São Paulo, que estabelece condições de isenção total ou parcial para operações com equipamentos médicos que são utilizados em cirurgias.

Por fim, com relação às contribuições sociais PIS e COFINS, estas geralmente, se sujeitam a incidência da alíquota conjunta de 3,65% para aquelas empresas que se sujeitam ao regime cumulativo e 7,6% para aquelas empresas que se sujeitam ao regime não cumulativo.

Utilizando dados da Receita Federal obtidos nos “*Estudos Setoriais de Pessoas Jurídicas*”¹⁷ é possível estimar a carga tributária dos tributos federais, tendo como base a relação da receita bruta declarada pela atividade¹⁸ e a arrecadação efetiva dos tributos. Com relação ao ICMS, é possível obter uma estimativa de carga efetiva para através de dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que fornece a arrecadação desagregada por subclasse CNAE¹⁹ e, controlado a receita bruta para os Estudos Setoriais de Pessoas Jurídicas para o Estado de São Paulo, é possível estimar a carga para a atividade. A Tabela 1 contém a carga dos quatro tributos apresentada de forma desagregada e conjunta para o período compreendido entre 2019 e 2022.

¹⁵ Embora o regramento geral do ICMS se dê pela Lei Complementar nº 87/96, a determinação das alíquotas é determinada a nível estadual. Atualmente, elas se encontram em patamar entre 17% e 21% para as operações internas.

¹⁶ Alíquota padrão do ICMS em um determinado Estado.

¹⁷ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas>>. Acesso em 20/08/2024.

¹⁸ Dados obtidos para a subclasse CNAE nº 4664-8/00 (“Comércio atacadista de máquinas e aparelhos de uso odonto-médico-hospitalar”).

¹⁹ Disponível em: <[Relatórios da Receita Tributária \(fazenda.sp.gov.br\)](https://relatorios.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em 20/08/2024.

Tabela 1. Carga tributária de contribuições para venda de equipamentos médicos

Ano Calendário	Carga de COFINS	Carga de PIS	Carga de IPI	Carga de ICMS (SP)	Carga Conjunta
2019	3,74%	0,83%	1,91%	5,21%	11,69%
2020	3,56%	0,77%	1,76%	5,70%	11,78%
2021	3,78%	0,85%	2,01%	7,14%	13,78%
2022*	3,62%	0,79%	1,45%	6,79%	12,65%

Fonte: Receita Federal (Estudos Setoriais de Pessoas Jurídicas).
Elaboração: *Tendências*. *Observação: dados de 2022 referente somente a janeiro de 2022 dada à indisponibilidade dos dados.

Em média, observa-se que carga tributária direta média da atividade é de cerca de 12,47%. Esta carga, porém, não considera a incidência do resíduo tributário (ou *hidden tax*), que essencialmente consiste nos tributos que foram incorporados nos preços de serviços tomados pelas empresas do setor e pelos insumos utilizados e, por conta da cumulatividade, passaram a compor custos.

Metodologia desenvolvida pela *Tendências* (mais bem detalhada no Anexo desta Nota Técnica) computou que para o setor de comércio de máquinas e equipamentos os resíduos tributários são de cerca de **9,78% da receita bruta**. Desta forma, é estima-se que atualmente a carga total (carga direta e resíduos tributários) da atividade é de cerca de **22,25%**.

2.2.2 Locação de dispositivos médicos

A locação de bens móveis (como é o caso da locação de equipamentos médicos) é uma operação que não é considerada industrialização (portanto, não se sujeitando ao pagamento de IPI) ou mesmo circulação de mercadoria (não se sujeitando ao pagamento de ICMS). Quando a locação não inclui o manuseio do equipamento pelo locador, a locação de bens móveis não se sujeita ao pagamento de ISS (conforme o entendimento posto na Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal – STF²⁰).

Desta forma, sobre a operação de locação de dispositivos médicos somente há a incidência de PIS e de COFINS pelas alíquotas conjuntas de 3,65% ou 7,6%, a depender do regime de cumulatividade das contribuições.

Realizando o cálculo da carga tributária com dados da Receita para atividade²¹, chegou-se aos seguintes resultados:

²⁰ Súmula Vinculante nº 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

²¹ Dados obtidos para a subclasse CNAE nº 7339-0/02 ("Aluguel equip. científ., médicos, hospitalares, sem operador").

Tabela 2. Carga tributária de contribuições para locação de equipamentos médicos

Ano Calendário	Carga de COFINS	Carga de PIS	Carga Conjunta
2019	2,46%	0,52%	2,98%
2020	2,19%	0,48%	2,67%
2021	2,48%	0,56%	3,05%
2022	2,48%	0,55%	3,03%

Fonte: Receita Federal (Estudos Setoriais de Pessoas Jurídicas).
Elaboração: *Tendências*.

Assim, a carga tributária direta média do setor observada é de cerca de 2,93%. Considerando os resíduos tributários do setor de locação de equipamentos – 5,41% –, **tem que a carga tributária da atividade é de cerca de 8,34%**.

3. A Reforma Tributária

3.1 Breve panorama da Reforma Tributária

A complexidade do sistema tributário brasileiro é notória e responsável por diversas distorções econômicas e ineficiências alocativas. Em resposta aos efeitos deletérios dessa complexidade e após ampla discussão em âmbito institucional e social, foi aprovada a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023²², fruto da conversão da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019²³, que é conhecida como “*Reforma Tributária*” de 2023. Atualmente, sua regulamentação está em votação no Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024 (referente à instituição dos novos tributos) e no PLP nº 108/2024 (referente ao Comitê Gestor do IBS e à administração tributária do IBS).

Esta seção discute os principais aspectos dessa reforma e como ela irá impactar a tributação para a atividade de locação de dispositivos médicos.

3.2 Objetivos da Reforma Tributária

O atual sistema tributário brasileiro induz distorções econômicas²⁴ responsáveis pela ineficiência produtiva, tais como:

1. **Estrutura sobre consumo:** enquanto a maioria dos países utiliza um ou dois tributos sobre o consumo, o Brasil aplica cinco, cada um com suas próprias bases de incidência, alíquotas e demais regras de recolhimento.
2. **Coexistência de diferentes formas de incidência:** os tributos brasileiros se submetem a regimes de cumulatividade e não cumulatividade, sendo que uma mesma cadeia produtiva conta com ambos os regimes.
3. **Variedade de alíquotas:** IPI, ICMS e ISS possuem uma ampla variedade de alíquotas aplicáveis a produtos e serviços, sendo que, para os tributos subnacionais, essa variedade é ainda regional;
4. **Regimes Especiais e Benefícios:** tributos subnacionais permitem a concessão de benefícios tributários regionais para garantir a alocação de empresas em determinados locais, configurando a guerra fiscal.

Todas estas distorções fazem com que a tributação sobre o consumo no Brasil deixe de ter efeito meramente arrecadatário e passe a influenciar diretamente como a produção é organizada.

²² Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em 20/08/2024.

²³ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 20/08/2024.

²⁴ APPY, B. Tributação e produtividade no Brasil. In: BONELLI, R.; VELOSO, F.; PINHEIRO, A. C. Anatomia da produtividade no Brasil. Ibre/FGV; Elsevier, 2017. p. 323-360.

Agentes econômicos passam a se estruturar em termos produtivos e em termos geoespaciais por conta de uma carga tributária mais baixa, mesmo que tal organização gere maiores custos operacionais e logísticos.

Em resposta a tais problemas, a Reforma Tributária propôs alterar a sistemática de tributação com os objetivos de: (i) simplificar da estrutura tributária, reduzindo o número de tributos e unificando as regras de tributação; (ii) impor o regime de não cumulatividade como regra; (iii) reduzir a quantidade de alíquotas dos tributos; e (iv) controlar a concessão de subsídios e regimes especiais para os casos expressamente previstos na Constituição.

