

# Tributación al Consumo con Reforma Tributaria

*Taxation on Consumption with Tax Reform  
A Tributação Sobre o Consumo com a Reforma Tributária*

**Natália Lucarelli Nunes de Farias Thomaz<sup>1</sup>**

[natalia.thomaz@fatec.sp.gov.br](mailto:natalia.thomaz@fatec.sp.gov.br)

**Eli Carlos Pereira<sup>1</sup>**

[eli.pereira@fatec.sp.gov.br](mailto:eli.pereira@fatec.sp.gov.br)

**Nathalia Santos Moreira<sup>1</sup>**

[nathalia.moreira@fatec.sp.gov.br](mailto:nathalia.moreira@fatec.sp.gov.br)

**Marcelo de Paula Souza<sup>1</sup>**

[marcelo.sousa26@fatec.sp.gov.br](mailto:marcelo.sousa26@fatec.sp.gov.br)

**Francisco José Pereira de Carvalho<sup>1</sup>**

[francisco.carvalho7@fatec.sp.gov.br](mailto:francisco.carvalho7@fatec.sp.gov.br)

**1 – Faculdade de Tecnologia de Bebedouro – Fatec Bebedouro**

**Resumen:** En diciembre de 2019, el IPEA - Instituto de Investigación Económica Aplicada presentó un documento para la discusión sobre la Reforma Tributaria con el número TD-Texto para Discusión 2530 donde comparó el PEC - Propuesta de Reforma Constitucional 45/2019, presentado en la Cámara de Diputados el 30/04/2019, y el PEC 110/2019, enviado al Senado Federal el 09/07/2019. Los trabajos incluyeron discusiones sobre la Reforma que condujeron a la aprobación en la Cámara de Diputados de la citada PEC 45/19. Los trabajos se centraron en el IVA, el doble IVA, el Fondo de Desarrollo Regional y, en particular, el tipo de referencia, cuyo porcentaje aún no se ha definido. Por otro lado, el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística también desarrolló y lanzó en el período de octubre a diciembre de 2022, su propia metodología para calcular el Valor Agregado. Independientemente del porcentaje de la tasa de referencia a ser aprobado por el Congreso, en el presente trabajo se utilizó un IVA – Impuesto al Valor Agregado para realizar simulaciones comparativas entre la carga tributaria actual y la que se pueda aplicar en el futuro sobre el consumo de bienes, demostrando que habrá una simplificación del trabajo contable y tributario de las empresas. sin embargo, no implicará una reducción o aumento significativo de la carga tributaria con el advenimiento de la Reforma Tributaria, máxime si el citado IVA no tiene un tipo de referencia superior al 20%.

**Palabras clave:** Reforma Tributaria; IVA; Carga fiscal.

**Resumo:** Em dezembro de 2019, o IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada apresentou trabalho para a discussão sobre a Reforma Tributária com o número TD-Texto para Discussão 2530 onde comparou a PEC – Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, apresentada na Câmara dos Deputados em 30/04/2019, e a PEC 110/2019, enviada ao Senado Federal em 09/07/2019. O trabalho incluiu as discussões sobre a Reforma que levou a aprovação na Câmara dos Deputados da mencionadas PEC 45/19. O destaque do trabalho recaiu sobre o IVA o IVA-dual, o do Fundo de Desenvolvimento Regional e, em especial a alíquota de referência, cujo percentual ainda não foi definido. Por outro lado, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística também desenvolveu e divulgou no período de outubro a dezembro de 2022, uma metodologia própria para calcular o Valor Adicionado. Independentemente do

Recebido  
Received  
Recibido  
20 nov. 2024

Aceito  
Accepted  
Aceptado  
20 mai. 2024

Publicado  
Published  
Publicado  
28 jun. 2024

<https://git.fateczl.edu.br>

e\_ISSN  
2965-3339

DOI  
10.29327/2384439.2.3-5

São Paulo  
v. 2 | n. 3  
v. 2 | i. 3  
Junho  
June  
Junio  
2024



*percentual da alíquota referencial a ser aprovada pelo Congresso, o presente trabalho empregou um IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado para realizar simulações comparativas entre a carga tributária atual e a que poderá vir a incidir futuramente sobre o consumo de bens, demonstrando que ocorrerá a simplificação dos trabalhos contábeis e fiscais das empresas, todavia, não implicará na redução ou elevação significativas da carga tributária com o advento da Reforma Tributária, especialmente se o mencionado IVA não tiver uma alíquota referencial superior a 20%.*

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; IVA; Carga Tributária.

