

A Tributação Sobre o Consumo com a Reforma Tributária

Taxation on Consumption with Tax Reform
Tributación al Consumo con Reforma Tributaria

Natália Lucarelli Nunes de Farias Thomaz¹

natalia.thomaz@fatec.sp.gov.br

Eli Carlos Pereira¹

eli.pereira@fatec.sp.gov.br

Nathalia Santos Moreira¹

nathalia.moreira@fatec.sp.gov.br

Marcelo de Paula Souza¹

marcelo.sousa26@fatec.sp.gov.br

Francisco José Pereira de Carvalho¹

francisco.carvalho7@fatec.sp.gov.br

1 – Faculdade de Tecnologia de Bebedouro – Fatec Bebedouro

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 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

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/em processo

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



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.

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.

1. INTRODUÇÃO

Uma reforma tributária consiste em um processo de mudança na maneira com que os tributos são cobrados ou administrados pelo governo e geralmente deve ser realizada para aprimorar a gestão tributária e/ou para gerar benefícios econômicos ou sociais. Nesse sentido, a PEC 45/2019 que tramita no Congresso Nacional objetiva simplificar a tributação sobre o consumo de responsabilidade da União, estados e municípios. A principal alteração visa implementar um imposto único, denominado IVA - Imposto sobre o Valor Agregado, com alterações impactantes no sistema tributário vigente, cujas simulações desenvolvidas no presente trabalho pretendem demonstrar seus efeitos práticos na simplificação dos trabalhos dos profissionais ligados ao tema, como por exemplo, contabilistas, trabalhadores de departamentos fiscais das empresas; bem como, compradores, operadores em processos logísticos, gestores de estoques e vendedores em razão das mudanças que poderão ocorrer nos custos, margens de lucros e nos preços de vendas dos produtos.

1.1. A DIFERENÇA ENTRE IVA DUAL E IVA ÚNICO

Existem duas possibilidades para a implantação do IVA – Imposto sobre o Valor Adicional, a dual e a única. Na única ou IVA único a proposta é a da criação de um único imposto que substituiria os tributos federais como o PIS – Programa de Integração Social, a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; bem como o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias que é de natureza estadual e o ISS – Imposto sobre Serviços de competência dos municípios. Por sua vez, o IVA dual ficaria dividido em IBS – Imposto sobre Bens e Serviços que absorveria o ICMS e o ISS. Além do IBS também surgiria a CBS – Contribuição Sobre Bens e Serviços que substituiria os tributos federais IPI, PIS e COFINS. Pressupõem-se que o IVA teria uma alíquota de referência de 20%, tendo o IBS 8% e a CBS 12%, isto é, serão os mesmos percentuais que foram utilizados nas simulações constantes do presente trabalho.

1.2. O IVA DEVERÁ SER CALCULADO “POR FORA”

No imposto calculado “por fora”, a base de cálculo é o preço líquido do produto e o valor do imposto é somado a esse preço, tornando o valor do imposto evidente para o consumidor. Por outro lado, a imposto calculado “por dentro”, a base de cálculo inclui o próprio imposto, ou seja, está embutido no preço do produto. Nos quadros 1 e 2, estão exemplificadas as duas maneiras de se calcular os tributos incidentes sobre a venda.

Por meio das simulações apresentadas nos Quadros 1 e 2, é possível notar que os cálculos realizados “por fora” demonstram que os tributos incidentes sobre o consumo são mais transparentes para o comprador e para o consumidor final. Assim, o cálculo do IVA deverá ser realizado através da mesma metodologia utilizada para o IPI – Imposto sobre os Produtos Industrializados, conforme exemplificado no Quadro 1 – Quadro dos Tributos “Por Fora”.

Quadro 1 – Cálculo do Tributo “Por Fora”

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

Fonte: Elaborado pelos Autores

Quadro 2 – Cálculo do Tributo “Por Dentro”

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

Fonte: Elaborado pelos Autores

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica empregada no presente trabalho está baseada nos conceitos de tributos e nas modalidades existentes no País. O IVA que incidirá sobre os produtos e serviços é composto basicamente pelos tributos indiretos e não sobre os tributos diretos que tem incidência, por exemplo, sobre a renda e o lucro, conforme descritos a seguir.