Ressalta-se que o propósito da Reforma Tributária não é a redução da carga tributária total sobre o consumo²⁵. **Contudo, é esperado que seus efeitos sejam “neutros” ao consumo:** pelo desenho da RT, a produção de bens se tornaria menos onerada e os serviços passariam a ser mais onerados, o que, em tese, seria compensado pela alteração dos preços relativos (i.e., insumos utilizados pelo setor de serviços se tornariam mais baratos) e pela possibilidade de maior creditamento.

De modo a garantir que esses objetivos sejam alcançados, a Reforma Tributária adotou princípios que guiarão a instituição da CBS e do IBS.

De início, destaca-se o **princípio da neutralidade**²⁶, que pode ser definido como **a ideia de que a tributação sobre o consumo deve ser instituída de forma a minimizar seu impacto sobre as decisões econômicas dos agentes**, tanto consumidores quanto produtores, de modo a ter nenhuma ou pouca influência nas escolhas de consumo, produção ou investimento da sociedade.

No PLP nº 68/2024, tal princípio está expressamente previsto em seu segundo artigo:

“Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.”

Para que a neutralidade seja alcançada, a RT realizou tanto as alterações mencionadas (redução do número de tributos, unificação de regras, redução da quantidade de alíquotas), quanto ampliou a aplicação da Não Cumulatividade (i.e., o sistema de creditamento de tributos).

²⁵ Neste sentido, convém ressaltar que diversos estudos realizados para estimar impactos da Reforma Tributária parte do pressuposto que a carga tributária não será alterada.

²⁶ Art. 156-A, §1 da Constituição Federal.

Atualmente, ICMS, IPI, PIS e COFINS possuem regime de não cumulatividade, embora limitada. Com a EC 132, passa a ser permitido que todo o montante recolhido a título de tributos sobre as operações, incluindo bens imateriais e serviços, sejam descontados²⁷.

Ao permitir que a não cumulatividade se dê em sua forma plena, a neutralidade é garantida e a tributação fica exclusiva ao valor adicionado, de modo que as distorções causadas pela tributação são minimizadas e o processo produtivo passa a ser ditado pela eficiência alocativa.

3.3 A estrutura tributária aprovada pela Reforma Tributária

3.3.1 Principais Medidas da Emenda Constitucional nº 132/2023

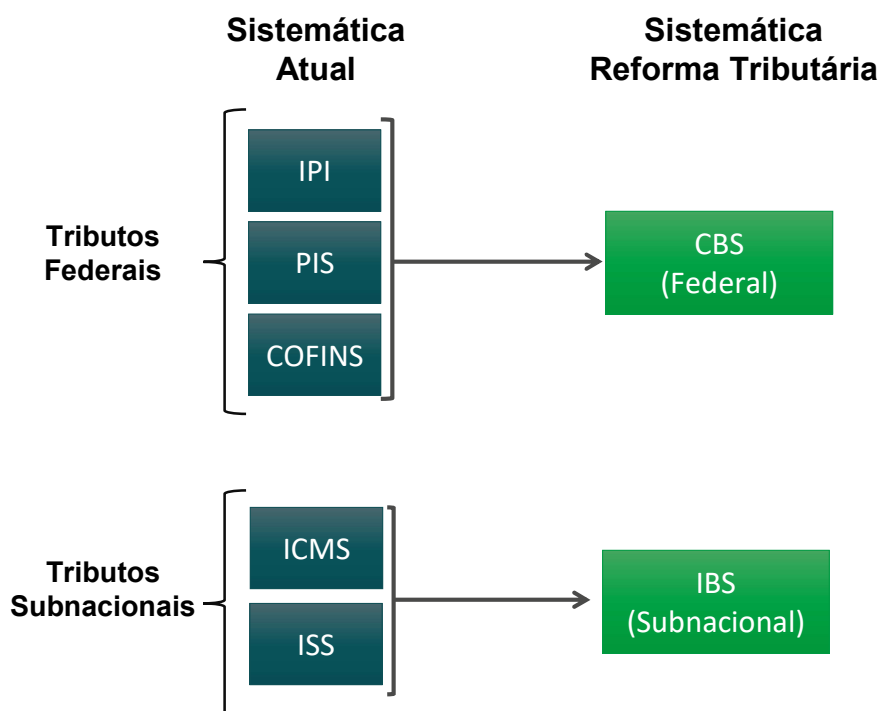
Um dos principais pontos trazidos pela Reforma Tributária aprovada pela EC nº 132/2023 é a redução do número de tributos que incidem sobre a cadeia produtiva de bens e serviços. Os cinco tributos atualmente aplicados sobre o consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS²⁸) serão substituídos por apenas dois tributos: PIS, COFINS e IPI serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), um tributo de competência federal; enquanto ICMS e o ISS serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), um tributo de competência subnacional²⁹.

²⁷ Trata-se da sistemática conhecida como “crédito financeiro”, que passa a considerar o desembolso financeiro para a atividade produtiva como passível de gerar créditos.

²⁸ Respectivamente: Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

²⁹ De acordo o Art. 156-A da Constituição Federal, Estados Membros e Municípios terão ambos capacidade tributária ativa para o IBS.

Figura 4. Esquematização Reforma Tributária



Elaboração: Tendências.

Esses dois novos tributos adotarão o modelo conhecido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que tem como objetivo manter a incidência tributária apenas sobre o valor agregado de cada operação. Para isso, serão descontados todos os impostos incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias e serviços por meio da sistemática de créditos (não cumulatividade).

Outro objetivo da Reforma Tributária consiste na redução do número de alíquotas: tanto a CBS quanto o IBS terão as mesmas alíquotas para todos os bens e serviços. Portanto, cada ente da federação (União com a CBS, Estados e Municípios com o IBS) estabelecerá sua alíquota única, que será aplicada a todos os bens e serviços (art. 156-A, inciso VI, Constituição Federal) exceto em casos excepcionais previstos na Constituição e de acordo com o Estado e o Município de destino dos bens e serviços.

Destaca-se que até o presente momento as alíquotas gerais dos tributos da Reforma Tributária ainda não foram definidas, embora estimativas do Ministério da Fazenda trabalhem com alíquotas entre 20,73% e 27,5%³⁰ sobre a operação, sendo que a alíquota estimada de 27,5% é aquela estimada em um cenário

³⁰ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. 08 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf/>. Acesso em 20/08/2024.

conservador³¹ que considera todos os tratamentos especiais previstos no texto constitucional. A partir da entrega do texto do PLP nº 68/2024, passou-se a falar em uma alíquota de 26,5%³², sendo que nova versão do texto da regulamentação passou a admitir uma trava para que a alíquota não ultrapasse tal patamar³³.

Além do IBS e do CBS, a EC nº 132/2023 cria um imposto específico sobre alguns bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, denominado Imposto Seletivo (IS), a ser definido pela União (Art. 153, inciso VIII, CF).

A instituição dos novos tributos se dará de acordo com a regra de transição que pode ser resumida da seguinte forma³⁴: IBS e CBS passam a vigorar em 2026 com alíquotas de 0,1% e 0,9%, respectivamente. Em 2027, a CBS será aplicada conforme a alíquota de referência definida e PIS e COFINS serão extintos. Entre 2029 e 2032, ocorrerá a redução das alíquotas do ICMS e do ISS e o IBS passa a vigorar com a alíquota em sua totalidade. Finalmente, em 2033 ICMS e ISS serão extintos.

Para alguns setores ou finalidades específicas, a EC 132³⁵ cria regimes diferenciados em relação à regra geral, com alíquotas reduzidas ou mesmo zeradas.

No que se refere às alíquotas reduzidas, a EC 132 cria três classes: (1) operações reduzidas em 30%, relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional (art. 9º, §12, EC 132); operações reduzidas em 60%, associadas a alimentos destinadas a consumo humano, insumos agropecuários, produtos agropecuários e outros setores incentivados (art. 9º, §1º, EC 132); e (3) redução em 100%, destinada a bens específicos, como hortícolas e outros bens e serviços (art. 9º, §3º, EC 132). O PLP nº 68/2024 criou uma quarta classe (4), reduzindo em 40% as operações com bens imóveis (art. 256, PLP nº 68/2024).