**Abstract:** *In December 2019, IPEA - Institute of Applied Economic Research presented work for the discussion on Tax Reform with number TD-Text for Discussion number 2530 where it compared the PEC - Constitutional Amendment Project 45/2019, presented in the Chamber of Deputies on 04/30/2019, and PEC 110/2019, presented in the Federal Senate on 07/09/2019. The work included discussions on the Reform that led to the approval in the Chamber of Deputies of the aforementioned PEC 45/19. The highlight of the work was VAT, dual VAT, the Regional Development Fund and, in particular, the reference rate, the percentage of which has not yet been defined. On the other hand, the Brazilian Institute of Geography and Statistics also developed and published in the period from October to December 2022, its own methodology for calculating Added Value. Regardless of the percentage of the reference rate to be approved by Congress, this work applied a VAT – Value Added Tax to carry out comparative simulations between the current tax burden and that which may be levied in the future on the consumption of goods and services, demonstrating that the accounting and tax work of companies will be simplified, however, it should not result in a significant reduction or increase in the tax burden with the advent of the Tax Reform, especially if the aforementioned VAT does not have a reference rate higher than 20%.*

**Keywords:** Tax Reform; IVA; Tax Burden.

## 1. INTRODUCCIÓN

Una reforma tributaria consiste en un proceso de cambio en la forma en que el gobierno recauda o administra los impuestos y, en general, debe llevarse a cabo para mejorar la gestión tributaria y/o para generar beneficios económicos o sociales. En este sentido, la PEC 45/2019 que se tramita en el Congreso Nacional tiene como objetivo simplificar la tributación sobre el consumo bajo la responsabilidad de la Unión, los estados y los municipios. El principal cambio apunta a implementar un impuesto único, denominado IVA - Impuesto al Valor Agregado, con cambios impactantes en el sistema tributario actual, cuyas simulaciones desarrolladas en este trabajo pretenden demostrar sus efectos prácticos en la simplificación del trabajo de profesionales relacionados con el tema, como contadores, trabajadores en los departamentos tributarios de las empresas; así como compradores, operadores en procesos logísticos, gerentes de inventario y vendedores debido a los cambios que se puedan presentar en costos, márgenes de utilidad y precios de venta de productos.

### 1.1. LA DIFERENCIA ENTRE EL IVA DUAL Y EL IVA ÚNICO

Existen dos posibilidades para la implementación del IVA – Impuesto sobre el Valor Adicional, la dual y la única. En el IVA único, la propuesta es crear un impuesto único que reemplazaría a los impuestos federales como el PIS – Programa de Integración Social, COFINS – Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social e IPI – Impuesto a los Productos Industrializados; así como el ICMS – Impuesto a la Circulación de Bienes, que es de carácter estatal, y el ISS – Impuesto a los Servicios, bajo la competencia de los municipios. A su vez, el IVA dual se dividiría en IBS – Impuesto sobre Bienes y Servicios, que absorbería ICMS e ISS. Además del IBS, también surgiría el CBS – Contribución sobre Bienes y Servicios, que reemplazaría a los impuestos federales IPI, PIS y COFINS. Se supone que el IVA tendría una tasa de referencia del 20%, con el IBS del 8% y el CBS del 12%, es decir, serán los mismos porcentajes que se utilizaron en las simulaciones contenidas en este trabajo.

### 1.2. EL IVA DEBE CALCULARSE “POR SEPARADO”

En el impuesto calculado ‘por separado’, la base de cálculo es el precio neto del producto y a este precio se le suma el monto del impuesto, lo que hace que el monto del impuesto sea evidente para el consumidor. Por otro lado, en el impuesto calculado de manera incluida, la base de cálculo incluye el propio impuesto, es decir, está imputo en el precio del producto. Las tablas 1 y 2 ejemplifican las dos formas de calcular los impuestos que gravan las ventas. A través de las simulaciones presentadas en las Tablas 1 y 2, es posible observar que los cálculos realizados aparte demuestran que los impuestos que gravan el consumo son más transparentes para el comprador y para el consumidor final. Por lo tanto, el cálculo del IVA debe realizarse a través de la misma metodología utilizada para el IPI – Impuesto sobre Productos Industrializados, como se ejemplifica en la Figura 1 – Cálculo de Impuesto "por separado".

Figura 1 – Cálculo del Impuesto “Por separado”

<b>Tributo: IPI</b>	
Valor do Produto:	R\$ 100,00
IPI com alíquota de 10%	R\$ 10,00
<b>Preço de venda final</b>	<b>R\$ 110,00</b>

Fuente: Elaboración propia

Figura 2 – Cálculo del Impuesto “incluido”

<b>Tributo: ICMS</b>	
Preço de Venda:	R\$ 100,00
ICMS com alíquota de 18% embutido no preço de venda	-R\$ 18,00
<b>Valor do Estoque</b>	<b>R\$ 82,00</b>
<b>Contabilização pelo lojista na compra</b>	
C - Caixa	R\$ 100,00
D - Estoque	R\$ 82,00
D - ICMS a Recuperar	R\$ 18,00

Fuente: Elaboración propia

## 2. ANTECEDENTES TEÓRICOS

La fundamentación teórica utilizada en el presente trabajo se basa en los conceptos de impuestos y las modalidades existentes en el país. El IVA que gravará los productos y servicios se compone básicamente de impuestos indirectos y no de impuestos directos que gravan, por ejemplo, sobre la renta y los beneficios, como se describe a continuación.