2.1. CONCEITO DE TRIBUTOS

De acordo com o artigo 3º do CTN – Código Tributário Nacional, a definição de tributo é toda a prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. No artigo 5º também do Código Tributário Nacional é descrito que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria. Portanto, tributo é gênero, cujas espécies são os impostos, taxas e as contribuições.

2.2. TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Os tributos diretos são aqueles que não repercutem, pois a carga econômica é

sustentada pelos contribuintes compostos pelas pessoas físicas ou jurídicas com as quais guardam relação, como, por exemplo, o IRPF - Imposto de Renda da Pessoa Física, o IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido aplicado também para a pessoa jurídica, isto é, são devidos em situações de renda e lucro, aplicados escalonadamente e de acordo com tabelas progressivas para os respectivos beneficiários. Não incidem diretamente sobre os custos e na formação do preço de venda dos produtos e serviços.

Os tributos indiretos são aqueles em que o ônus tributário repercute em um terceiro, não sendo absorvido pelo criador do fato gerador, ou seja, estão inseridos dentro dos preços dos produtos e serviços, como, por exemplo, o ICMS, PIS, COFINS e o IPI. Os tributos indiretos aparecem quando há relação jurídico-tributária firmada entre o sujeito passivo e o Estado, em que o sujeito passivo pagar o tributo e se reembolsa cobrando de terceiro por meio da inclusão do imposto no preço, como, por exemplo, o já mencionado ICMS. A maioria dos tributos indiretos também é considerada como plurifásica, isto é, incide em todas as fases de circulação do produto, indo desde sua saída do fabricante até a compra pelo consumidor final.

2.3. PÍS/PASEP

A contribuição para o PIS - Programa de Integração Social foi estabelecida por meio da Lei Complementar nº 7 de 7 de setembro de 1970, criando-se uma contribuição exigida sobre a receita bruta das empresas. A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Na Constituição Federal em seu artigo 239, ficou estabelecido que os recursos arrecadados financiariam o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados. De acordo com o artigo 2º da Lei 9.715/98, a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas: pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda, inclusive, as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias; entidades sem fins lucrativos discriminadas no artigo 13 da Medida Provisória nº 2.037; pessoas jurídicas de direito público interno.

A Lei nº 9.718/98 alterou o conceito de faturamento para este tipo de contribuição, de receita bruta de vendas e serviços para receita total, incluindo todas as demais receitas, independentemente da forma de classificação contábil. Sua alíquota originária era 0,75% sobre o faturamento. Porém o Decreto nº 2445/88 alterou a base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro real e presumido para receita bruta operacional à alíquota de 0,65%, mediante recolhimento mensal.

Na Lei nº 10637 de 30 de Dezembro de 2002, foi criada a não cumulatividade, para as empresas tributadas pelo lucro real, tendo como base de cálculo a receita bruta a uma alíquota de 1,65%, e 0,65% para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Portanto, o PIS passou a vigorar, convivendo tanto no sistema cumulativo como no não cumulativo, com as alíquotas de 0,65% e 1,65%, respectivamente, conforme apresentado no Quadro 3 – Incidência do PIS/PASEP.

Quadro 3 – Incidência do PIS/PASEP

Tipo de Empresa	Incidência do PIS/PASEP
Empresas tributadas pelo Lucro Real	PIS/PASEP não cumulativo 1,65%
Empresas tributadas pelo Lucro Presumido	PIS/PASEP faturamento 0,65%

Fonte: Adptado de OLIVEIRA, 2009, p. 315.

2.4. COFINS

De operacionalização semelhante ao PIS, a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social foi instituída através da Lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991, tendo como base de cálculo o faturamento das empresas tributadas pelo lucro real ou presumido a uma alíquota de 2%.

Posteriormente, a Lei nº 9718 de 27 de novembro de 1998 alterou a alíquota de 2% para 3%. A exemplo do que ocorreu no PIS, em 31 de dezembro de 2003, por meio da Lei nº 10833, foi estabelecida a não cumulatividade da COFINS para as entidades tributadas pelo Lucro Real a uma alíquota de 7,6%, permitindo que as empresas que estão na nova sistemática tomem crédito sobre determinadas operações, e 3% para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Semelhante ao que ocorreu com o PIS, a COFINS também passou a conviver nos dois sistemas, o não cumulativo e o cumulativo, com as alíquotas de 7,6% e 3%, respectivamente, acrescentando toda a complexidade já mencionada anteriormente.

