

Medición de los Costos de Transacción Tributarios en Pequeñas y Medianas Empresas en Brasil

Medición de los Costos de Transacción Tributarios en Pequeñas y Medianas Empresas en Brasil

2015

AGRADECIMIENTO

El reporte fue realizado por Byron Vásquez, Consultor bajo la supervisión de Miguel Pecho, Director de Estudios Tributarios del CIAT y Silas Santiago, Secretario Ejecutivo del Comité Ejecutivo del Comité de Coordinación del Simple Nacional.

La realización del presente estudio fue posible gracias al soporte valioso del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT y Receita Federal do Brasil – RFB, en particular a la Secretaria Ejecutiva del Comité de Coordinación del Simples Nacional.

Así también se contó con la activa participación del Servicio Brasileño de Apoyo a las Micro y Pequeñas Empresas –SEBRAE, institución que, además de apoyar financieramente la realización de la encuesta a los contribuyentes, ha brindado continuo apoyo y sugerencias al estudio, esperando de esta forma identificar las mejores opciones que faciliten el cumplimiento tributario en las Pymes.

Se contó además con el apoyo de la Oficina de Financiación para el Desarrollo (FfDO) del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas quién ha autorizado la difusión y uso de la Metodología de medición de los costos de transacción tributarios aplicados en Pymes (CIAT –UN-DESA) en los países miembros de CIAT.

Nos gustaría expresar finalmente nuestro más profundo agradecimiento a todos los expertos, funcionarios y organizaciones involucradas en el proyecto que dió lugar al presente estudio.

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO

1. CONSIDERACIONES GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN BRASIL

Estructura económica y Empresarial de Brasil.....	8
Sistema Tributario e Institucionalidad.....	12
Institucionalidad.....	12
Sistema Tributario	19
Gastos Tributarios.....	22

2. LOS COSTOS DE TRANSACCION TRIBUTARIOS EN BRASIL

Consideraciones metodológicas del Estudio de Caso	27
Definición de MIPYME.....	28
Recolección de la Información	30
Encuesta a los contribuyentes.....	30
Criterios de selección de la Muestra	31
A. Costos del Cumplimiento	32
Cálculo de los Costos Internos.....	32
Costos y Gastos Externos.....	47
B. Costos Administrativos.....	49
Presupuesto Ejecutado.....	50
Costos de Transacción Tributarios	53
Reflexiones finales.....	56

BIBLIOGRAFÍA.....	58
--------------------------	-----------

ANEXOS.....	60
--------------------	-----------

Anexo 1: Abreviaciones y conceptos

Anexo 2: Ficha técnica.

Anexo 3: Encuesta sobre costos del cumplimiento en Brasil.

Anexo 4: Preguntas por ciclo del contribuyente.

Anexo 5: Información económica del estudio.

ÍNDICE DE TABLAS, ILUSTRACIONES Y GRÁFICOS

Tabla 1 PIB Sectorial Brasil.....	9
Tabla 2 Clasificación de las PYMES en Brasil	11
Tabla 3 Ingresos Tributarios de Brasil (En millones de Reales)	13
Tabla 4 Presupuesto RFB 2013 (En Reales).....	15
Tabla 5 Número de Funcionarios RFB 2014	16
Tabla 6 Número de Contribuyentes por Régimen y Tamaño (2012)	17
Tabla 7 Transacciones Tributarias por canal de la RFB	18
Tabla 8 Indicadores “ <i>Paying Taxes</i> ” para Brasil.....	19
Tabla 9 Resumen del Régimen Tributarios Brasil por nivel de gobierno.....	20
Tabla 10 Gasto Tributario por destino - Brasil (En Reales)	23
Tabla 11 Tamaño de Empresas por Ventas	29
Tabla 12 Universo de Contribuyentes 2012 (Por Régimen y Por Tamaño).....	30
Tabla 13 Formularios de Declaración por Impuesto y Frecuencia	34
Tabla 14 Cálculo del Factor de Expansión.....	36
Tabla 15 Costos de Cumplimiento Tributario (CCT) 2012 por Tamaño	38
Tabla 16 Costos de Cumplimiento Tributario (CTT) 2012 por Régimen.....	38
Tabla 17 Costos de Cumplimiento 2012 (% PIB).....	39
Tabla 18 Razones porque contratar un Asesor Tributario Externo.....	41
Tabla 19 Horas Anuales por Proceso Registro y Contabilización	43
Tabla 20 Horas Anuales por Proceso Declaración y Pago de Impuestos	45
Tabla 21 Salarios Mensuales Asesor Tributario Externo	47
Tabla 22 Indicadores Presupuestarios (2012).....	49
Tabla 23 Presupuesto de la RFB 2012.....	50
Tabla 24 Número de Funcionarios por Procesos RFB 2014	51
Tabla 25 Estimación de Costos por Proceso.....	52
Tabla 26 Costos Administrativos Total y por Proceso	52
Ilustración 1 Organigrama Receita Federal do Brasil - 2014.....	16
Ilustración 2 Costos de Transacción Tributarios en Brasil 2012	54
Gráfico 1 Número de Contribuyentes SIMPLES NACIONAL y MEI	26
Gráfico 2 Uso del Asesor Tributario Externo	40
Gráfico 3 Costos de Cumplimiento por Ciclo Tributario.....	42
Gráfico 4 Gasto mensual en gastos administrativos adicionales (Reales).....	44
Gráfico 5% Contribuyentes que responden haber tenido algún tipo de Control Tributario.....	46
Gráfico 6 Actividades que realiza el Asesor Externo Contable.....	48
Gráfico 7 Comparación de CCT (% del PIB 2012)	55

RESUMEN EJECUTIVO

1. Los Costos de Transacción Tributarios representaron el 1.72% del PIB para el año 2012 en Brasil. De este total, el 1.54% correspondió a los costos del cumplimiento tributario del lado de los contribuyentes y el 0.19% correspondió a los costos de administración de la Receita Federal do Brasil.
2. Las Micro y Pequeñas (MIPYME) representan un universo importante dentro de las empresas en Brasil. De acuerdo a la definición establecida por Brasil, la gran mayoría de empresas están comprendidas como micro y pequeñas empresas. Únicamente el 2% de las empresas están incluidas dentro de la definición de gran empresa (ingresos por ventas superior a 7.2 Millones de Reales (3.6 Millones de USD aproximadamente)).
3. En cuanto al costo de cumplimiento en promedio por empresa gasta a R\$17.289 al año (8.845 US Dólares). Para el caso de la microempresa este costo promedio ascendió a R\$ 13.635 (6.976 USD) mientras que para la pequeña empresa el valor ascendió en promedio a R\$ (19.768) (10.114 USD). Considerando que estos costos son fijos, cuando se analiza como porcentaje de las ventas se puede observar que los costos del cumplimiento en términos relativos son regresivos para las microempresas representando para estas un 7.6% de las ventas para las micro mientras que las pequeñas representaron un 1,5%.
4. Una empresa promedio en régimen de Lucro Real destina 652 horas al año a cumplir con sus obligaciones tributarias y una empresa para el Régimen Simples destina 328 horas en promedio. Sin embargo se evidencia que el 79% de las empresas en el Simples Nacional manifestó que uso de asesores externos permanentes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
5. Los costos administrativos representan el 0.19% del PIB. El rubro remuneraciones es el de mayor importancia relativa en el presupuesto de la RFB. Por tanto, la metodología de asignación de recursos por capacidad instalada es consistente con los cálculos realizados.
6. Finalmente, podemos mencionar que el presente estudio, ha sido una primera aproximación a la evaluación de costos de cumplimiento tanto del régimen general y simplificado, por lo cual se sugiere ampliar a otros estudios que incluyan el costo – beneficio integral del sistema tributario para la economía en su conjunto, principalmente enfocando esfuerzos hacia la simplificación,