A despeito da promulgação da EC 132, existem ainda pontos a serem regulamentados em âmbito nacional (leis complementares, leis ordinárias, resoluções do Senado Federal e outros normativos) ou subnacional, por meio de

³¹ O “cenário conservador” utilizado pelo Ministério da Fazenda considera um hiato de conformidade (diferença entre a arrecadação de tributo sobre o consumo com base na legislação e a arrecadação efetiva) maior que o cenário tido como factível.

³² Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-04/regulamentacao-da-reforma-tributaria-preve-aliquota-media-de-265>>. Acesso em 20/08/2024

³³ Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/07/regulamentacao-da-reforma-tributaria-tera-trava-para-garantir-aliquota-de-265.shtml/>>. Acesso em 20/08/2024

³⁴ Arts. 125 a 133, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

³⁵ Art. 156-A, §6º, Constituição Federal.

normas do Comitê Gestor do IBS. Parte substancial destes pontos (como a determinação da base de cálculo dos novos tributos, as regras para pagamento e creditamento, parâmetros gerais do Imposto Seletivo etc.) estão sendo discutidas no âmbito do PLP nº 68/2024.

3.3.2 PLP nº 68/2024³⁶

Em 25 de abril de 2024, foi apresentado o PLP nº 68/2024, o projeto de lei complementar o Regulamento Geral do IBS, CBS e do Imposto Seletivo. Em síntese, o PLP apresenta tanto as normas gerais do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo a serem aplicáveis aos casos gerais, como os seus fatos geradores (operações, onerosas ou não), base de cálculo (o valor da operação), os sujeitos passivos (o fornecedor das operações ou aquele previsto expressamente em outra hipótese do PLP) etc.

O PLP também traça a regulamentação para os casos especiais, como os regimes específicos para setores diversos (por exemplo, as operações com imóveis os serviços financeiros etc.) e tratamento diferenciado a determinados bens e serviços.

Além disso, o PLP detalha os parâmetros de que irão determinar a sua incidência, a forma de operacionalização do *cashback*³⁷, os itens que irão compor a cesta básica (que terão alíquotas zeradas ou reduzidas), e os dispositivos da transição para os novos tributos e outras disposições.

Em 04 de julho de 2024 foi apresentado o texto substitutivo ao PLP nº 68/2024 e em 10 de julho de 2024 o PLP foi aprovado em votação no Plenário da Câmara dos Deputados, acatando não apenas o texto do substitutivo, mas também emenda que prevê alíquota zero de IBS e CBS para carnes, peixes, queijos e sal³⁸.

Com a aprovação da matéria pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024, o Projeto de Lei Complementar nº 68 (“PLP 68”), está disponível para análise/aprovação e modificação pelo Senado. Até o fechamento desta Nota Técnica o PLP não fora votado, de modo que a presente subseção leva em consideração a redação e os artigos apresentados na versão do texto apresentado ao Senado e disponibilizado no *síte* da Câmara dos Deputados³⁹.

³⁶ Ressalta-se que o texto do PLP nº 68/2024 aqui considerado é aquele de sua apresentação. Eventuais novas versões posteriores não foram consideradas.

³⁷ Devolução de tributos para famílias com renda até meio salário-mínimo cadastradas no CadÚnico.

³⁸ Disponível em: <[Câmara aprova isenção para carnes e conclui votação de projeto que regulamenta a reforma tributária - Notícias - Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](https://www.camara.leg.br/noticias/2430143)>. Acesso em 15/07/2024

³⁹ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>>. Acesso em 20/08/2024.

4. Tratamento isonômico para a locação de equipamentos médicos e seu impacto na alíquota da Reforma Tributária

4.1 Neutralidade Tributária e o tratamento diferenciado para operações com dispositivos médicos

A EC 132, em seu art. 9º, §1º, inciso III, determinou que lei complementar que fosse regular o IBS e a CBS iria estipular regime que concedesse redução de 60% da alíquota (ou seja, 40% da alíquota de referência) para as operações com dispositivos médicos.

Já o PLP nº 68/2024, ao regradar os regimes diferenciados para as operações com dispositivos médicos, estipulou que tal regime se daria para a venda, não se posicionando para as demais operações comerciais. Assim, de acordo o PLP, há duas hipóteses de alíquotas menores:

“Art. 126: as alíquotas de IBS e de CBS incidentes sobre a venda de dispositivos médicos relacionados no Anexo IV do PLP terão alíquota reduzida em 60%;

(...)

Art. 139: alíquota reduzida a zero para a venda aqueles dispositivos médicos que estiverem no Anexo XIII, bem como para a venda dispositivos médicos do Anexo IV quando se der para órgãos da Administração Pública Direta, autarquias e fundações públicas.”

Desta forma, vê-se que o PLP nº 68/2024 criou tratamentos diferenciados para as operações com dispositivos médicos: caso a operação seja de aquisição de um dispositivo médico, tal operação será contemplada ou com redução de alíquota ou mesmo alíquota zerada a depender do caso; caso a operação seja de locação, a operação se sujeitará à regra geral, com o pagamento integral da alíquota de referência.

Considerando a carga atual que as atividades hoje se submetem (detalhadas nas subseções 2.2.1e 2.2.2, incluindo tanto a incidência direta quanto os resíduos) e que com a Reforma Tributária haverá a não cumulatividade plena, é possível estimar a carga posterior considerando um exercício que parte do preço de venda/locação em base 100 e, após expurgar as incidências tributárias, parte da base de cálculo para a realização do cálculo da carga:

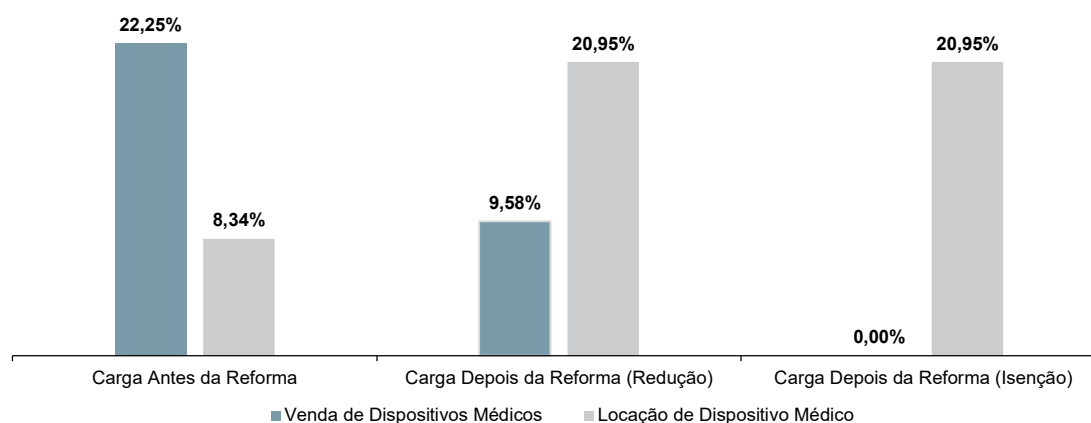
Tabela 3. Estimativa da Carga Tributária no Pós-Reforma

	Venda de dispositivos médicos	Locação de dispositivo médicos
Preço (A)	100,00	100,00
Incidência Direta (B)	12,47	2,93
Resíduo (C)	9,78	5,41
Carga Atual [(B+C)/A]	22,25%	8,34%
Base de Cálculo {D = [A - (B + C)]}	77,75	91,66
Alíquotas Novas (E)	10,60%	26,50%
Arrecadação Nova (F = D * E)	8,24	24,29
Carga Nova [F/(F + D)]	9,58%	20,95%

Fonte: Receita Federal, SEFAZ-SP. Elaboração: *Tendências*.