Quadro 4 – Incidência da COFINS

Tipo de Empresa	Incidência da COFINS
Empresas tributadas pelo Lucro Real	COFINS não cumulativa 7,6%
Empresas tributadas pelo Lucro Presumido	COFINS faturamento 3,0%

Fonte: Adaptado de OLIVEIRA, 2009, p. 315

2.5. IPI

O IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados é regulamentado pelo Decreto Federal nº 2637/98 e pelas Leis nº 4502/64 e 5172/66, tendo como fato gerador a saída de produto do estabelecimento industrial e a base de cálculo é o total da nota fiscal, cuja alíquota é estabelecida pela TIPI (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados), sendo calculado por fora.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, IV, da Constituição Federal).

Suas disposições estão descritas através do Decreto 7212 de 15/06/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Para o comércio, com exceção para as importações efetuadas diretamente pelo comerciante, que neste caso se equipara ao produtor local, o IPI torna-se um componente de custo e seu montante deverá ser incluído no cálculo do custo fiscal e não incidirá na venda ou saída da mercadoria, como ocorre como ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

O fato gerador do IPI ocorre em um dos seguintes momentos:

- com o desembaraço aduaneiro do produto importado;
- com a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematador;
- com a arrematação do produto apreendido ou abandonado, quando este é levado a leilão.

Os contribuintes do mencionado imposto podem ser o importador, o industrial, o comerciante ou o arrematador, ou a quem a lei os equiparar, a depender do caso.

Na situação de importação, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria, acrescido do Imposto de Importação e demais taxas exigidas (frete, seguro, etc).

2.6. ISS

O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) é de competência municipal e está regulamentado pelo Decreto Lei nº 406/68 e pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, tendo como base de cálculo a receita de prestação de serviço, com alíquotas estabelecidas por meio da legislação de cada município. O ISS não é um tributo considerado nas atividades normais de um comércio. Ele incide sobre os serviços prestados pelas empresas, pessoas jurídicas, ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência do Estado ou da União.

2.7. ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96 e por Decretos estabelecidos por cada Estado. Tem como base de cálculo o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, como seguros e fretes pagos pelo comprador, com uma alíquota estabelecida através da legislação de cada Estado. Portanto, cada Estado da Federação tem o seu RICMS – Regulamento do ICMS.

2.8. REGIME DO LUCRO REAL DO IMPOSTO DE RENDA

A apuração do Imposto de Renda no Brasil obedece a 3 opções, isto é, o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional. Na opção pelo Lucro Real, que é a opção mais completa, isto é, o contribuinte fará o recolhimento somente quando da ocorrência de lucro. No caso, haverá a incidência de 15% de Imposto de Renda sobre o Lucro acrescido de mais 10% sobre o que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre. Adicionalmente será cobrada a alíquota de 9% da CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, conforme demonstra o Quadro 5 – Simulação de Cálculo do IRPJ e da CSLL no Trimestre.

Quadro 5 – Simulação de Cálculo do IRPJ e da CSLL no Trimestre

Apuração do IRPJ e da CSLL no Trimestre	
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
Total de IRPJ no trimestre (R\$ 75.000,00 + R\$ 44.000,00)	-R\$ 119.000,00
Alíquota de 9% da CSLL (R\$ 500.000,00 x 9%)	-R\$ 45.000,00
Lucro Líquido (R\$ 500.000,00 - R\$ 119.000,00 - R\$ 45.000,00)	R\$ 336.000,00

Fonte: Elaborado pelos Autores.

O recolhimento do IRPJ e da CSLL é trimestral e embora a opção pelo Lucro Real influencie na composição do custo e do preço de venda em razão das alíquotas do PIS e da COFINS conforme demonstrado nos Quadros 3 e 4. No Quadro 6 – Fórmula do Custo para o Comércio apresenta como podem ser parametrizados os sistemas mercantis de empresas que atuam no comércio (atacado e varejo) e que optam pelo Regime do Lucro Real do Imposto de Renda.