INTRODUCCIÓN

El nivel de complejidad del sistema tributario y el nivel de los costos de transacción tributarios, entendidos estos como la suma de los costos de administración del régimen tributario por parte de la Administración Tributario más los costos de cumplimiento que pagan los contribuyentes, son asuntos importantes para los contribuyentes, los gobiernos y los responsables políticos para una serie de razones.

Es ahora bastante frecuente escuchar a la Administración Tributaria y a los expertos en los temas tributarios, que es indispensable reducir los costos de cumplimiento tributario o mejorar la eficiencia del Estado para cobrar los impuestos. Esto, en sí mismo, es muy bueno. Sin embargo, plantear esto como un objetivo es insuficiente considerando que el logro de un objetivo debe ser medido indiscutiblemente.

Si estamos buscando hace años reducir los costos de transacción tributarios, ¿Ya lo hemos logrado? ¿En cuánto se han reducido? ¿Quiénes han sido los más beneficiados por esa reducción? Eso nos obliga a tomar un paso adicional a solo patrocinar la reducción de los costos; debemos tener claridad respecto a cuánto es el nivel de dichos costos, en términos generales, por régimen, de acuerdo al tamaño del contribuyente, etc.

El propósito de este estudio es poner de relieve algunos de los factores que influyen en la complejidad del sistema fiscal de Brasil, y estimar a través de la metodología desarrollado por CIAT – UN DESA los costos de transacción tributarios. El documento comienza explicando en términos generales, las condiciones económicas y sociales de Brasil, así como su régimen tributario e institucionalidad fiscal. En el segundo capítulo se explica detalladamente las estimaciones tanto de los costos de cumplimiento tributario así como los costos administrativos para el caso de la RFB. Finalmente se incluyen unas reflexiones finales sobre los principales retos a futuro derivados de los resultados obtenidos.

CAPITULO 1

CONSIDERACIONES GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN BRASIL

ESTRUCTURA ECONÓMICA Y EMPRESARIAL DE BRASIL

La República Federativa de Brasil, o Brasil es el país más grande de América Latina y el quinto más grande del mundo con una superficie estimada de 8.5 Millones de km². Sus límites son: al sur, Argentina, Uruguay y Paraguay; al este, el Océano Atlántico; al norte, Venezuela, Colombia, Guyana, Surinam y Guayana Francesa; y al oeste, Bolivia y Perú.

Brasil, con una población al 2013 de 201 Millones de habitantes, es uno de los países más poblados del mundo y presenta una moderada densidad de población, 23 habitantes por Km². Su capital es Brasilia y su moneda es el Real brasileño (R\$).



En el 2013 el Índice de Desarrollo Humano en Brasil fue 0,744 puntos, lo que supone una mejora respecto a 2012, en el que se situó en 0,742. Si ordenamos los países en función de su Índice de Desarrollo Humano, Brasil se encuentra en el puesto 77 del ranking de desarrollo humano (IDH) (Datos Macro, 2014).

En el reporte del PNUD de 2013, se menciona que por primera vez en 150 años, la producción combinada de las tres economías líderes del mundo en desarrollo, Brasil, China e India, es prácticamente igual al PIB combinado de las potencias industriales más consolidadas del Norte: Canadá, Francia, Alemania, Italia, el Reino Unido y Estados Unidos. (Naciones Unidas, 2014)

El producto interior bruto de Brasil en 2013 creció un 2,3% respecto al año 2012. Se trata de una tasa 14 décimas mayor que la de 2012, que fue del 0.9%, como se observa en el siguiente cuadro.

Tabla 1
PIB Sectorial Brasil

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Tasas de variación anual									
Producto interno bruto total	5.6	3.0	3.7	5.8	4.8	-0.3	6.9	2.7	0.9
Producto interno bruto por habitante	4.3	1.8	2.6	4.8	3.8	-1.2	5.9	1.9	0.1
Producto interno bruto sectorial									
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	2.3	0.3	4.8	4.8	6.3	-3.1	6.3	3.9	-2.3
Explotación de minas y canteras	4.3	9.3	4.4	3.7	3.5	-3.2	13.6	3.2	-1.1
Industrias manufactureras	8.5	1.2	1.0	5.6	3.0	-8.7	10.1	0.1	-2.5
Electricidad, gas y agua	8.4	3.0	3.5	5.4	4.5	0.9	8.1	3.8	3.6
Construcción	6.6	1.8	4.7	4.9	7.9	-0.7	11.6	3.6	1.4
Comercio al por mayor y al por menor,									
restaurantes y hoteles	7.5	3.5	6.0	8.4	6.1	-1.0	10.9	2.8	0.5
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	6.9	3.5	4.4	7.0	6.4	-2.0	10.2	3.6	1.5
Establecimientos financieros, seguros, bienes inmuebles y servicios prestados a las empresas	5.4	4.8	3.2	5.7	5.9	2.4	3.7	2.3	1.1
Servicios comunales, sociales y personales	3.8	4.9	4.9	8.5	5.6	4.5	4.6	2.3	2.5
Producto interno bruto por tipo de gasto									
Gasto de consumo final	3.9	4.1	3.9	5.8	5.1	4.1	6.3	3.6	3.1
Consumo del gobierno	4.1	2.3	2.6	5.1	3.2	3.1	4.2	1.9	3.2
Consumo privado	3.8	4.7	4.3	6.1	5.7	4.4	6.9	4.1	3.1
Formación bruta de capital	15.3	6.4	7.0	15.2	13.0	-6.5	20.5	4.6	-3.9
Exportaciones de bienes y servicios	15.3	9.3	5.0	6.2	0.5	-9.1	11.5	4.5	0.5
Importaciones de bienes y servicios	13.3	8.5	18.4	19.9	15.4	-7.6	35.8	9.7	0.2

Fuente: Estadísticas CEPAL

En cuanto a su estructura económica, Brasil dispone de abundantes recursos naturales y su economía está relativamente diversificada. Brasil es el primer productor mundial de café, caña de azúcar, naranjas, y uno de los primeros productores de soja. El país atrae muchas empresas multinacionales de la industria agroalimentaria y de biocarburantes. Brasil es el cuarto exportador mundial de madera.