### 2.1. CONCEPTO DE IMPUESTOS

De acuerdo con el artículo 3 del CTN – Código Tributario Nacional, ‘impuesto’ es todo pago pecuniario obligatorio en moneda o cuyo valor pueda expresarse en ella, que no constituya una sanción por un acto ilícito, establecido por la ley y recaudado a través de una actividad administrativa plenamente vinculada. En el artículo 5 del Código Tributario Nacional, también se describe que los impuestos son tasas y contribuciones de mejora. Por lo tanto, el tributo es un género, cuyas especies son impuestos, tasas y contribuciones.

### 2.2. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Los impuestos directos son aquellos que no tienen repercusión, ya que la carga

económica es soportada por contribuyentes compuestos por personas físicas o jurídicas con las que tienen relación, como, por ejemplo, el IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el IRPJ - Impuesto sobre Sociedades y el CSLL - Contribución Social sobre el Rendimiento Neto también aplicados a la persona jurídica, es decir, se devenguen en situaciones de ingresos y beneficios, aplicados de manera escalonada y de acuerdo a tablas progresivas para los respectivos beneficiarios. No afectan directamente a los costes y a la formación del precio de venta de los productos y servicios.

Los impuestos indirectos son aquellos en los que la carga tributaria repercute en un tercero, no siendo absorbida por el creador del hecho imponible, es decir, se insertan dentro de los precios de productos y servicios, como, por ejemplo, ICMS, PIS, COFINS e IPI. Los impuestos indirectos aparecen cuando existe una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y el Estado, en la que el contribuyente paga el impuesto y es reembolsado al cobrarlo a un tercero mediante la inclusión del impuesto en el precio, como, por ejemplo, el mencionado ICMS. La mayoría de los impuestos indirectos también se consideran multifásicos, es decir, se gravan en todas las fases de la circulación del producto, desde su salida del fabricante hasta su compra por parte del consumidor final.

### 2.3. PIS/PASEP

La contribución al PIS - Programa de Integración Social se estableció a través de la Ley Complementaria N° 7 de 7 de septiembre de 1970, creando una contribución obligatoria sobre los ingresos brutos de las empresas. La contribución al Programa de Formación Equitativa de los Servidores Públicos (PASEP) fue creada por la Ley Complementaria No. 8, del 3 de diciembre de 1970. En la Constitución Federal, en su artículo 239, se estableció que los fondos recaudados financiarían el programa de seguro de desempleo y el bono a los empleados. De acuerdo con el artículo 2 de la Ley N° 9.715/98, la contribución al PIS/PASEP se calculará mensualmente por: las personas jurídicas de derecho privado y las equivalentes a ellas por la Legislación del Impuesto sobre la Renta, incluidas las empresas públicas y las empresas de capital mixto y sus filiales; las entidades sin fines de lucro enumeradas en el artículo 13 de la Medida Provisional N° 2.037; personas jurídicas regidas por el derecho público interno.

En la Ley N° 10637 del 30 de diciembre de 2002, se creó la no acumulabilidad para las empresas gravadas por la utilidad real, sobre la base de los ingresos brutos a una tasa del 1,65%, y del 0,65% para las empresas gravadas por la Utilidad Presunta. Por lo tanto, el PIS entró en vigor, coexistiendo tanto en el sistema acumulativo como en el no acumulativo, con las tasas de 0,65% y 1,65%, respectivamente, como se muestra en el Cuadro 1 – Incidencia de PIS/PASEP.

Cuadro 1 – Incidencia de PIS/PASEP

Tipo de Empresa	Incidencia de PIS/PASEP
Empresas gravadas por Ganancia Real	PIS/PASEP no cumulativo 1,65%
Empresas gravadas por Ganancia Presunta	PIS/PASEP ingresos 0,65%

Fuente: Adaptado de OLIVEIRA, 2009, p. 315.

## 2.4. COFINS

Al igual que el PIS, la Contribución Social para el Financiamiento de la Seguridad Social se instituyó a través de la Ley Complementaria N° 70 del 30 de diciembre de 1991, basada en el cálculo de los ingresos de las empresas gravadas por la utilidad real o presunta a una tasa del 2%.

Posteriormente, la Ley N° 9718 del 27 de noviembre de 1998 modificó la tasa del 2% al 3%. Al igual que ocurrió en el PIS, el 31 de diciembre de 2003, a través de la Ley N° 10833, se estableció la no acumulabilidad del COFINS para las entidades gravadas por la Utilidad Real a una tasa del 7,6%, permitiendo a las empresas que se encuentran en el nuevo sistema obtener créditos en determinadas operaciones, y del 3% para las empresas gravadas por la Utilidad Presunta.