Quadro 6 – Fórmula do Custo para o Comércio

• **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

Fonte: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 74

Com base no Quadro 7 – Dados para Simulação do Custo da Mercadoria, será possível, utilizar a fórmula apresentada no Quadro 6 – Dados para a Simulação do Custo da Mercadoria.

Quadro 7 – Dados para a Simulação do Custo da Mercadoria

Dados para a compra pelo comércio
Preço de compra unitário= R\$ 100,00
Alíquota de ICMS = 18%
Alíquota de IPI = 5%
Alíquota do PIS = 1,65%
e Alíquota da COFINS = 7,6%
O frete é CIF e não há despesa acessória

Fonte: Elaborado pelos Autores.

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 a realização do cálculo considerou-se o frete como CIF - “Cost, Insurance and Freight”, que ocorre quando o valor do frete está embutido no preço de venda pelo fornecedor e também sem a cobrança das despesas acessórias que surgem quando o fabricante cobra separadamente por despesas como a embalagem ou ainda quando surgem outros gastos, como por exemplo o desembaraço aduaneiro advindo das importações.

Considerando-se uma margem de lucro de 40% e os tributos incidentes sobre a venda de 27,25% representados pela somatória de 18% de ICMS, 7,6% da COFINS e 1,65% do PIS, poderia ser obtido o preço de venda da mesma mercadoria, mediante a aplicação da fórmula descrita no Quadro 8 – Fórmula da Precificação Financeira, a seguir.

Quadro 8 – Fórmula da Precificação Financeira

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

Fonte: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 87

Portanto, o preço de venda com base no custo de R\$ 77,29 poderia ser calculado da seguinte maneira: $PV = 77,29 / (1-0,4) \times (1-0,2725) = R\$ 177,07$

2.9. REGIME DO LUCRO PRESUMIDO DO IMPOSTO DE RENDA

A opção tributária pelo Lucro Presumido corresponde ao regime de tributação que tem o objetivo de simplificar a apuração base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se destina às empresas que não são obrigadas a adotar o regime de Lucro Real e que faturam até R\$ 78 milhões ao ano. A base de tributação é o faturamento (vendas brutas), não importando se a empresa obteve lucro ou prejuízo no período de apuração. As alíquotas de IRPJ e CSLL são as mesmas do Lucro Real, todavia, são aplicadas sobre o Lucro Presumido, conforme demonstra o Quadro 9 – Percentuais de Lucro Presumido.

Quadro 9 – Percentuais de Lucro Presumido

8%	Na venda de Mercadorias e Produtos.
1,6%	Na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante
16%	- Na prestação de serviços de transporte, exceto o de carga que é de 8%; - Para instituições financeiras e equiparadas; - Na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual até R\$120.000, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas.
32%	Na prestação de demais Serviços.

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Portando, se uma loja (comércio) fosse optante pelo Lucro Presumido e faturasse, por exemplo, R\$ 3.541.400,00, a base de cálculo seria de R\$ 283.312,00 (R\$ 3.541.400 x 8%). Assim, o cálculo do IRPJ no mês seria o seguinte:

- 15% sobre os R\$ 283.312,00 = R\$ 42.496,80
- 10% adicionais sobre o que ultrapassar R\$ 20.000,00 no mês = R\$ 26.331,20
- Total de IRPJ a recolher = R\$ 68.828,00.

Vale ressaltar que o recolhimento do IRPJ para o Lucro Presumido também é trimestral. As alíquotas são de 15% e mais 10% adicionais do que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre equivalendo a R\$ 20.000,00 no mês.

Em relação a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Lucro Presumido é de 12% (doze por cento), ou se já é superior aos 8% por cento aplicados de IRPJ para o comércio. A alíquota da CSLL é de 9% sobre o lucro presumido. Assim, tem-se o seguinte cálculo:

- Faturamento de R\$ 3.541.499,00 x 12% = R\$ 425.968,00.
- O valor da CSLL a recolher será de:
- R\$ 424.968,00 x 9% = R\$ 38.247,12.

Através da fórmula contida no Quadro 10 – Fórmula do Custo no Lucro Presumido, é possível a obtenção do custo de uma mercadoria.