Brasil cuenta con el mayor volumen de ganado comercial del mundo. Aún así, la aportación de la agricultura al PIB es relativamente escasa, ya que representa únicamente el 6,6%, pero este sector asegura el 40% de las exportaciones (BANESTO Estudios Sectoriales, 2014).

La explotación de su riqueza en minerales le coloca como segundo exportador mundial de hierro y uno de los principales productores de aluminio y hulla. Como país productor de petróleo, Brasil podrá autoabastecerse a corto plazo. La importancia del país en los sectores textil, aeronáutico, farmacéutico, automovilístico, siderúrgico y químico es cada día mayor.

La mayoría de los grandes fabricantes de automóviles han establecido unidades de producción y ensamblaje en el país. El sector industrial representa casi más de un cuarto del PIB. El sector terciario representa dos tercios del PIB. El país ha emprendido estos últimos años la producción de servicios con alto valor añadido, especialmente en el ámbito de la aeronáutica y las telecomunicaciones.

Al igual que el resto de países de América Latina, las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, (mipymes)¹ constituyen un porcentaje alto dentro de la estructura económica y tejido empresarial. De acuerdo a (CEPAL, 2013), su importancia se manifiesta de varias formas en la región, tales como su participación en el número total de empresas o en la creación de empleos, y en algunos países llega a extenderse a la participación en el producto.

Una de las características que definen a las mipymes latinoamericanas es su extrema heterogeneidad, desde algunas que responden a necesidades de autoempleo y supervivencia, a otras capaces de aprovechar oportunidades de mercado con una gestión eficiente e innovadora.

¹ En el presente estudio nos referiremos a mipymes a las Micro + Pequeñas empresas y Pymes a Pequeñas + medianas empresas

En este sentido, es clave la definición y caracterización de la mipyme para Brasil. Según el Ministerio de Hacienda de Brasil (Ministerio de Hacienda de Brasil, 2011) en su ley complementaria N° 1392 considera a una Microempresa aquella cuyo ingreso bruto anual sea igual o inferior a R\$ 360.000 (166.000 USD aprox.) y una Pequeña Empresa, aquella que tiene un ingreso bruto superior a R\$ 360.000) e igual o inferior a R\$ 3,600,000 (1.660.000 USD aprox.).

De acuerdo a un estudio de (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2011), las Pymes se concentran en el Sudeste (51,5 %), más precisamente el estado de São Paulo (30 %), que reúne a más del 10 % del capital total de las pequeñas empresas brasileñas. Acre, Amapá y Roraima son los Estados con el más bajo número de Pequeñas Empresas (en conjunto representan el 0,34 % del total).

Aproximadamente el 60 % de los Pequeñas Empresas realizan actividades relacionadas con el comercio, la industria (20 %), los servicios (19 %) y sólo el 2 % de actividades relacionadas con la construcción.

Por otro lado, el mencionado informe también caracteriza la escala de las mipymes, En promedio, una empresa pequeña en el año 2009 ganó aproximadamente R\$ 648.000. En cuanto a los puestos de trabajo generados, el empleo promedio nacional por una empresa pequeña es 10.3 trabajadores. La industria es el sector que da mayor empleo (16 empleos promedio) seguido de los servicios (14) sectores, la construcción (12,5) y comercio (6,9).

Con el objetivo de caracterizar las mipymes de acuerdo a su nivel de ventas y empleo generado para el caso de Brasil se presenta la siguiente clasificación que será usada dentro del presente estudio.

Tabla 2
Clasificación de las PYMES en Brasil

	Ventas (Reales)	Industrias	Empleo Comercio y Servicios
Micro empresa	0 a 360.000 Reales	Hasta 19	hasta 9
Pequeña	360.000 a 3.600.000 Reales	20 a 99	10 a 49
Mediana	3.600.000 a 7.200.000 reales	100 a 499	50 a 99
Grande	Más de 7.200.000 Reales	mayor a 499	mayor a 99

Fuente y elaboración: Propia en base a información de RFB y SEBRAE

SISTEMA TRIBUTARIO E INSTITUCIONALIDAD

Institucionalidad

En Brasil, las principales directrices tributarias son establecidas por la Constitución Federal, que dispone acerca de los principios generales, las limitaciones del poder de tributar, las potestades y también sobre la distribución de los ingresos tributarios.

La autonomía político-administrativa es la característica esencial del sistema federativo brasileño. Concede a cada esfera de gobierno la posibilidad de crear impuestos, tasas (por la utilización de servicios públicos) y contribuciones para mejoras. El Sistema Tributario Nacional determina que la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán crear tributos. En lo que se refiere a las contribuciones sociales, en su mayoría solamente pueden ser instituidas por el Gobierno Federal. (Secretaría de la Renta Federal , 2002).

En Brasil hay multiplicidad de órganos con funciones típicas de Administración Tributaria, fruto, principalmente, de su estructura federativa de organización política. La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (Receita Federal do Brasil o RFB por sus siglas en portugués), órgano dependiente del Ministerio de Hacienda, es el ente encargado de la recaudación de los tributos del Gobierno Federal, inclusive los de carácter aduanero y las contribuciones sociales, inclusive de las que inciden sobre la nómina de pagos y el trabajo autónomo.

De acuerdo a (Secretaría de la Renta Federal , 2002), los Estados y Municipios mantienen administraciones tributarias propias, en el ámbito de los tributos que gestionan, ejerciendo cada una de ellas todas las funciones inherentes a una administración tributaria. Importante mencionar que Brasil posee un Distrito Federal, veintiséis Estados y más de cinco mil quinientos Municipios.