De manera similar a lo que ocurrió con el PIS, COFINS también comenzó a coexistir en dos sistemas, el no acumulativo y el acumulativo, con las tasas del 7,6% y 3%, respectivamente, sumando toda la complejidad ya mencionada anteriormente.

Cuadro 2 – Incidencia de COFINS

Tipo de Empresa	Incidencia da COFINS
Empresas gravadas por Ganancia Real	COFINS no cumulativo 7,6%
Empresas gravadas por Ganancia Presunta	COFINS ingreso 3,0%

Fuente: Adaptado de OLIVEIRA, 2009, p. 315

## 2.5. IPI

El IPI - Impuesto sobre Productos Industrializados está regulado por el Decreto Federal N° 2637/98 y por las Leyes N° 4502/64 y N° 5172/66, teniendo como hecho imponible la salida del producto del establecimiento industrial y la base de cálculo es el total de la factura, cuya tasa es establecida por el TIPI (Cuadro del Impuesto sobre Productos Industrializados), calculándose en el exterior.

El Impuesto sobre los Productos Industrializados es un impuesto federal, es decir, sólo la Unión tiene competencia para instituirlo (Art.153, IV, de la Constitución Federal). Sus disposiciones se describen a través del Decreto 7212 del 15/06/2010, que regula la recaudación, fiscalización, recaudación y administración del Impuesto sobre Productos Industrializados.

Para el comercio, con excepción de las importaciones realizadas directamente

por el comerciante, que en este caso es equivalente al productor local, el IPI se convierte en un componente de costo y su monto debe incluirse en el cálculo del costo impositivo y no se gravará sobre la venta o salida de los bienes, como ocurre como ICMS – Impuesto a la Circulación de Bienes y Servicios.

El hecho imponible del IPI se produce en uno de los siguientes momentos: con el despacho de aduana del producto importado; con la salida del producto industrializado del establecimiento del importador, del industrial, del comerciante o del licitador; con la subasta del producto incautado o abandonado, cuando éste sea llevado a subasta.

Los contribuyentes del citado impuesto pueden ser el importador, el industrial, el comerciante o el oferente, o quien la ley los iguale, según el caso. En la situación de importación, la base de cálculo es el precio de venta de los bienes, más el impuesto de importación y otras tarifas requeridas (flete, seguro, etcétera).

## 2.6. ISS

El Impuesto sobre los Servicios de Cualquier Naturaleza (ISS) es de competencia municipal y está regulado por el Decreto Ley N° 406/68 y por la Ley Complementaria N° 116 del 31 de julio de 2003, basado en el cálculo de los ingresos por la prestación de servicios, con tarifas establecidas por la legislación de cada municipio. El ISS no es un impuesto considerado en las actividades normales de una empresa. Se gravan los servicios prestados por empresas, personas jurídicas o profesionales autónomos, siempre que el hecho imponible del servicio ya no sea competencia del Estado o de la Unión.

## 2.7. ICMS

El Impuesto sobre las Transacciones Relacionadas con la Circulación de Bienes y sobre la Prestación de Servicios Interestatales e Intermunicipales de Transporte y Comunicaciones (ICMS) está regulado por la Ley Complementaria N° 87/96 y por los Decretos establecidos por cada Estado. Se basa en el cálculo del valor de la transacción con mercancías, incluyendo las cantidades accesorias, como el seguro y el flete pagado por el comprador, con una tarifa establecida a través de la legislación de cada Estado. Por lo tanto, cada Estado de la Federación tiene su Reglamento RICMS – ICMS.

## 2.8. IMPUESTO REAL A LA RENTA RÉGIMEN DE UTILIDADES

El cálculo del Impuesto a la Renta en Brasil obedece a 3 opciones, es decir, la Ganancia Real, la Ganancia Presunta y los Simples Nacional. En la opción de la Ganancia Real, que es la opción más completa, es decir, el contribuyente realizará el pago solo cuando se produzca la ganancia. En este caso, habrá un Impuesto a la Renta del 15% sobre la Ganancia más otro 10% sobre lo que exceda R\$ 60.000,00 en el trimestre. Además, se cobrará la tasa del 9% de la CSLL – Contribución Social sobre la Utilidad Neta, como se muestra en la Figura 3 –



Simulación de Cálculo de IRPJ y CSLL en el Trimestre.