Por óbvio que considerando o cenário de isenção de venda dos dispositivos médicos a carga nova seria de 0%.

Desta forma, é possível representar o comparativo das cargas na figura abaixo:

Figura 5. Cargas Tributárias estimadas no pós-Reforma


Fonte: Receita Federal, SEFAZ-SP. Elaboração: *Tendências*.

Observa-se que no cenário de redução de alíquota, a carga tributária estimada para a venda de equipamentos médicos iria de cerca de 22,25% para 9,58%, uma redução de 12,67 pontos percentuais. Por óbvio, a diferença é ainda maior quando a carga é zerada para as hipóteses de alíquota zerada. Por outro lado, para a locação de equipamentos médicos a nova carga tributária estimada seria de 11,37 pontos percentuais maior que a carga original, saltando de 8,34% para 20,95%⁴⁰.

⁴⁰ Para um cenário de alíquota de referência de aproximadamente 28%, a carga nova seria de 21,88%. Este cenário reflete os novos cálculos divulgados pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, que ajustou sua estimativa para a alíquota de referência após alterações introduzidas no PLP nº68/2024 por meio de seu texto substitutivo. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/08/23/reforma-tributaria-aliquota-dos-impostos-sobre-produtos-e-servicos-sera-aumenta-147percent-com-mudancas-da-camara-diz-fazenda.ghml>>. Acesso em 26/08/2024.

Vê-se que a nova tributação altera a composição do custo tributário: a venda de equipamentos, antes mais tributada (direta e indiretamente via resíduos), passa a ser mais vantajosa do que a locação de equipamentos médicos, que passa a arcar com uma carga tributária muito maior que a atual.

Em uma situação em que um agente fique indiferente entre adquirir ou locar equipamentos médicos, tal diferenciação tributária, se mantida, **pode distorcer os determinantes das escolhas de consumo dos agentes econômicos, ferindo o princípio da neutralidade tributária**. A tributação diferenciada passa a criar incentivos artificiais (leia-se: exclusivamente baseados na tributação) para a compra em detrimento da locação.

Tal cenário prejudica o mercado de locação de dispositivos médicos. Ao tornar a locação menos vantajosa, empresas focadas nesse tipo de modelo de negócio podem se tornar menos competitivas em relação àquelas que priorizam a venda. Por outro, a assimetria de tributação pode induzir a aquisição de equipamentos em situações nas quais seria mais eficiente, do ponto de vista econômico, a adoção de um modelo de locação.

Neste contexto, é possível vislumbrar alguns resultados. De início, os agentes podem passar a atuar à revelia da lei para pagar menos tributos, manipulando o *status* jurídico de algumas operações. A título de exemplo, operações de locação de equipamentos médicos podem assumir feições formais de contratos de aquisições para se adequar ao tratamento diferenciado (por exemplo, através de contratos de compra e venda com cláusula resolutiva).

Para evitar essas distorções seria razoável, do ponto de vista econômico, equiparar o tratamento das operações, ou seja, estender o regime diferenciado também para a locação de dispositivos médicos. Essa medida, a princípio, poderia afetar o cálculo da alíquota de referência da Reforma Tributária. No entanto, conforme demonstra a próxima seção, que estima o impacto da equiparação de tributação sobre a alíquota de referência, tal impacto seria mínimo.

4.2 Impacto do tratamento isonômico na Alíquota de Referência

4.2.1 Dados e Metodologia

A metodologia de definição da alíquota de referência da CBS e do IBS foi dada pela nota técnica da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT/MF) intitulada “*Alíquota-padrão da tributação do*

consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária” e seu anexo com detalhamento metodológico⁴¹.

Em linhas gerais, a alíquota de referência foi calculada “(...) de forma a manter a carga tributária como proporção do PIB” (SERT/MF, 2023, p. 5), sendo que as alíquotas de referência seriam “(...) uma espécie de alvos móveis que, somente após o término da transição programada para o ano de 2033, convergirão para os valores necessários para repor a totalidade da carga dos tributos atuais” (idem). Ou seja, a alíquota de 26,5% estimada pelo Ministério da Fazenda em 2024 seria o meio pelo qual a carga dos novos tributos no pós-Reforma ($Carga_{PR}$) convergiria para a carga atual ($Carga_{Atual}$). Em termos formais, vale a seguinte relação:

$$Carga_{Atual} = Carga_{PR}$$

Quando se considera que, em termos macroeconômicos, a carga tributária é calculada como relação da arrecadação dos tributos em relação ao produto interno bruto (PIB), é possível estimar tanto $Carga_{Atual}$ quanto a $Carga_{PR}$ da seguinte forma:

$$Carga_{Atual} = \frac{Arrec_{IPI} + Arrec_{PIS} + Arrec_{COFINS} + Arrec_{ICMS} + Arrec_{ISS}}{PIB_t}$$
$$Carga_{PR} = \frac{Arrec_{CBS} + Arrec_{IBS} + Arrec_{IS}}{PIB_{PR}}$$

Em que $Arrec_{IPI}$, $Arrec_{PIS}$, $Arrec_{COFINS}$, $Arrec_{ICMS}$, $Arrec_{ISS}$, $Arrec_{CBS}$, $Arrec_{IBS}$ e $Arrec_{IS}$ consistem em, respectivamente, nas arrecadações de IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS (esses cinco tributos antes da Reforma Tributária), CBS, IBS e Imposto Seletivo (no pós-Reforma), ao passo que PIB_t corresponde ao produto interno bruto de no período anterior à Reforma e PIB_{PR} corresponde ao PIB após a Reforma.

A arrecadação dos novos tributos depende expressamente da sua alíquota de referência, de modo que é possível considerar que o somatório da arrecadação dos novos tributos ($Arrec_{PR}$) é uma função direta da alíquota de referência ($Aliq_{Ref}$), ou seja:

$$f(Aliq_{Ref}) = Arrec_{PR}$$

Para calcular a carga dos tributos atuais a SERT/MF utilizou dados provenientes da Secretaria do Tesouro Nacional, sendo que em seu estudo utilizou para tanto a carga tributária a carga de 12,45%, calculada como a média aritmética da

⁴¹ Ambos os documentos disponíveis em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos>>. Acesso em 20/08/2024.

relação da arrecadação dos tributos atuais em relação para o PIB no decênio 2013-2022. Estes dados estão disponíveis no relatório *Carga Tributária do Governo Geral*⁴² do Tesouro Nacional.

Já para estimar a carga futura dos novos tributos (CBS, IBS e Imposto Seletivo), a SERT/MF utilizou um modelo *Tax Gap*⁴³ que foi construído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e utilizou um exercício em código aberto em linguagem *python*. Contudo, embora a SERT/MF mencione que tal código esteja aberto para auditoria, tal modelo não está disponível ao público geral⁴⁴. Ou seja, não é possível estimar a arrecadação futura nos termos da SERT/MF.

Diante de tal impossibilidade, uma alternativa para inferir a magnitude do impacto na alíquota que uma isenção para a locação de dispositivos médicos seria considerar uma análise *ceteris paribus* da alíquota considerando uma não arrecadação com a operação no cenário pós-Reforma. Ou seja, seria considerar um aumento proporcional na alíquota de referência estimada (26,5%) a proporção na queda de arrecadação.

Para tanto, faz-se a seguinte formulação: seja $Arrec_{PR}$ a arrecadação de tributos no pós-Reforma. Tal $Arrec_{PR}$ pode ser definida como a composição por uma parte proveniente da arrecadação de dispositivos médicos ($Arrec_{LocMed}$) e de todas as demais operações ($Arrec_{Resto}$). Ambas as arrecadações são funções $f(Aliq_{Ref})$, de modo que estas afetam seu nível.