Quadro 10 – Fórmula do Custo no Lucro Presumido

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

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

Fonte: Adaptado de Carvalho, 2011, p. 74

Mediante a utilização das informações contidas no Quadro 6 – Dados para a Simulação do Custo da Mercadoria, obtém-se o seguinte valor para o custo:

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

Para o cálculo do preço de venda, é possível a utilização da fórmula apresentada no Quadro 8 – Fórmula da Precificação Financeira, permitindo a obtenção do valor de R\$ 186,07, conforme demonstrado a seguir.

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

Os tributos incidentes sobre as vendas são de 21,65% e resultam da soma do ICMS de 18%, do PIS de 0,65% e da COFINS de 3%, conforme apresentado nos Quadros 3 e 4 do presente trabalho.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

O presente trabalho foi desenvolvido a partir de levantamento bibliográfico existente sobre o tema, incluindo livros, artigos, sites da internet, revistas e publicações acadêmicas, que tratam da Legislação Tributária e da Reforma Tributária que está sendo abordada no Congresso Nacional e que afetar a carga de tributação sobre o consumo; bem como poderá ser considerado como uma pesquisa explicativa enquanto tenta conectar ideias na tentativa de explicar um determinado fenômeno, isto é, o que leva as propostas de alterações na dinâmica tributária brasileira. Por outro lado, ainda poderá ser visto como exploratório no sentido em que examina as ocorrências de questões contábeis na formação dos custos e dos preços de venda de produtos mediante as simulações realizadas no Capítulo 4 e reflexos que poderão ser abordados em trabalhos futuros.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Na pesquisa e nas simulações envolvendo a Reforma Tributária que tramita no Congresso Nacional, pretende-se avaliar os prováveis reflexos que as mudanças poderão provocar nos custos e nos preços de venda de produtos; bem como de todo o volume da carga tributária dos tributos indiretos. Às simulações levaram em conta o IVA dual com as alíquotas de referência de 20% distribuída no IBS de 8% e no CBS de 12%. Os resultados verificados estão elencados a seguir e estão

acompanhados das respectivas análises.

4.1. DIFERENÇAS NO CÁLCULO DO CUSTO

No cálculo do custo dentro da legislação atual e após a implantação da Reforma Tributária e dentro do regime do Lucro Real, foram utilizados os seguintes dados:

- Preço de Compra = R\$ 100,00;
- Alíquota do IPI = 10%;
- Frete unitário = R\$6,00;
- Despesas acessórias por unidade = R\$ 7,00;
- Alíquota do PIS = 1,65%;
- Alíquota da COFINS = 7,6%.
- Alíquota de ICMSA = 18%

Através do Quadro 11 – Simulações de Custos Atualmente e Após a Reforma Tributária descrito a seguir, é possível notar as diferenças que poderão ocorrer no cálculo do custo de uma mercadoria, podendo sugerir uma aparente elevação da carga tributária.

Quadro 11 – Simulação de Custos Atualmente e Após a Reforma Tributária

Sistemática Atual			Sistemática após a Reforma Tributária		
		Créditos Tributários			Créditos 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	
-Alíquota de ICMS de 18%	R\$ 18,00	R\$ 18,00	Despesas Acessórias de R\$ 7,00 com crédito de CBS de 12%	R\$ 7,00	R\$ 0,84
Despesas Acessórias com crédito de ICMS de 18%	R\$ 7,00	R\$ 0,49	Despesas Acessórias de R\$ 7,00 com crédito de IBS de 8%		R\$ 0,56
-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 CBS de 12%	R\$ 6,00	R\$ 0,72
-Crédito de COFINS de 7,6% => 0,076 x (100,00+10,00+6,00+7,00)	R\$ 9,35	R\$ 9,35	Despesas com Frete (FOB) de R\$ 6,00 com crédito de IBS de 8%		R\$ 0,48
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		

Fonte: Elaborado pelos Autores.

O Quadro 11 – Simulações de Custos Atualmente e Após a Reforma Tributária demonstra que se for adotada a atual sistemática para o cálculo do custo de uma mercadoria obtém-se o valor de R\$ 91,41. Após o advento da Reforma Tributária e com uma alíquota referencial de 20% para o IVA, chega-se a um custo de R\$ 110,40. Isto é, o novo valor será superior em, aproximadamente, 21%. Todavia, como permanecerão os créditos tributários em toda a cadeia, será necessário acompanhar como ficarão os preços de venda, especialmente para o consumidor final.