Figura 3 – Simulación del cálculo de IRPJ y CSLL en el trimestre

<b>Apuração do IRPJ e da CSLL no Trimestre</b>	
Lucro trimestral antes da apuração do IRPJ e da CSLL	R\$ 500.000,00
Alíquota de 15% do IRPJ (R\$ 500.000,00 x 15%)	-R\$ 75.000,00
Alíquota adicional de 10% sobre o que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre (R\$ 440.000,00 x 10%)	-R\$ 44.000,00
<b>Total de IRPJ no trimestre (R\$ 75.000,00 + R\$ 44.000,00)</b>	<b>-R\$ 119.000,00</b>
Alíquota de 9% da CSLL (R\$ 500.000,00 x 9%)	-R\$ 45.000,00
<b>Lucro Líquido (R\$ 500.000,00 - R\$ 119.000,00 - R\$ 45.000,00)</b>	<b>R\$ 336.000,00</b>

Fuente: elaboración propia.

El pago del IRPJ y CSLL es trimestral y, aunque la opción de Ganancia Real influye en la composición del costo y precio de venta, debido a las tarifas de PIS y COFINS, como se muestra en los Cuadros 1 y 2. La figura 4 – Datos para la Simulación del Costo de los Bienes, presenta cómo se pueden parametrizar los sistemas mercantiles de las empresas que operan en el comercio (mayorista y minorista) y que optan por el Régimen del Impuesto Real sobre la Renta.

Figura 4 – Datos para la Simulación del Costo de los Bienes.

• **FÓRMULA PARA O CÁLCULO DO CUSTO PARA AS MERCADORIAS PELO COMÉRCIO – EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL**

Custo = Preço de Compra – Descontos + IPI + Frete + Despesas Acessórias – ICMS – PIS – COFINS – ICMS sobre as Despesas Acessórias.-ICMS sobre o frete.

Onde: O PIS e a COFINS incidem r sobre o Preço de Compra + IPI + Frete (FOB) + Despesas Acessórias

Fuente: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 74

Con base en el Cuadro 3 – Datos para la Simulación del Costo de los Bienes, es posible utilizar la fórmula presentada en la Figura 4 – Datos para la Simulación del Costo de los Bienes.



Cuadro 3 – Datos para la simulación del costo de los bienes

Datos para la compra por comercio
Precio unitario de compra = R\$ 100,00
Tasa ICMS = 18%
Tasa IPI = 5%
Tasa PIS = 1.65%
y Tasa COFINS = 7.6%
El flete es CIF y no hay gastos accesorios

Fuente: elaboración propia.

Custo = R\$ 100,00+R\$ 5,00-R\$ 18,00 - (R\$ 105,00 x 1,65%) - (R\$ 105,00 x 7,6%) = R\$ 77,29.

Para facilitar el cálculo, el flete se consideró como CIF - "*Costo, Seguro y Flete*", que ocurre cuando el valor del flete está incorporado en el precio de venta por parte del proveedor y además sin cobrar los gastos accesorios que surgen cuando el fabricante cobra por separado gastos como el embalaje o cuando surgen otros gastos, como el despacho de aduanas derivado de las importaciones.

Considerando un margen de utilidad del 40% y los impuestos que gravan la venta del 27.25% representados por la suma del 18% de ICMS, el 7.6% de COFINS y el 1.65% de PIS, se podría obtener el precio de venta de la misma mercancía, aplicando la fórmula descrita en la Figura 5 – Fórmula de Precios Financieros, a continuación.

Figura 5 – Fórmula de fijación de precios financieros

<b>Preço de venda =</b>	<b>Custo</b>
	$(1 - \% MLT) \times (1 - \% TISV)$
<b>Onde:</b>	
• MLT = Margem livre de tributos	
• TISV = Tributos incidentes sobre as vendas	

Fuente: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 87

Por lo tanto, el precio de venta basado en el costo de \$77.29 podría calcularse de la siguiente manera:  $PV = 77.29 / (1-0.4) \times (1-0.2725) = \$177.07$

## 2.9. RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA PRESUNTA

La opción tributaria por el Beneficio Premeditado corresponde al régimen fiscal que tiene por objeto simplificar el cálculo de la base de cálculo del IRPJ y CSLL. Está destinado a empresas que no están obligadas a adoptar el régimen de Ganancia Real y que ganan hasta R\$ 78 millones por año. La base imponible son los ingresos (ventas brutas), independientemente de si la empresa obtuvo ganancias o pérdidas en el período de cálculo. Las tasas de IRPJ y CSLL son las mismas que las ganancias reales, sin embargo, se aplican a la ganancia presunta, como se muestra en el Cuadro 4 – Porcentajes de ganancias presuntas.

Cuadro 4 – Porcentajes de Beneficio Presunto

8%	En la venta de Bienes y Productos.
1,6%	En la reventa, para su consumo, de combustible derivado del petróleo, alcohol etílico y
16%	- En la prestación de servicios de transporte, excepto de carga, que es del 8%; - Para instituciones financieras y similares; - En la prestación de servicios en general por personas jurídicas con ingresos brutos anuales de hasta R\$ 120.000, excepto los servicios hospitalarios, de transporte y de profesión regulada.
32%	En la prestación de otros Servicios.