Las recaudaciones de impuestos por niveles de gobierno se detallan a continuación:

Tabla 3
Ingresos Tributarios de Brasil (En millones de Reales)

INGRESOS TRIBUTARIOS	2010	2011	2012
Total País	1,182,260.1	1,375,558.2	1,455,949.2
Recaudación a cargo de la RFB	778,949.5	938,951.1	992,083.2
I. Tributos cuya potestad corresponde al Gob. Federal			
Recaudación total	778,949.5	938,951.1	992,083.2
Imp. sobre la renta, utilidades y ganancias de capital	254,129.6	307,945.0	321,660.0
Impuestos sobre la propiedad	526.4	602.3	677.4
Impuestos generales sobre el consumo	180,237.4	199,923.1	220,687.0
Impuestos selectivos	47,728.7	55,842.3	48,663.6
Impuestos sobre transacciones financieras	26,720.2	31,952.5	30,965.4
Impuestos sobre el comercio exterior	21,119.0	26,734.0	31,110.7
Otros	14,879.6	21,754.1	13,020.1
Devoluciones			
II. Tributos cuya potestad corresponde a los Gob. Subnacionales			
II.a. Estados/Provincias/Regiones/Departamentos			
Recaudación total	313,699.8	357,405.4	375,903.6
Impuestos sobre la propiedad	24,057.4	27,223.1	30,275.0
Impuestos generales sobre el consumo	270,726.4	307,397.1	327,591.1
Otros	18,916.0	22,785.1	18,037.5
II.b. Municipios			
Recaudación total	64,554.3	74,711.3	84,331.5
Impuestos sobre la propiedad	23,073.2	26,703.1	29,581.0
Impuestos generales sobre el consumo	32,839.1	38,515.8	44,354.1
Otros	8,642.1	9,492.5	10,396.4
III. Contribuciones Sociales			
Contrib. para la Prevención Social	233,608.6	271,587.9	302,321.0
Contrib. Seguridad Social de Servidores Públicos (CPSS)	20,823.9	22,609.9	22,978.0
Contrib. Régimen Propio de Prevención Estadual	13,272.9	14,325.3	16,081.2
Contrib. Régimen Propio de Prevención Municipal	5,094.5	6,023.2	6,798.8

Fuente: CIAT

La Secretaría de la Renta Federal, directamente subordinada al Ministerio de Hacienda, ejerce las funciones básicas de asistencia, control, normalización, recaudación y fiscalización de los tributos - incluso los aduaneros - y contribuciones federales.

Actúa además como asesora en la formulación de la política tributaria del País y es igualmente responsable por juzgar, en la primera etapa, el contencioso administrativo-fiscal a través de las Oficinas de Juzgamiento (DRJ, por sus siglas en portugués).

El Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF) tiene como función juzgar en segunda etapa el proceso administrativo fiscal. El CARF es un órgano colegiado dependiente del Ministerio de Hacienda, que fue creado por la Medida Provisoria N° 449 de 2008 –posteriormente convertida en Ley N° 11941 (publicada el 27.05.2009) – para reemplazar a las hasta entonces Consejo de Contribuyentes del Ministerio de Hacienda y Cámara Superior de Recursos Fiscales. (Secretaría de la Renta Federal , 2002)

La RFB no posee total autonomía administrativa y financiera, sin embargo dentro de sus competencias, puede contratar personal y gestionar su presupuesto bajo los parámetros de la normativa pública. En cuanto a su presupuesto, este mantuvo un promedio de 0.21% sobre el PIB durante el periodo 2006-2010 de acuerdo a (CIAT , 2012) algo superior del promedio OECD del mismo periodo (0.18%). Igualmente se menciona en el Informe que Brasil en el año 2010 destinó el 72.1 % de su presupuesto a gasto de personal, el 25.7 % a Gastos Corrientes y 2% a otras Inversiones.

Para el caso del año 2013 el presupuesto de la RFB fue de R\$ 8,313,603,975 equivalente al 0.189 % del PIB o en su defecto al 0.84% de la recaudación total de impuestos. En cuanto al gasto en remuneraciones, el principal rubro continua siendo el gasto en remuneraciones, lo que equivale al 70.6% del total seguido de los gastos corrientes 21% e inversiones y otros el 8.4%.

En el siguiente cuadro se puede observar el detalle.

Tabla 4
Presupuesto RFB 2013 (En Reales)

CUENTA CONTABLE	2013
Gastos Corrientes	
Gastos de Remuneraciones	5,871,667,010
Gastos Administrativos	1,798,171,083
Gastos de Capital	643,765,882
Inversiones en Infraestructura	-
Inversiones en Equipamiento	-
Otro	-
Total Presupuesto	8,313,603,975
Total % Recaudación	0.838%
Total % PIB	0.189%

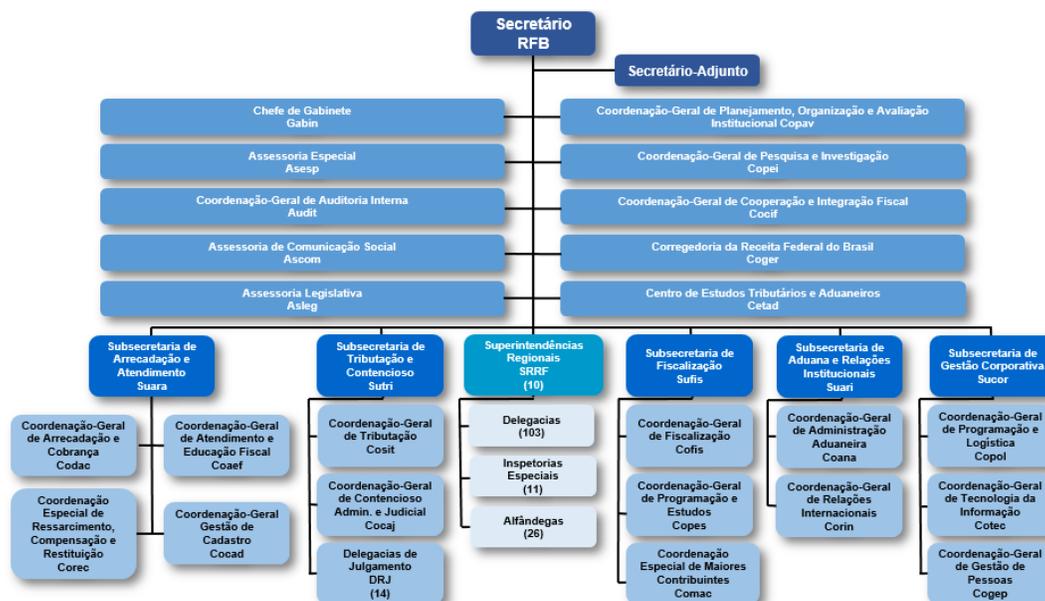
Fuente: RFB

La estructura de presupuesto de la RFB, es muy similar al resto de Administraciones Tributarias en América Latina, a pesar de que cuenta con funciones adicionales como es la gestión del cobro de la Seguridad Social. Es por ello que resulta interesante evaluar cómo están distribuidas las funciones y el número de funcionarios en cada dependencia.

En la siguiente ilustración observamos que su estructura organizacional se enfoca principalmente en Área de Recaudación y Cobranza, Litigios Tributarios, Fiscalización, Aduana y relaciones institucionales y Gestión Corporativa. Además cuenta con 10 áreas relacionadas a Asesorías y Coordinaciones directamente relacionadas al Secretario de la RFB.