4.2. CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA E DA CARGA TRIBUTÁRIA DENTRO DA SISTEMÁTICA ATUAL

A formação do preço de venda com uma margem de lucro sugerida de 40% e carga tributária decorrente dessa venda estão apresentadas no Quadro 12 – Simulação de Custo Atual a seguir.

Quadro 12 – Simulação de Custo Atual

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

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Por meio da elaboração dos cálculos contidos no Quadro 12 – Simulações de Custo Atual, é possível evidenciar que a efetiva carga tributária dos Tributos Indiretos para uma empresa do comércio e sem levar em conta os Tributos Diretos (IRPJ e CSLL), perfaz um montante de R\$ 27,10, representando 12,8% do faturamento ($R\$ 27,10 / R\$ 211,71 = 0,128$).

4.3. CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA APÓS O ADVENTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

No advento da Reforma Tributária, a formação do preço de venda com uma margem de lucro sugerida de 40% e carga tributária decorrente dessa venda estão apresentadas no Quadro 13 – Simulação de Preço de Venda após a Reforma Tributária, elaborado a seguir.

Quadro 13 – Simulação de Preço de Venda após a Reforma Tributária

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

Fonte: Elaborado pelos Autores.

O Quadro 13 – Simulação de Preço de Venda após a Reforma Tributária possibilita notar que poderá existir uma elevação do custo e do preço de venda após o advento da reforma proposta, todavia, a carga tributária dos tributos indiretos com base na CBS e no IBS é menor dado o melhor aproveitamento dos créditos tributários por parte das empresas, conforme registrado no Quadro 14 – Tributos a Recolher para o Comércio a seguir.

Quadro 14 – Tributos a Recolher para o Comércio

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

Fonte: Elaborado pelos Autores.

As simulações elaboradas e válidas para o Regime do Lucro Real do Imposto de Renda demonstram que além da simplificação das operações contábeis e fiscais, poderá ocorrer uma leve redução da carga tributária, bastando a realização de ajustes para que não se eleve os preços aos consumidores finais e que seja passada a ideia de que a pretendida Reforma Tributária lhes acarretou prejuízos em relação ao poder de compra. Importante destacar que isso se aplicará desde que a alíquota de referência do IVA não seja superior a 20%.

4.4. EFEITOS NOS CUSTOS E PREÇOS DE VENDA NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO E NO SIMPLES NACIONAL

No caso da opção tributária pelo Lucro Presumido, podem ser empregados os mesmos critérios do Lucro Real, pois já existe a diferenciação dos tributos diretos (IRPJ e CSLL), bastando ajustes, tendo em vista que a base de tributação é o faturamento (vendas brutas), restando também outras adaptações para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

5. CONCLUSÃO

Através das simulações realizadas no Capítulo 4 – Resultados e Discussão e do arcabouço teórico exposto no Capítulo 2, nota-se que a Reforma Tributária se implantando sem um número grande de exceções e diferenciações de critérios de apuração, poderá simplificar os trabalhos das Contabilidades, das Áreas Fiscais, de Agentes de Fiscalização e demais profissionais que atuam com o tema. Provocará também a redução dos gastos operacionais e administrativos das empresas; bem como trará mais transparência aos consumidores, haja vista que poderá haver somente uma alíquota de referência para o IVA, ainda que seja na forma do IVA dual.

A PEC que ainda tramita no Congresso Nacional não definiu a alíquota de referência, isto é, se será de 20% ou de 25%, ou ainda superior; bem como não realizou o detalhamento de como poderá ser colocada em prática diante dos regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional. Em relação ao início da implantação da Reforma Tributária, ainda que seja de forma gradativa e à partir de 2026, possibilitará um adequado período de adaptação para as empresas e escritórios contábeis.

Portanto, a Reforma Tributária, em princípio, promete trazer uma grande colaboração para as empresas e para a economia brasileira de uma forma geral.

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

IPEA – FUNDAÇÃO INSTITUO DE PESQUISA ECONOMICA APLICADA. Ddisponível em 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.