Fuente: elaboración propia.

Por lo tanto, si una tienda (comercio) optó por la Ganancia Presunta y facturó, por ejemplo, R\$ 3.541.400,00, la base de cálculo sería R\$ 283.312,00 (R\$ 3.541.400 x 8%). Así, el cálculo del IRPJ en el mes sería el siguiente:

15% sobre R\$ 283.312,00 = R\$ 42.496,80;

10% adicional sobre lo que supere R\$ 20.000,00 en el mes = R\$ 26.331,20;

IRPJ total a recaudar = R\$ 68.828,00.

Cabe mencionar que el pago del IRPJ por Ganancia Presunta también es trimestral. Las tarifas son un 15% y un 10% más adicionales que superar los R\$ 60.000,00 en el trimestre, equivalentes a R\$ 20.000,00 en el mes.

En relación con la CSLL – Contribución Social sobre los Ingresos Netos, la Ganancia Presunta es del 12% (doce por ciento), o si ya es superior al 8% por ciento aplicado al IRPJ para el comercio. La tasa de CSLL es del 9% sobre la ganancia presunta. Así, se realiza el siguiente cálculo:

Ingresos de R\$ 3.541.499,00 x 12% = R\$ 425.968,00.

La cantidad de CSLL a recaudar será: R\$ 424.968,00 x 9% = R\$ 38.247,12.

A través de la fórmula contenida en la Figura 6 – Fórmula del Costo en la Ganancia Presunta, es posible obtener el costo de una mercancía.

Figura 6 – Fórmula del Costo en la Ganancia Presunta

$$\text{Custo} = \text{Preço de Compra} - \text{Descontos} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Despesas Acessórias} - \text{ICMS} - \text{ICMS sobre as Despesas Acessórias} - \text{ICMS sobre o frete.}$$

Onde: Não há o crédito de PIS e a COFINS no Regime do Lucro Presumido

Fuente: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 74

Utilizando la información contenida en el Cuadro 6 – Datos para la Simulación del Costo de los Bienes, se obtiene el siguiente valor para el costo:

$$\text{Costo} = \text{R\$ } 100,00 + \text{R\$ } 5,00 - \text{R\$ } 18,00 = \text{R\$ } 87,00.$$

Para calcular el precio de venta, es posible utilizar la fórmula presentada en el Gráfico 8 – Fórmula de Precios Financieros, permitiendo obtener el valor de R\$ 186,07, como se muestra a continuación.

$$\text{PV} = \text{R\$ } 87,00 / (1-0,4) \times (1-0,2165) = \text{R\$ } 186,07.$$

Los impuestos que gravan las ventas son del 21,65% y resultan de la suma del ICMS del 18%, el PIS del 0,65% y el COFINS del 3%, como se presenta en las Tablas 3 y 4 de este trabajo.

### 3. MATERIALES Y MÉTODOS

El presente trabajo se desarrolló a partir de un relevamiento bibliográfico existente sobre el tema, incluyendo libros, artículos, sitios de internet, revistas y publicaciones académicas, que abordan la Legislación Tributaria y la Reforma Tributaria que se está abordando en el Congreso Nacional y que afectarán la carga tributaria sobre el consumo; así como puede ser considerada como una investigación explicativa a la vez que intenta conectar ideas en un intento de explicar un determinado fenómeno, es decir, lo que lleva a propuestas de cambios en la dinámica tributaria brasileña. Por otro lado, todavía puede ser visto como exploratorio en el sentido de que examina las ocurrencias de problemas contables en la formación de costos y precios de venta de productos a través de las simulaciones realizadas en el Capítulo 4 y reflexiones que pueden ser abordadas en futuros trabajos.

### 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En las investigaciones y simulacros de la Reforma Tributaria que se tramitan en el Congreso Nacional, se pretende evaluar los probables efectos que los cambios pueden ocasionar en los costos y precios de venta de los productos; así como todo el volumen de la carga impositiva indirecta. Las simulaciones tuvieron en cuenta el doble IVA con los tipos de referencia del 20% distribuidos en el IBS del 8% y en el CBS del 12%. Los resultados verificados se relacionan a continuación y van acompañados de los análisis respectivos.

#### 4.1. DIFERENCIAS EN EL CÁLCULO DE COSTES

En el cálculo del costo dentro de la legislación vigente y luego de la implementación de la Reforma Tributaria y dentro del régimen de Ganancia Real, se utilizaron los siguientes datos:

- Precio de compra = R\$ 100,00;
- Tasa IPI = 10%;
- Envío unitario = R\$ 6,00;
- Gastos auxiliares por unidad = R\$ 7,00;
- Tasa PIS = 1,65%;
- Tasa COFINS = 7.6%.
- Tasa ICMSA = 18%

A través de la Figura 7 – Simulaciones de Costos En la actualidad y después de la Reforma Tributaria, que se describe a continuación, es posible notar las diferencias que pueden ocurrir en el cálculo del costo de un producto, lo que puede sugerir un aumento aparente en la carga tributaria.