Dentro de la Estructura Organizacional, también se detalla el nivel de descentralización de la RFB acorde a la organización política del país. Cuenta con 10 Superintendencias Regionales, y estas se subdividen en 103 Delegaciones, 11 inspecciones especiales y 26 Aduanas.

Ilustración 1 Organigrama Receita Federal do Brasil - 2014



Fuente y Elaboración: Receita Federal do Brasil (RFB)

Tabla 5
Número de Funcionarios RFB 2014

Macro procesos	Cantidad	%
Políticas Institucionales	650	2,48%
Control del Crédito Fiscal	5,053	19,28%
Fiscalización Tributaria y Aduanera	4,803	18,33%
Administración Aduaneros	3,303	12,60%
Seguridad Jurídica y Litigio	826	3,15%
Relación con Empresas	5,018	19,15%
Gestión estratégica, proyectos y procesos	75	0,29%
Gestión institucional	2,607	9,95%
Control Institucional	256	0,98%
Gestión Administrativa y Financiera	50	0,19%
Tecnología de la Información	870	3,32%
Gestión de Personas	579	2,21%
Gestión de Materiales y Logística	2,117	8,08%
TOTAL	26,207	100,00%

Fuente: RFB

A Junio de 2014, la RFB cuenta con 26.207 empleados a nivel de todas las dependencias del país. El 22% corresponde a las áreas de asistencia al contribuyente, el 21% a control tributario, el 26% a Cobranzas y reclamaciones, y administración general el 31%.

En relación al número de contribuyentes que se encuentran catastrados por la RFB (Cuenta con CPF), al año 2012 existen 5,176,194 de los cuales únicamente 3,975,162 contribuyentes tienen ingresos superiores a cero.

Tabla 6
Número de Contribuyentes por Régimen y Tamaño (2012)

	Simple	Lucro presumido	lucro real	Imunes/Isentas	TOTAL
Micro	3,100,411.50	773,292.50	50,942.00	285,675.50	4,210,322
Pequeña	492,922.50	173,229	41,563.00	4,100.00	711,815
Mediana	91,213.00	80,711.50	9,554.00	300.00	181,779
Grande	-	21,127.00	49,613.00	1,539.50	72,280
Total	3,684,547	1,048,360	151,672	291,615	5,176,194
Total - Activos	2,758,992	848,647	125,751	241,771	3,975,162

Fuente: RFB

Como se mencionó anteriormente, la Receita Federal tiene como competencias el gestionar tanto los impuestos federales internos, externos y las contribuciones de seguridad social. En relación a los impuestos internos, como la mayor parte de administraciones tributarias nacionales su ciclo tributario del contribuyente va desde el proceso de registro de contribuyentes, asistencia e información, declaración, cobranza y fiscalización.

Un factor relevante que favorece el cumplimiento voluntario de pago de impuestos son los procesos de asistencia al contribuyente (atendimento ao contribuinte). De acuerdo a los informes de la RFB (Receita Federal do Brasil, 2012, 2013) ha existido un notable esfuerzo para que la atención y la facilitación al contribuyente sea fácil, rápido seguro y confortable.

De acuerdo a los informes de la RFB en el siguiente cuadro se resumen los principales indicadores de transacciones tributarias por el tipo de canal.

Tabla 7
Transacciones Tributarias por canal de la RFB

Canal de Atención	2012	2013
Portal e-CAC	4.284.155	6.989.071
Atención Presencial	1.292.671 atenciones 82,43% con TME ≤ 15 minutos; 18,2% de servicios agendados	1.949.434 72% con TME ≤ 15 minutos; 18,3% de servicios agendados.
Autorizaciones	644.536 CPFs	801.752 CPFs
Receitafone	611.803 llamadas recibidas	1.168.135 llamadas recibidas
Fale Conosco	8.436 mensajes recibidos	11.750 llamadas recibidas

Fuente: RFB reportes de Atención 2012 y 2013

* TME = Tiempo medio estimado.

Conforme el presupuesto e informes de la RFB, se ha invertido notablemente en el uso de tecnologías de información y herramientas de facilitación de declaración y pago por internet. Esto ha favorecido a que el número de transacciones que usan el portal e-CAC² haya sido el 60.2% en el año 2012 y para el año 2013 el 64% de las transacciones tributarias se realizaron por este canal virtual.

Entre las principales transacciones que son posibles realizar en el portal e-CAC se encuentran: Registro Tributario, Situación Fiscal, declaración DIRPF, Buzón, Comprobante de Pago DARF y DJE, situación de Contribuciones Sociales, Consulta del Simples Nacional, Declaración Pre-hecha DIRPF, DSPJ Inactiva, SPED, pagos parciales, GFIP, DCOMP, entre otros.³

Además de la institucionalidad y gestión operativa de la administración tributaria, resulta clave entender el sistema tributario y su normativa, ya que aquí radica una buena parte de la complejidad de un sistema tributario. (Oliver & Bartley, 2005).

De acuerdo a varios estudios, el sistema tributario brasileño es uno de los más complejos del mundo no solo por el nivel de carga fiscal generado (35,85% del PIB al año 2012) sino además por la complejidad generada por la estructura del sistema debido a múltiples impuestos, factores acumulativos, estructura de impuestos, competencia tributaria entre Estados, etc. (Rodrigues, Morais, & Pacheco, 2013), (Deloitte, 2013), (Tanzi, 2013).

² El portal e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte) se encuentra en el siguiente enlace: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AtendVirtual/defaultAtendCertDigital.htm>.

³ Mayor detalle de servicios <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/ATBHE/servicos-ecac/default.aspx>

Para los responsables de la política tributaria, el mejorar el entorno regulatorio para los negocios, ha sido una prioridad alta para el fortalecimiento económico y por ende es clave el poder disponer de mediciones que permitan evaluar la mejora de las condiciones regulatorias.

Una medición comparativa es la que presenta el estudio del “*Doing Business*” el cual proporciona una clasificación general sobre la base de series de indicadores referenciales aplicados mediante casos de estudio sobre una pequeña a mediana empresa estándar. Entre los tópicos cubiertos por el índice se encuentra; creación de empresas, registro de construcción o propiedad, acceso a electricidad, comercio internacional y aduanas, protección de inversiones, acceso al crédito, pago de impuestos, entre otros.

En cuanto al tema de Pago de impuestos, el ranking *Doing Business 2014* (PWC y Banco Mundial, 2014), en particular el informe “*Paying Taxes*”, a una empresa pequeña a mediana en Brasil le toma 2.600 horas con cumplir con todas sus obligaciones tributarias, donde los impuestos al consumo es el tipo de impuesto que más genera tiempo de cumplimiento. Cabe mencionar que la metodología usada es mediante estudio de caso tipo los cuales son aplicados en forma similar en los 189 países de la muestra mediante entrevistas.