Sabe-se que é premissa da Reforma Tributária que a carga tributária global sobre o consumo deve-se manter inalterada, de modo a satisfazer $Carga_{Atual} = Carga_{PR}$. Ou seja, a relação da arrecadação atual ($Arrec_{Atual}$) com o PIB atual (PIB_t) deve ser igual à relação da arrecadação do pós-Reforma ($Arrec_{PR}$) com o PIB do pós-Reforma (PIB_{PR}). Ou seja:

$$\frac{Arrec_{Atual}}{PIB_t} = \frac{Arrec_{PR}}{PIB_{PR}}$$

Rearranjando tal equação, temos a seguinte relação:

$$Arrec_{Atual} = \frac{PIB_t}{PIB_{PR}} * Arrec_{PR}$$

⁴² Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114?ano_selecionado=2023>. Acesso em 07/08/2024.

⁴³ Em resumo, o *tax gap* consiste no hiato entre o que uma dada política tributária conseguiria arrecadar e o que é efetivamente arrecadado. Em 2020, a Receita Federal publicou o estudo que calculava o *tax gap* para PIS e COFINS. A descrição metodológica se encontra em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins/metodologia-do-gap-tributario-pis-cofins.pdf>>. Acesso em 12/08/2024.

⁴⁴ Não é possível saber como foi feito o cálculo da alíquota. Em agosto de 2023, em resposta ao Pedido de Acesso à Informação nº 18800039121202396 o Ministério da Fazenda negou o acesso para o modelo adaptado do Tax Gap que simulava as alíquotas possíveis da Reforma Tributária. Disponível em <<https://buscalai.cgu.gov.br/PedidosLai/DetailPedido?id=6131078>>. Acesso em 20/08/2024

Com esta configuração, é possível visualizar que $Arrec_{Atual}$ equivale à $Arrec_{PR}$ multiplicada pela relação do PIB atual com o PIB do pós-Reforma. Partindo da premissa de que PIB_{PR} não se alterará por conta da alteração na composição de arrecadação e que PIB_t é um valor dado, é possível considerar, para fins de simplificação, que tal relação é uma constante. Desta forma, é possível considerar que $Arrec_{Atual}$ e $Arrec_{PR}$ estão relacionadas, o que implica dizer que $Arrec_{LocMed}$ e $Arrec_{Resto}$ também sejam relacionados à $Arrec_{Atual}$.

Tomando tal premissa e partindo do pressuposto que a alíquota de referência de 26,5% foi calculada com base em $Arrec_{PR}$, que é composto pelo somatório de $Arrec_{LocMed}$ e $Arrec_{Resto}$, em um cenário em que $Arrec_{PR}$ deixa de contar com $Arrec_{LocMed}$, $Arrec_{Resto}$ precisa assumir a forma de $Arrec_{Resto}'$, corresponde ao novo montante de arrecadação obtido após a aplicação da nova de referência ($Aliq_{Ref}'$). Em outras palavras, é possível afirmar que $f(Aliq_{Ref}') = Arrec_{Resto}'$,

O objetivo, então, consiste em considerar que $Aliq_{Ref}'$ seria um aumento proporcional à diferença de arrecadação de $Arrec_{LocMed} + Arrec_{Resto}$ para somente $Arrec_{Resto}$. Ou seja, a seguinte relação:

$$\frac{Arrec_{LocMed} + Arrec_{Resto}}{Arrec_{Resto}} = \frac{Aliq_{Ref}'}{Aliq_{Ref}}$$

Para se calcular o montante de $Arrec_{LocMed}$, é possível utilizar os dados faturamento que o setor de locação de dispositivos médicos apresenta (disponíveis nos Estudos Setoriais das Pessoas Jurídicas publicado pela Receita Federal) e a alíquota efetiva do setor no pós-Reforma (considerando não apenas as alíquotas de referência, mas também os créditos que provavelmente teria, os quais podem ser calculados com base no resíduo tributário).

4.2.2 Resultados obtidos

Considerando a metodologia acima e a fonte dos dados informados, foi realizado exercício para estimar qual seria o impacto caso as operações de locação de dispositivos médicos fossem beneficiadas com redução de alíquota ou mesmo com alíquota zerada.

De início, é preciso ressaltar que os dados obtidos para o setor de locação de dispositivos médicos estiveram limitados àqueles disponíveis nos Estudos Setoriais de Pessoas Jurídicas, os quais somente passaram a divulgar dados com abertura para a subclasse CNAE nº 7339-0/02 a partir de 2019, com dados disponíveis até 2022. Desta forma, os dados foram readequados para tal realidade.

A começar pelos dados de $Arrec_{Atual}$, o Tesouro Nacional informa os valores arrecadados de arrecadação para os tributos atuais.

Tabela 4. Arrecadação tributos atuais
(em milhões de R\$)

Arrecadação Nacional	2019	2020	2021	2022
IPI	52.439,90	55.894,35	70.413,56	58.944,30
PIS	237.371,89	218.602,48	269.704,78	271.903,35
COFINS	51.390,32	46.626,13	57.613,55	58.407,50
ICMS	508.128,44	523.110,66	657.928,35	695.076,48
ISS	2.009,06	1.891,79	2.206,00	2.639,38
Total	851.339,61	846.125,41	1.057.866,24	1.086.971,02

Fonte: Tesouro Nacional. Elaboração: *Tendências*.

Quanto a arrecadação que deixará de ser obtida com a locação de dispositivos médicos (*Arrec_{LocMed}*), é necessário considerar a receita líquida de impostos que o setor possui para servir como base de cálculo⁴⁵. Para tanto, necessário expurgar da receita bruta os tributos incidentes que compõe o seu preço, i.e. IPI, PIS e COFINS, além de seu resíduo tributário (estimado em 5,41% do faturamento).

Tabela 5. Receita líquida da locação de dispositivos médicos
(em milhões de R\$)

	2019	2020	2021	2022
Receita Bruta Locação de Dispositivos Médicos	547,07	669,79	846,05	1.060,01
(-) IPI	2,21	0,96	3,71	3,51
(-) PIS	2,86	3,21	4,78	5,84
(-) COFINS	13,46	14,69	20,97	26,24
(-) Resíduo Tributário	29,57	36,21	45,74	57,30
Receita líquida com locação de dispositivos médicos	498,95	614,73	770,85	967,12

Fonte: Receita Federal (Estudos Setoriais das Pessoas Jurídicas).
Elaboração: *Tendências*.

Uma vez com o valor de receita líquida é possível obter a base de cálculo para os novos tributos. Assim, sobre estes valores aplica-se tanto a alíquota e referência (26,5%). Tal expediente é realizado para cada base de cálculo de cada ano indicado:

Tabela 6. Valor estimado que seria esperado de arrecadação de CBS e IBS
(em milhões de R\$)

Arrecadação com locação de dispositivos médicos	2019	2020	2021	2022
Arrecadação esperada	132,22	162,90	204,28	256,29

Fonte: Receita Federal (Estudos Setoriais das Pessoas Jurídicas).
Elaboração: *Tendências*.

⁴⁵ É necessário considerar um valor livre de impostos sobre risco de majorar indevidamente o valor. Como os novos tributos são calculados por fora, eles não podem partir um valor considere tributos sobre consumo, como é o caso dos dados de faturamento obtidos da Receita Federal.