Figura 7 – Simulaciones de Costos En la actualidad y después de la Reforma Tributaria

Sistemática Atual			Sistemática após a Reforma Tributária		
		Créditos			Créditos
		Tributários			Tributários
-Preço Líquido de Compra	R\$ 100,00		-Preço Líquido de Compra	R\$ 100,00	
-Alíquota de IPI de 10%	R\$ 10,00		-Alíquota de 12% do CBS	R\$ 12,00	R\$ 12,00
-Frete Unitário (ICMS de 12%)	R\$ 6,00	R\$ 0,72	-Alíquota de 8% do IBS	R\$ 8,00	R\$ 8,00
			Total na compra	R\$ 120,00	
			Despesas Acessórias de R\$ 7,00 com crédito de CBS de 12%	R\$ 7,00	R\$ 0,84
-Alíquota de ICMS de 18%	R\$ 18,00	R\$ 18,00	Despesas Acessórias de R\$ 7,00 com crédito de IBS de 8%		R\$ 0,56
Despesas Acessórias com crédito de ICMS de 18%	R\$ 7,00	R\$ 0,49	Despesas com Frete (FOB) de R\$ 6,00 com crédito de CBS de 12%	R\$ 6,00	R\$ 0,72
-Crédito de PIS DE 1,65% => 0,0165 x (100,00+10,00+6,00+7,00)	R\$ 2,03	R\$ 2,03	Despesas com Frete (FOB) de R\$ 6,00 com crédito de IBS de 8%		R\$ 0,48
-Crédito de COFINS de 7,6% => 0,076 x (100,00+10,00+6,00+7,00)	R\$ 9,35	R\$ 9,35			
Custo = 100,00+10,00+6,00+7,00-18,00-0,72-0,49-2,03-9,35 =			Custo = 120,00+7,00+6-12-8-0,84-0,56-0,72-0,48 = 110,40		
Custo=	R\$ 92,41		Custo=	R\$ 110,40	

Fuente: Elaboración propia.

La Figura 7 – Simulaciones de Costos en la actualidad y después de la Reforma Tributaria muestra que, al adoptar el sistema actual para calcular el costo de una mercancía, se obtiene el valor de R\$ 91,41. Tras el advenimiento de la Reforma Tributaria y con una tasa de referencia del 20% para el IVA, se alcanza un costo de R\$ 110,40. Es decir, el nuevo valor será aproximadamente un 21% superior. Sin embargo, como los créditos fiscales se mantendrán en toda la cadena, será necesario monitorear cómo serán los precios de venta, especialmente para el

consumidor final

#### 4.2. CÁLCULO DEL PRECIO DE VENTA Y CARGA TRIBUTARIA DENTRO DEL SISTEMA ACTUAL

La formación del precio de venta con un margen de beneficio sugerido del 40% y la carga fiscal resultante de esta venta se presentan en la Figura 8 – Simulación de Costos Actuales a continuación.

Figura 8 – Simulación de Costos Actuales

<b>Precificando hoje</b>		
	92,41	<b>211,71</b>
PV =	$(1-0,4) \times (1 - 27,25\%)$	
ICMS	18,00%	
PIS	1,65%	
COFINS	7,6%	
	<b>27,25%</b>	
<b>Preço de venda=</b>	<b>R\$ 211,71</b>	
ICMS sobre vendas=	R\$ 38,11	
PIS s/ Vendas=	R\$ 3,49	
COFINS s/ Vendas =	R\$ 16,09	
Total sobre Vendas	<b>R\$ 57,69</b>	
<b>Tributos a Recolher</b>		
ICMS = 38,11-19,21 =	<b>R\$ 18,90</b>	
PIS = 3,49-2,03 =	<b>R\$ 1,46</b>	
COFINS = 16,09-9,35=	<b>R\$ 6,74</b>	
Total a recolher =	<b>R\$ 27,10</b>	

Fuente: Elaboración propia.

A través de la elaboración de los cálculos contenidos en la Figura 8 – Simulaciones de Costos Actuales, es posible demostrar que la carga tributaria efectiva de los Impuestos Indirectos para una empresa comercial y sin tener en cuenta los Impuestos Directos (IRPJ y CSLL), asciende a un monto de R\$ 27,10, representando el 12,8% de los ingresos ( $R\$ 27,10 / R\$ 211,71 = 0,128$ ).