Tabla 8
Indicadores “*Paying Taxes*” para Brasil

	Brasil	Promedio Sudamérica
Tasa Total de Impuesto	68.3	52.7
Tiempo para cumplir	2600	618
Número de pagos	71	24.2
Ranking	159 de 189	

Fuente: informe doing business paying taxes 2014

En este contexto, es relevante profundizar el análisis de los costos de transacción tributarios generados por el sistema tributario, y como estos inciden dentro de la estructura de costos de las mipymes y el Estado, para lo cual se requiere revisar en forma general el sistema tributario brasileño y su estructura.

Sistema Tributario

El primer aspecto a considerar dentro del Sistema Tributario Brasileño es la estructura de descentralización política y administrativa. Como se mencionó antes, los 3 niveles de gobierno ejercen funciones de sujeto activo sobre los impuestos.

A nivel Federal del total de carga tributaria 2012, el valor federal le corresponde el 68.1%, al nivel estadual el 25.8% a nivel municipal el 6.05%.

En cuanto a la estructura, (considerando la información de la Tabla 3), los impuestos directos representan el 26%, los impuestos laborales o aplicados de la seguridad social el 24% y los impuestos del tipo indirectos ocupan la mayor parte de la carga fiscal siendo el 50% aproximadamente del total nacional. En el siguiente cuadro se resume los principales impuestos, su hecho generador, tarifas y nivel de gobierno responsable del mismo:

Tabla 9
Resumen del Régimen Tributarios Brasil por nivel de gobierno

Impuesto	Base Imponible y Hecho generador	Tipo Impositivo	Nivel de Gobierno
IRPJ- Impuesto a la Renta Corporativa	Renta actual o estimada	15%	Federal
IRPJ -Cargo adicional	Renta actual o estimada	10% Base aplicada sobre el exceso de R\$ 240.000	Federal
IRPF - Renta y Retenciones	Renta personal y de capital pagada por residentes y no residentes con ingresos en Brasil.	15% o 25% dependiendo del tipo de Renta	Federal
IPI - Impuesto a los productos manufacturados	Precio de venta cuando sale de la Industria o cuando se importa	Varia del tipo de transacción	Federal
CSLL - Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas	Utilidad neta ajustada	9%	Federal
COFINS - Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social	Ingresos Brutos	3% o 7.6%	Federal
PIS/PASEP - Contribución para el Programa de Integración Social y Contribución para el Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público	Ingresos Brutos	0.65% a 1.65%	Federal
CIDE -	Pagos de royalties sobre transferencia tecnológica y servicios a extranjeros	10%	Federal

IOF – Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários)	Operaciones Financieras de Crédito, cambio, seguros	Del 1.5% al 25% dependiendo de la transacción	Federal
ICMS – Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)	Valor de la transacción	Del 7 al 25%	Estadual
CIDE Fuel - Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles	Marketing e importación de combustibles	Varía dependiendo del tipo de combustible	Federal
ITCMD – Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação)	Valor por transmisión de derechos sobre activos o donaciones	2% y 6% de acuerdo al Estado	Estadual
IPVA – Impuesto sobre Propiedad de Vehículos Automotores (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores)	Valor del Vehículo (Matricula)	Varía de acuerdo al estado (del 2% al 5%)	Estadual
IPTU – Impuesto a la Tierra Urbana	Directo sobre el valor del bien urbano o rural	Varía de acuerdo al municipio	Municipal
IPBI - Impuesto de Transmisión Inter-vivos (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis)	Transacción de Valor de bienes inmuebles	Varía de acuerdo al municipio	Municipal
II- Impuesto de Importación	Valor CIF del producto	Del 0% al 35%	Federal
IE – Impuesto a la Exportación	Cuando el producto es hecho en Brasil con contenido local	Puede variar hasta el 30%	Federal
ISS – Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (Imposto sobre Serviços)	Precio del Servicio	Del 2% al 5%	Municipal
CPP - Contribuciones Sociales	Salarios	Varios Valores	Federal

Fuente: RFB, CIAT y <http://www.portaltributario.com.br/>

Gastos Tributarios

En Brasil, la elaboración del estudio de Gasto Tributario es una obligación legal de naturaleza constitucional y normativa, el cual fue introducido en la Constitución Federal promulgada en 1988 con el objetivo de ofrecerle a los parlamentarios, una visión más amplia del gasto gubernamental efectivo (directo e indirecto).

Esta obligación legal además fue ampliada en la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria nº 101, de 04/05/2000) extendiéndose a Estados y Municipios. (Receita Federal do Brasil, 2010).

Bajo la conceptualización de Brasil, “gasto tributario”, se aplica cuando una deducción o exoneración cumple con los siguientes criterios:

- a. Son gastos indirectos del gobierno realizados por intermedio del sistema tributario procurando atender objetivos económicos y sociales;
- b. Son explicados en la norma que hace referencia al tributo, constituyéndose en una excepción al sistema tributario de la referencia, reduciendo la recaudación potencial y, consecuentemente, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente;
- c. Tiene carácter compensatorio, cuando el gobierno no atiende adecuadamente la población en los servicios de su responsabilidad;
- d. Tiene carácter incentivador, cuando el gobierno desea desarrollar determinado sector económico o región.

De acuerdo al informe “Demostrativo dos Gastos Tributarios 2012”, calculado por la (Receita Federal do Brasil, 2011) establece que el Gasto Tributario estimado para el año 2012 es de R\$ 145.977 Millones.

En el siguiente cuadro se puede revisar el detalle del Gasto Tributario por Destino.

Tabla 10
Gasto Tributario por destino - Brasil (En Reales)