Uma vez estimado tanto a arrecadação atual quanto a arrecadação que seria esperada com dispositivos médicos no novo regime, é possível então obter a nova alíquota de referência, dada pela seguinte fórmula para o caso de isenção:

$$Aliq_{Ref}' = \frac{(Arrec_{LocMed} + Arrec_{Resto}) * Aliq_{Ref}}{Arrec_{Resto}}$$

Como o impacto da alíquota também engloba os casos de mera redução de alíquota, é possível obter o impacto para tal caso considerando um impacto proporcional à redução de 60% da alíquota:

$$Aliq_{Ref}' = \frac{(Arrec_{LocMed} + Arrec_{Resto}) * Aliq_{Ref} * 40\%}{Arrec_{Resto}}$$

Aplicando esta fórmula nos resultados acima, obtém-se os impactos na alíquota abaixo:

Tabela 7. Impactos estimados na alíquota de referência

Arrecadação locação de dispositivos médicos	2019	2020	2021	2022	Média (2019-2022)
Alíquota Reforma Tributária Atual	26,50000%	26,50000%	26,50000%	26,50000%	26,500000%
Alíquota Zerando Dispositivos Médicos	26,50411%	26,50510%	26,50511%	26,50625%	26,50514%
Diferença (em p.p.)	0,004116	0,005103	0,005118	0,006250	0,005147
Alíquota Reduzindo Dispositivos Médicos	26,50164%	26,50204%	26,50204%	26,50250%	26,501646%
Diferença (em p.p.)	0,001646	0,002041	0,002047	0,002500	0,002058

Fonte: Receita Federal (Estudos Setoriais das Pessoas Jurídicas).
 Elaboração: *Tendências*.

Pelas estimativas acima, vê-se que, na média, o impacto para alíquota de referência seria entre 0,0020 p.p. (caso todas as operações se beneficiassem de redução de alíquota) e 0,0051 p.p. (caso todas as operações de locação de equipamentos médicos fossem isentas).⁴⁶

Ressalta-se que este exercício *ceteris paribus* é conservador. O uso dos dados de faturamento atuais tende a gerar uma superestimativa do aumento de alíquota necessário para compensar a isenção, uma vez que a imposição de tributação tenderia a diminuir a demanda pelo aluguel de equipamentos e, portanto, diminuir a base de tributação.

⁴⁶ Considerando um exercício adicional em que a alíquota de referência seja de aproximadamente 28%, o resultado obtido seria de um impacto entre 0,0022 p.p. (caso todas as operações se beneficiassem de redução de alíquota) e 0,0057 p.p. (caso todas as operações de locação de equipamentos médicos fossem isentas).

5. Conclusões

A Reforma Tributária tem como princípio basilar a neutralidade tributária, ou seja, a tributação sobre o consumo não deve influenciar as escolhas de consumo, produção ou investimento da sociedade.


Contudo, ao regulamentar o regime especial dado às operações com dispositivos médicos, o PLP nº 68/2024 introduz uma distinção entre a compra e venda de dispositivos médicos e suas locações. Enquanto as compras poderiam se beneficiar de alíquotas reduzidas em até 60% ou mesmo de isenção, dependendo do dispositivo, as locações ficariam sujeitas à alíquota de referência integral.

Esta distinção vai de encontro ao princípio de neutralidade. Em função da assimetria de tributação, um agente econômico pode acabar optando pela compra de um equipamento quando o mais eficiente poderia ser alugá-lo. Assim, a tributação desigual pode distorcer as escolhas de consumo, criando incentivos artificiais (ou seja, baseados exclusivamente na tributação) para a compra em detrimento da locação. Tal assimetria pode até gerar outras consequências indesejadas, como, por exemplo, a manipulação jurídica de operações para pagar menos tributos.


Para evitar essas distorções, seria economicamente razoável equiparar o tratamento tributário das operações de compra e locação de dispositivos médicos, estendendo o regime diferenciado também às locações.

Análises baseadas em dados do Tesouro Nacional, Receita Federal, Secretaria da Fazenda de São Paulo e IBGE, utilizando metodologia desenvolvida pela *Tendências*, indicam que, em termos percentuais, o impacto fiscal de reduzir ou zerar a alíquota sobre a locação de dispositivos médicos seria mínimo. Estima-se que o impacto sobre a alíquota geral (no caso, 26,5%) para a manutenção da arrecadação se situaria entre 0,0020 p.p. (caso todas as operações se beneficiassem de redução de alíquota) e 0,0051 p.p. (caso todas as operações fossem isentas).

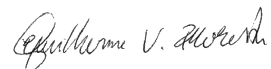
São Paulo, 27 de agosto de 2024.




Ernesto Guedes
CORECON/SP: 13.965




Robinson Silva
CORECON/SP: 33.364



Guilherme Venturini Floresti



Gabriel Madeira
CORECON/SP: 31.829



Felipe Yamamoto Ricardo da Silva
CORECON/SP: 37.495



Mário Nazzari Westrup

Título do relatório: A razoabilidade econômica da inclusão da locação de dispositivos médicos entre os beneficiados com a redução da alíquota de IBS/CBS	
Tipo de relatório: Nota Técnica	
Razão social do cliente (se aplicável): Associação Brasileira das Locadoras de Equipamentos Médicos – ABLEM	
Código do projeto: P24/153	Data da versão final: 27/08/2024
Tema principal: Tributário	
Palavras-chave: 1. Locação de Dispositivos Médicos; 2. ABLEM; 3. Impacto em Alíquota; 4. Reforma Tributária; 5. Neutralidade.	

ANEXO – METODOLOGIA DE CÁLCULO DE ALÍQUOTA INCIDENTE DOS TRIBUTOS INDIRETOS CONSIDERANDO RESÍDUOS TRIBUTÁRIOS NO SETOR DE OPERAÇÕES DE VENDA E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS

A fim de calcular o resíduo tributário a Tendências realizou um estudo utilizando dados do IBGE⁴⁷. Esse estudo resultou na criação de um banco de dados abrangente que compila informações de receitas e custos de diferentes atividades conforme a classificação CNAE 2.0⁴⁸. A coleta de dados foi baseada em várias pesquisas conduzidas pelo IBGE, a saber: Pesquisa Industrial Anual (PIA), Pesquisa Anual de Serviços (PAS), Pesquisa Anual da Indústria da Construção (PAIC) e Pesquisa Anual do Comércio (PAC).

Todos os dados destas pesquisas foram coletados para o ano de 2020. A escolha por tal ano se dá pelo fato de que a arrecadação de PIS e de COFINS para os anos 2021 e 2022 foi impactada por conta da plena vigência do Tema 69 do STF, referente a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e de COFINS, dado que a partir de agosto de 2021 diversos setores passaram a ser contemplados com compensações de valores então em litígio⁴⁹, o que reduziu consideravelmente a arrecadação das contribuições.

Esse banco de dados foi essencial para construir Demonstrativos de Resultado de Exercícios (DRE) específicos para cada atividade, proporcionando uma visão clara da estrutura de custos dos setores analisados. Tais demonstrativos são utilizados para o cálculo da carga tributária (aqui sendo considerada como a aplicação da alíquota efetiva direta sobre o setor analisado acrescida do resíduo tributário observado) de cada atividade, uma vez que permitem a identificação precisa dos insumos (custos) e das despesas operacionais associadas.

Adicionalmente, a partir das relações estabelecidas entre as classes CNAE e os setores da Matriz Insumo-Produto (MIP) do IBGE encontradas no texto metodológico da MIP do IBGE de 2015⁵⁰, foi possível calcular a carga tributária para esses setores. Isto foi feito a partir da consolidação das deduções e da receita bruta das classes CNAEs, obtendo-se assim a carga tributária do respectivo setor da MIP.

⁴⁷ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

⁴⁸ CNAE 2.0 é a versão 2.0 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas.

⁴⁹ Em que pese o Tema 69 teve seu julgamento de mérito em 2017, a decisão pela modulação de efeitos e a publicação do acórdão somente se dera em agosto de 2021, de modo que muitas empresas somente puderam compensar os valores discutidos após tal data.

⁵⁰ Ver: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101604>>. Acesso em 20/08/2024.

Para setores que não possuem correspondência direta nas pesquisas mencionadas, como a agricultura, utilizou-se as cargas conforme a metodologia⁵¹ proposta por Delalibera (2024)⁵², que utiliza dados da Tabelas de Recursos e Usos (TRU) e a MIP.

A tabela a seguir demonstra a carga de cada setor utilizada.