#### 4.3. CÁLCULO DEL PRECIO DE VENTA TRAS EL ADVENIMIENTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Con el advenimiento de la Reforma Tributaria, la formación del precio de venta con un margen de ganancia sugerido del 40% y la carga tributaria resultante de esta venta se presentan en la Figura 9 – Simulación del Precio de Venta después de la Reforma Tributaria, elaborada a continuación.

Figura 9 – Simulación del Precio de Venta después de la Reforma Tributaria.

<b>Para Calcular o Preço de Venda:</b>			
Custo =	<b>R\$ 110,40</b>		
Tributos sobre as vendas: CBS de 9% e IBS de 12% =	20%		
Margem de Lucro de	40%		
	110,40	110,40	110,40
Preço de Venda =	----- =	----- =	----- = <b>R\$ 230,00</b>
	$(1-0,4) \times (1-0,2)$	$0,6 \times 0,2$	0,48
CBS sobre a venda: (12%)	<b>R\$ 27,60</b>		
IBS sobre a venda (8%):	<b>R\$ 18,40</b>		
Total	<b>R\$ 46,00</b>		
<b>Para Calcular os Tributos a Recolher</b>			
CBS sobre a venda: (12%)			
$27,60 - 0,84 - 0,72 =$		<b>R\$ 17,43</b>	
IBS sobre a venda (8%) =			
$18,40 - 8,00 - 0,56 - 0,48 =$		<b>R\$ 9,36</b>	
Total a Recolher		<b>R\$ 26,79</b>	

Fuente: Elaboración propia.

La figura 9 – Simulación del Precio de Venta después de la Reforma Tributaria permite observar que puede haber un aumento en el costo y el precio de venta después del advenimiento de la reforma propuesta, sin embargo, la carga tributaria de los impuestos indirectos basados en CBS y SII es menor dado el mejor uso de los créditos fiscales por parte de las empresas, como se registra en la Figura 10 – Impuestos que se recaudarán para el comercio a continuación.

Figura 10 – Impuestos que se recaudarán para el comercio

<b>No Comércio/Varejo</b>	
Atual	<b>R\$ 27,10</b>
Futura	<b>R\$ 26,79</b>

Fuente: Elaboración propia.

Las simulaciones elaboradas y válidas para el Régimen de Utilidades del Impuesto a la Renta Real demuestran que además de la simplificación de las operaciones contables y fiscales, puede haber una leve reducción de la carga tributaria, y basta con hacer ajustes para que los precios no suban a los consumidores finales y que se transmita la idea de que la pretendida Reforma Tributaria les ha causado pérdidas en relación con el poder adquisitivo. Es importante tener en cuenta que esto se aplicará siempre y cuando el tipo de referencia del IVA no sea superior al 20%.

#### **4.4. EFECTOS SOBRE LOS COSTOS Y PRECIOS DE VENTA EN EL RÉGIMEN DE GANANCIA PRESUNTA Y EN EL RÉGIMEN NACIONAL**

En el caso de la opción tributaria para la Ganancia Presunta, se puede utilizar el mismo criterio que para la Ganancia Real, pues ya existe una diferenciación de impuestos directos (IRPJ y CSLL), con solo ajustes, considerando que la base imponible es la cifra de negocios (ventas brutas), y también existen otras adaptaciones para las empresas que optan por el Simple Nacional.

## 5. CONCLUSIÓN

A través de las simulaciones realizadas en el Capítulo 4 – Resultados y Discusión y el marco teórico expuesto en el Capítulo 2, se observa que la Reforma Tributaria, si se implementa sin un gran número de excepciones y diferenciaciones de criterios de cálculo, podrá simplificar el trabajo de la Contabilidad, las Áreas Tributarias, los Agentes de Inspección y otros profesionales que trabajan con el tema. También conllevará una reducción de los gastos operativos y administrativos de las empresas; así como aportar más transparencia a los consumidores, dado que puede haber un único tipo de referencia para el IVA, aunque sea en forma de doble IVA.

El PEC que aún se tramita en el Congreso Nacional no definió la tasa de referencia, es decir, si será de 20% o 25%, o incluso superior; así como tampoco detalló cómo se puede poner en práctica bajo los regímenes de Lucro Presunto y Simple Nacionales. En cuanto al inicio de la implementación de la Reforma Tributaria, si bien es gradual y a partir de 2026, permitirá un adecuado periodo de adaptación para las empresas y despachos contables.

Por lo tanto, la Reforma Tributaria, en principio, promete traer una gran colaboración a las empresas y a la economía brasileña en general.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO, F. J. **Os efeitos dos tributos indiretos sobre os materiais para a construção civil**. 2011. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

CONJUR – CONSULTOR JURIDICO. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 09. out. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 10. out. 2023.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA; Disponível em <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?id=26907&view=detalhes>. Acesso em: 23.out.2023

IPEA – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Disponível em [https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com\\_content&view=article&id=35279&Itemid=444](https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=35279&Itemid=444) .

OLIVEIRA, L.M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.