Em R\$ 1.00

Função Orçamentária	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
Legislativa						
Judiciária						
Essencial à Justiça						
Administração						
Defesa Nacional						
Segurança Pública						
Relações Exteriores						
Assistência Social	141.116.844	820.757.805	600.293.310	4.169.352.543	1.100.432.948	6.831.953.451
Saúde	581.881.319	1.805.973.944	1.755.922.482	13.594.694.737	2.113.135.398	19.851.607.880
Trabalho	404.719.925	2.068.736.344	1.651.806.776	10.152.092.540	2.437.884.576	16.715.240.161
Educação	318.238.159	1.009.087.278	613.539.260	4.005.188.849	1.090.584.460	7.036.638.006
Cultura	30.031.153	64.974.478	47.423.646	1.100.689.552	735.252.118	1.978.370.947
Direitos da Cidadania	12.991.854	67.499.404	24.673.137	705.770.764	130.315.656	941.250.815
Urbanismo						
Habitación	88.792.327	577.939.883	297.964.171	4.680.142.636	767.773.424	6.412.612.442
Saneamento						
Gestão Ambiental	5.979	6.104.230	3.170.166	113.917.608	4.968.442	128.166.424
Ciência e Tecnologia	89.356.916	218.178.039	63.933.439	4.123.141.259	765.700.021	5.260.309.674
Agricultura	1.482.863.867	1.178.262.340	818.005.612	5.324.590.441	3.418.603.670	12.222.325.930
Organização Agrária	1.539.833	14.939.911	551.361	4.964.795	8.011.802	30.007.701
Indústria	6.856.594.621	5.258.335.167	1.029.153.285	6.488.748.329	2.547.516.237	22.180.347.639
Comércio e Serviço	15.942.486.316	2.821.049.881	1.875.160.932	13.349.789.515	5.516.201.597	39.504.688.241
Comunicações	2.037.883	3.702.764	0	38.451.672	17.953.858	62.146.176
Energia	2.757.243	3.317.813.821	31.050.152	849.238.113	90.680.594	4.291.539.922
Transporte	48.334.732	183.296.831	60.596.016	1.585.489.917	82.061.647	1.959.779.143
Desporto e Lazer	21.984.379	74.404.055	45.193.831	362.312.589	66.595.721	570.490.575
Encargos Especiais						
Total	26.025.733.348	19.491.056.176	8.918.437.576	70.648.575.858	20.893.672.167	145.977.475.125
Previsão Arrecadação	16.323.220.504	45.827.151.622	90.745.489.408	483.941.805.584	94.435.755.453	731.273.422.570

Fuente: RFB

Principales reformas hacia la mejora del cumplimiento tributario en MIPYMES (Micro y Pequeñas Empresas)

Con el objetivo de mejorar las condiciones regulatorias y tributarias hacia las Micro y Pequeñas Empresas, en el año 2003 se aprueba la Enmienda Constitucional N° 42 la cual cambia el artículo N° 146 de la Constitución Federal.

El párrafo único del art. 146 de la Constitución Federal determinó que podría ser instituido, por ley complementaria, un “régimen único de recaudación de impuestos y contribuciones de la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios”, autorizando, también, que “la recaudación, la fiscalización y el cobro podrán ser compartidos entre los entes federados, adoptado catastro nacional único de contribuyentes” (Barreto, 2013).

En relación a la Enmienda Constitucional N° 42, fue publicada la Ley N° 123, en 14 de diciembre de 2006 (LC 123/2006) la cual crea el denominado SIMPLES NACIONAL – “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, poniendo fin al Simples Federal y otros regímenes unificados existentes en Estados y Municipios.

El régimen de SIMPLES tiene las siguientes características:

1. Unificación de la recaudación, de la fiscalización y del cobro de los siguientes tributos:

6 (seis) impuestos nacionales y 2 (dos) Subnacionales: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, y CPP – Contribuição Patronal Previdenciária. Además el ICMS, de competencia estadual y el ISS, de competencia municipal.

2. Gestión compartida por intermedio del Comité Gestor del Simples Nacional (CGSN), órgano colegiado vinculado al Ministerio de Hacienda, con poderes regulares, con 8 (ocho) integrantes:

- 4 (cuatro) representantes nacionales nombrados por la Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), uno de los cuales es presidente.

- 2 (dos) representantes de los Estados, nombrados por el Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

- 2 (dos) representantes de los Municipios, nombrados por la Associação Brasileira de Secretários de Finanças das Capitais (Abrasf) y por la Confederação Nacional de Municípios (CNM);

3. Posee Autonomía operacional de cada ente federado, con plenos poderes de actuación junto a las empresas de su jurisdicción. Esta autonomía incluye el poder de aprobar pedidos de opción al régimen, practicar actos que incluyan o excluyan empresas, ejercer el control de obligaciones principales o accesorias y emprender acciones fiscales.

4. Inscripción conjunta en Deuda Activa, excepto cuando exista convenio con el Estado o con el Municipio, caso en lo cual la responsabilidad por gestión de cobro de la Deuda Activa y por el proceso judicial es transferida para las respectivas procuradurías.

El Simples Nacional prevé también:

a) Límite máximo de ingresos (ventas) brutos anuales de R\$ 3,6 millones (USD 1,80 millones);

b) La participación de personas jurídicas y de personas físicas con registro empresarial (empresarios individuales);

c) la opción por parte de empresas comerciales, industriales y de prestación de servicios, excepto de algunos sectores específicos, como por ejemplo las actividades financieras, producción y comercio de bebidas, cigarrillos y

armas de fuego, cadena productiva de energía eléctrica, y profesionales reglamentados (Ejemplo: abogados, médicos, etc.).⁴

Por otro lado, con el objetivo de impulsar el crecimiento del emprendimiento empresarial y la formalización tributaria, en el año 2008 mediante la Ley Complementaria N° 128, se crea el Microempendedor Individual (MEI).

El MEI fue conceptualizado legalmente como la persona física con registro empresarial – el empresario individual, con ingresos brutos anuales no superiores a R\$ 60.000,00 (USD 29.776) que ejercen actividades predominantemente urbanas de comercio, industria y prestación de servicios. (Barreto, 2013)

Los objetivos de la creación del MEI fueron:

1. la reducción de la informalidad empresarial en Brasil.
2. la inclusión de ese sector de trabajadores en el sistema de seguridad social.

El micro emprendedor individual (MEI) tiene las siguientes características:

a) el pago de un valor fijo mensual con un máximo de R\$ 42,20 (USD 18,83), el cual se reparte de la siguiente forma:⁵

- i. R\$ 36,20 (5% del salario mínimo), por concepto de Contribución del Trabajador para la Seguridad Social;
- ii. R\$ 1,00 por concepto de ICMS;
- iii. R\$ 5,00 por concepto de ISS.

b) la exención de los otros tributos federales (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP y CPP);

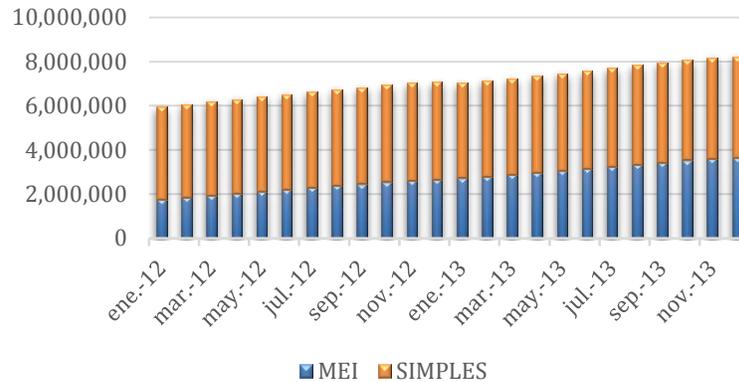
c) Facilidades excepcionales para registro y obtención de licencias de funcionamiento;

d) Eliminación de obligaciones complementarias, por ejemplo los registros de contabilidad y fiscales.