Tabela 8. Carga utilizada em cada setor da MIP do IBGE de 2015

Setor da MIP	Pesquisas do IBGE ⁵³	Metodologia Delalibera	Carga Utilizada
0191-Agricultura, inclusive o apoio à agricultura e a pós-colheita	NA	4,61%	4,61%
0192-Pecuária, inclusive o apoio à pecuária	NA	7,14%	7,14%
0280-Produção florestal; pesca e aquicultura	NA	9,72%	9,72%
0580-Extração de carvão mineral e de minerais não metálicos	9,77%	10,60%	9,77%
0680-Extração de petróleo e gás, inclusive as atividades de apoio	3,78%	2,60%	3,78%
0791-Extração de minério de ferro, inclusive beneficiamento e a aglomeração	2,06%	2,92%	2,06%
0792-Extração de minerais metálicos não ferrosos, inclusive beneficiamentos	3,11%	5,44%	3,11%
1091-Abate e produtos de carne, inclusive os produtos do laticínio e da pesca	7,15%	14,87%	7,15%
1092-Fabricação e refino de açúcar	7,65%	12,68%	7,65%
1093-Outros produtos alimentares	8,05%	14,90%	8,05%
1100-Fabricação de bebidas	28,87%	25,74%	28,87%
1200-Fabricação de produtos do fumo	46,80%	37,03%	46,80%
1300-Fabricação de produtos têxteis	16,39%	15,66%	16,39%
1400-Confeção de artefatos do vestuário e acessórios	14,84%	23,94%	14,84%
1500-Fabricação de calçados e de artefatos de couro	12,96%	20,99%	12,96%
1600-Fabricação de produtos da madeira	11,51%	13,27%	11,51%
1700-Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	13,90%	11,91%	13,90%
1800-Impressão e reprodução de gravações	11,94%	15,01%	11,94%
1991-Refino de petróleo e coquerias	24,32%	23,72%	24,32%

⁵¹ Nessa metodologia, estabelece-se uma correspondência entre os produtos e os setores, permitindo o cálculo dos tributos cumulativos e não cumulativos recolhidos em cada setor. Assim, utilizando os dados da Matriz Insumo-Produto (MIP) referentes à produção total e ao consumo intermediário de cada setor, juntamente com as informações sobre os tributos recolhidos, torna-se viável estimar a carga tributária média por setor. No caso dos impostos não cumulativos, são considerados os créditos gerados na aquisição de insumos para a produção, o que é necessário para uma apuração precisa da carga tributária.

⁵² Delalibera, B. R., Ferreira, P. C., Gomes, D. B., & Soares, J. (2024). Tax reforms and network effects. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 163, 104862.

⁵³ Para o cálculo da carga dos setores da PAS, foram consideradas as seguintes variáveis: "Receita bruta - prestação de serviços", "Receita bruta - revenda de mercadorias", "Receita bruta - outras atividades" e "Deduções". No caso dos setores da PIA, as variáveis utilizadas foram: "Receita bruta de vendas de produtos industriais", "Receita bruta de revenda de mercadorias", "Receita bruta de prestações de serviços não industriais, de transporte e de atividades agropastoris", "Deduções - ICMS", "Deduções - PIS/PASEP", e "Deduções - Demais impostos". Para os setores da PAC, as variáveis consideradas foram: "Receita bruta de revenda de mercadorias", "Receita bruta de outras atividades (indústria, serviços, transportes, etc.)", e "Deduções". Por fim, no caso dos setores da PAIC, foram utilizados as variáveis "Total da receita bruta" e "Deduções".

Setor da MIP	Pesquisas do IBGE ⁵³	Metodologia Delalibera	Carga Utilizada
1992-Fabricação de biocombustíveis	10,76%	19,15%	10,76%
2091-Fabricação de químicos orgânicos e inorgânicos, resinas e elastômeros	13,07%	8,42%	13,07%
2092-Fabricação de defensivos, desinfetantes, tintas e químicos diversos	11,56%	10,24%	11,56%
2093-Fabricação de produtos de limpeza, cosméticos/perfumaria e higiene pessoal	21,50%	28,01%	21,50%
2100-Fabricação de produtos farmoquímicos e farmacêuticos	9,78%	16,01%	9,78%
2200-Fabricação de produtos de borracha e de material plástico	21,44%	11,50%	21,44%
2300-Fabricação de produtos de minerais não metálicos	19,93%	14,77%	19,93%
2491-Produção de ferro-gusa/ferroligas, siderurgia e tubos de aço sem costura	15,40%	6,56%	15,40%
2492-Metalurgia de metais não ferrosos e a fundição de metais	9,82%	6,26%	9,82%
2500-Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	18,53%	10,41%	18,53%
2600-Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	14,47%	16,60%	14,47%
2700-Fabricação de máquinas e equipamentos elétricos	18,73%	14,32%	18,73%
2800-Fabricação de máquinas e equipamentos mecânicos	13,29%	7,41%	13,29%
2991-Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus, exceto peças	17,46%	16,09%	17,46%
2992-Fabricação de peças e acessórios para veículos automotores	19,24%	8,72%	19,24%
3000-Fabricação de outros equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	8,31%	11,19%	8,31%
3180-Fabricação de móveis e de produtos de indústrias diversas	17,44%	20,02%	17,44%
3300-Manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos	7,04%	7,73%	7,04%
3500-Energia elétrica, gás natural e outras utilidades	NA	21,46%	21,46%
3680-Água, esgoto e gestão de resíduos	NA	5,80%	5,80%
4180-Construção	8,29%	7,74%	8,29%
4580-Comércio por atacado e varejo	11,93%	2,87%	11,93%
4900-Transporte terrestre	6,10%	9,40%	6,10%
5000-Transporte aquaviário	9,74%	8,54%	9,74%
5100-Transporte aéreo	4,46%	7,10%	4,46%
5280-Armazenamento, atividades auxiliares dos transportes e correio	10,68%	6,82%	10,68%
5500-Alojamento	9,09%	8,63%	9,09%
5600-Alimentação	9,44%	13,34%	9,44%
5800-Edição e edição integrada à impressão	10,05%	5,21%	10,05%
5980-Atividades de televisão, rádio, cinema e gravação/edição de som e imagem	9,06%	4,99%	9,06%
6100-Telecomunicações	25,15%	21,53%	25,15%
6280-Desenvolvimento de sistemas e outros serviços de informação	10,85%	3,87%	10,85%
6480-Intermediação financeira, seguros e previdência complementar	9,67%	10,98%	9,67%
6800-Atividades imobiliárias	21,68%	0,37%	21,68%

Setor da MIP	Pesquisas do IBGE ⁵³	Metodologia Delalibera	Carga Utilizada
6980-Atividades jurídicas, contábeis, consultoria e sedes de empresas	7,83%	5,70%	7,83%
7180-Serviços de arquitetura, engenharia, testes/análises técnicas e P & D	10,46%	4,78%	10,46%
7380-Outras atividades profissionais, científicas e técnicas	11,94%	6,59%	11,94%
7700-Aluguéis não imobiliários e gestão de ativos de propriedade intelectual	9,68%	5,63%	9,68%
7880-Outras atividades administrativas e serviços complementares	10,52%	4,69%	10,52%
8000-Atividades de vigilância, segurança e investigação	8,99%	3,81%	8,99%
8400-Administração pública, defesa e seguridade social	NA	NA	0,00%
8591-Educação pública	NA	NA	0,00%
8592-Educação privada	12,75%	2,97%	12,75%
8691-Saúde pública	NA	NA	0,00%
8692-Saúde privada	NA	4,91%	4,91%
9080-Atividades artísticas, criativas e de espetáculos	12,58%	16,24%	12,58%
9480-Organizações associativas e outros serviços pessoais	14,96%	3,87%	14,96%
9700-Serviços domésticos	NA	NA	0,00%

Elaboração: *Tendências*.

Na DRE setorial são detalhados os custos e despesas específicos do setor, incluindo os insumos adquiridos que também estão sujeitos à tributação. A carga tributária que incide sobre os custos foi calculada utilizando uma média ponderada das alíquotas setoriais, ajustada pelo consumo intermediário de cada setor⁵⁴, obtido a partir de dados extraídos da MIP do Brasil.

Essa metodologia garante que a estimativa da carga tributária reflita não apenas a relevância de cada setor em relação aos insumos adquiridos, mas também as cargas tributárias vigentes. Assim, permite estimar a carga tributária incidente sobre os setores que fornecem bens e serviços usados como insumos por outros setores, resultando em uma estimativa para o resíduo tributário.

Para ilustrar a metodologia adotada, vamos considerar o exemplo do setor MIP 7880 (Outras atividades administrativas e serviços complementares). Na tabela a seguir, apresentamos as alíquotas tributárias dos setores dos quais o setor MIP 7880 consome insumos, junto com a respectiva participação desses insumos no consumo intermediário do setor.

⁵⁴ Nessa ponderação dos custos não foram incluídos setores que são considerados como despesas, como: água, esgoto e gestão de resíduos; transporte terrestre; intermediação financeira; seguros e previdência complementar; aluguéis não imobiliários e gestão de ativos de propriedade intelectual; e outras atividades administrativas e serviços complementares. As despesas foram classificadas conforme as deduções originalmente apresentadas nas pesquisas IBGE em nível de classe CNAE 2.0, sem ponderação por Setor MIP.

**Tabela 9. Participação setorial no consumo intermediário do setor MIP 7880 –
Outras atividades administrativas e serviços complementares e as respectivas
cargas tributárias**

Consumo do Setor MIP 7880	Carga Efetiva	Participação no Consumo Intermediário ⁵⁵
3500-Energia elétrica, gás natural e outras utilidades	21,46%	14,93%
4580-Comércio por atacado e varejo	11,93%	10,69%
6980-Atividades jurídicas, contábeis, consultoria e sedes de empresas	7,83%	9,05%
4180-Construção	8,29%	7,59%
6800-Atividades imobiliárias	21,68%	5,38%
8592-Educação privada	12,75%	3,92%
7380-Outras atividades profissionais, científicas e técnicas	11,94%	3,87%
2092-Fabricação de defensivos, desinfetantes, tintas e químicos diversos	11,56%	3,73%
6100-Telecomunicações	25,15%	3,51%
2093-Fabricação de produtos de limpeza, cosméticos/perfumaria e higiene pessoal	21,50%	3,34%
5600-Alimentação	9,44%	3,23%
2800-Fabricação de máquinas e equipamentos mecânicos	13,29%	3,02%
1700-Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	13,90%	2,99%
1800-Impressão e reprodução de gravações	11,94%	2,65%
9480-Organizações associativas e outros serviços pessoais	14,96%	2,41%
6280-Desenvolvimento de sistemas e outros serviços de informação	10,85%	1,94%
5280-Armazenamento, atividades auxiliares dos transportes e correio	10,68%	1,92%
3300-Manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos	7,04%	1,85%
8000-Atividades de vigilância, segurança e investigação	8,99%	1,80%
2600-Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	14,47%	1,69%
1991-Refino de petróleo e coquerias	24,32%	1,35%
8400-Administração pública, defesa e seguridade social	0,00%	1,33%
2700-Fabricação de máquinas e equipamentos elétricos	18,73%	1,20%
2200-Fabricação de produtos de borracha e de material plástico	21,44%	1,08%
5100-Transporte aéreo	4,46%	0,73%
2500-Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	18,53%	0,65%
5000-Transporte aquaviário	9,74%	0,54%
1400-Confeção de artefatos do vestuário e acessórios	14,84%	0,46%
0191-Agricultura, inclusive o apoio à agricultura e a pós-colheita	4,61%	0,37%
3180-Fabricação de móveis e de produtos de indústrias diversas	17,44%	0,34%
1600-Fabricação de produtos da madeira	11,51%	0,25%
5500-Alojamento	9,09%	0,24%
2091-Fabricação de químicos orgânicos e inorgânicos, resinas e elastômeros	13,07%	0,24%

⁵⁵ Informação obtida pela Matriz Insumo Produto (MIP) IBGE.

Consumo do Setor MIP 7880	Carga Efetiva	Participação no Consumo Intermediário ⁵⁵
2300-Fabricação de produtos de minerais não metálicos	19,93%	0,23%
9080-Atividades artísticas, criativas e de espetáculos	12,58%	0,17%
2491-Produção de ferro-gusa/ferroligas, siderurgia e tubos de aço sem costura	15,40%	0,13%
2492-Metalurgia de metais não ferrosos e a fundição de metais	9,82%	0,12%
7180-Serviços de arquitetura, engenharia, testes/análises técnicas e P & D	10,46%	0,11%
2992-Fabricação de peças e acessórios para veículos automotores	19,24%	0,11%
2100-Fabricação de produtos farmoquímicos e farmacêuticos	9,78%	0,10%
1093-Outros produtos alimentares	8,05%	0,09%
0192-Pecuária, inclusive o apoio à pecuária	7,14%	0,07%
1992-Fabricação de biocombustíveis	10,76%	0,07%
5800-Edição e edição integrada à impressão	10,05%	0,07%
2991-Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus, exceto peças	17,46%	0,06%
8591-Educação pública	0,00%	0,06%
1092-Fabricação e refino de açúcar	7,65%	0,05%
5980-Atividades de televisão, rádio, cinema e gravação/edição de som e imagem	9,06%	0,05%
1300-Fabricação de produtos têxteis	16,39%	0,05%
3000-Fabricação de outros equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	8,31%	0,04%
1100-Fabricação de bebidas	28,87%	0,03%
1500-Fabricação de calçados e de artefatos de couro	12,96%	0,02%
8692-Saúde privada	4,91%	0,02%
0680-Extração de petróleo e gás, inclusive as atividades de apoio	3,78%	0,02%
1091-Abate e produtos de carne, inclusive os produtos do laticínio e da pesca	7,15%	0,01%
0280-Produção florestal; pesca e aquicultura	9,72%	0,01%
0580-Extração de carvão mineral e de minerais não metálicos	9,77%	0,00%
0792-Extração de minerais metálicos não ferrosos, inclusive beneficiamentos	3,11%	0,00%
1200-Fabricação de produtos do fumo	46,80%	0,00%
8691-Saúde pública	0,00%	0,00%
0791-Extração de minério de ferro, inclusive beneficiamento e a aglomeração	2,06%	0,00%

Elaboração: *Tendências*.

Para o Setor MIP 7880 a carga tributária apurada, após a ponderação, foi de aproximadamente 14,20%, ou seja, a carga tributária sofreu um aumento após a premissa de ponderação adotada, passando de 10,5% para 14,20%.

Esse valor foi obtido através do cálculo da média ponderada das alíquotas dos setores fornecedores de insumos, levando em conta a relevância de cada insumo no consumo intermediário do setor MIP 7880 – *Outras atividades administrativas e serviços complementares*.

Esse exemplo é replicado para todos os outros setores utilizando dados da participação setorial no consumo intermediário da MIP e as cargas tributárias apresentadas anteriormente, e os seus resultados são utilizados para classificar os custos e despesas do DRE setorial analisado.

Ressalta-se que a metodologia empregada na presente Nota Técnica considerou a análise dos resíduos tributários dos custos e despesas embutidos no setor de operações de venda e locação de equipamentos, mas não levou em consideração os “resíduos dos resíduos”, isto é, os resíduos tributários que estariam originados dos elos anteriores das cadeias fornecedoras de insumos e prestadoras de serviços da atividade analisada.

A razão para tal se dá por uma série de fatores. De início, elenca-se a dificuldade operacional para a obtenção da carga que estaria embutida nos custos e despesas dos fornecedores, como a ausência de dados ou mesmo a necessidade de utilizar novas premissas quanto a composição dos custos e despesas dos elos anteriores.