⁴ A partir de 2015 las actividades intelectuales ya podían optar por la simple Nacional , mediante la enmienda presentada por la Ley Complementaria n . 147 de 07 de agosto 2014

⁵ Valores válidos no ano de 2014.

Gráfico 1
Número de Contribuyentes SIMPLES NACIONAL y MEI



Fuente: Receita Federal (RFB)

El esquema de simplificación tributaria que ofrece el SIMPLES NACIONAL no solo se origina en la unificación en el pago de varios impuestos; un aspecto relevante incluye la facilitación de los procesos de registro, actualización y declaración para que sean realizados mediante internet.

En el Portal del Simples Nacional, sitio www.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional, tiene hospedados varios servicios entre las cuales mencionamos:

- Condiciones del Régimen
- Emisión del documento de recaudación
- Exclusión del régimen
- Formularios de Declaraciones (DASN)
- Consultas a la legislación
- Manuales, agenda tributaria y orientaciones sobre el Simples Nacional
- PGDAS-D – *Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório*
- DEFIS – *Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais.*
- Alertas, Avisos y comunicaciones

De acuerdo a varios estudios revisados, existe evidencia empírica de las ventajas generadas por el Programa SIMPLES NACIONAL, de las cuales se pueden resaltar la mejora de las condiciones de emprendimiento, crecimiento en ventas y mayor formalización de las empresas. (Lima de Castro, 2011), (Fajzylber, Malonet, & Montes-Rojas, 2009).

CAPITULO 2

LOS COSTOS DE TRANSACCION TRIBUTARIOS EN BRASIL

CONSIDERACIONES METODOLÓGICAS DEL ESTUDIO DE CASO

El estudio de los costos de transacción tributarios tiene dos componentes: El Costo Administrativo y el Costo de Cumplimiento. Los Costos Administrativos, son aquellos que son incurridos por el Estado para administrar el sistema tributario, mientras que los costos de cumplimiento son aquellos que incurren los contribuyentes para cumplir con el sistema tributario.

Los Costos de Transacción Tributarios se componen de:

$$\text{CTT} = \text{CC} + \text{CA}$$

Dónde:

CTT = Costos de Transacción Tributarios

CC = Costos de Cumplimiento del Contribuyente (A)

CA = Costos Administrativos de la RFB (B)

El proceso de medición realizado, de acuerdo al modelo planteado en el estudio del CIAT – Naciones Unidas – DESA, es el siguiente:

Fases del estudio de Medición de los CTT en Mipyme - Brasil	
Fase 0: Inicial	
Identificación del contexto general, comprensión detallada del marco normativo y administrativo del impuesto (s) a ser analizados. Es importante entender el marco institucional, madurez de procesos y soporte político frente a una posible reforma de simplificación tributaria.	
Fase 1: Preparatoria	
Definición de los recursos financieros asociados del proyecto así como capacitación y entrenamiento del equipo técnico local. En esta fase es importante analizar la viabilidad financiera de contratación del proveedor externo que realizaría la encuesta, así como la calidad de la información interna que permita la determinación de los CTT:	
Fase 2: Análisis	
Paso 1	Identificación de las obligaciones de información, requerimientos y transacciones tributarias así como principales indicadores internos de la RFB sobre el ciclo tributario.
Paso 2	Identificación de las normas relacionadas al impuesto y el procedimiento
Paso 3	Identificación de los segmentos de empresas relevantes para el estudio
Paso 4	Identificación de la población y frecuencia de la transacción
Paso 5	Identificación de las normas relacionadas
Fase 3: Medición	
Paso 6	Medición de los costos de cumplimiento
Paso 7	Medición de los costos administrativos
Fase 4: Informes	
Paso 8	Extrapolación a nivel nacional de los datos obtenidos
Paso 9	Informe Final de los resultados y determinación del plan de simplificación

Fuente: CIAT y Naciones Unidas-DESA (2013).

Definición de MIPYME

Para efectos del presente estudio la definición de MIPYME utilizada es la definida por la Receita Federal do Brasil, relacionada a la identificación Microempresa (ME) y Empresa de Pequeño Porte EPP:

Tabla 11
Tamaño de Empresas por Ventas

	Ventas (Reales)	Ventas (USD)
Micro empresa	0 a 360.000 Reales	0 a 184.237 Dólares
Pequeña	360.000 a 3.600.000 Reales	184.237 a 1.842.374 Dólares
Mediana	3.600.000 a 7.200.000 reales	1.842.374 a 3.684.749 Dólares
Grande	Más de 7.200.000 Reales	Más de 3.684.749 Dólares

Nota: El tipo de cambio usado es de 1.95 reales por dólar vigente a Diciembre 2012.

Considerando que en Brasil existe un régimen tributario simplificado de declaración y pago denominado Simples Nacional, se diferencié dentro del presente estudio a las empresas que integran este régimen con el objetivo de evaluar los costos de transacción tributarios dentro de cada uno. Así, en el marco poblacional diferencia a las empresas del régimen general real o presunto y a las empresas del régimen simplificado Simples Nacional.

La información fuente, se basa en la declaración anual de renta 2012 así como la información de las declaraciones presentadas con Ingresos mayores a cero. Para el cálculo de la población objetivo del estudio, se utilizó la información provista por la Receita Federal do Brasil, la cual incluye únicamente datos de contribuyentes activos, factor que fue ajustado para el cálculo del tamaño de muestra, por lo cual la definición de la población de estudio no se tomaron en cuenta aquellas empresas que no tuvieron actividad tributaria o presentaron información con actividad igual a cero pero que si están obligados a presentar una declaración informativa anual.

A raíz de esta evaluación se pudo identificar que existe una baja incidencia del lado de los contribuyentes de dar de baja al registro o informar baja de actividad.

Así la población sujeta a estudio muestral considera los siguientes valores:

Tabla 12
Universo de Contribuyentes 2012 (Por Régimen y Por Tamaño)

Por Régimen	Contribuyentes Activos (*)	Contribuyentes Totales
Simple Nacionales	2,758,992	3,684,551
Lucro presumido	848,647	1,048,360
Lucro real	125,751	151,672
Isentas / Imunes	241,771	291,607
TOTAL	3,975,162	5,176,190
Por tamaño		
microempresa	3,152,838	4,210,522
pequeña empresa	430,233	531,481
Empresa mediana	282,011	348,377
grande empresa	71,146	85,812
TOTAL	3,936,229	5,176,190

Fuente: RFB

(*) Declarantes con ingresos mayores a cero

Recolección de la Información

De acuerdo a la metodología, el costo administrativo es estimado, utilizando información de fuentes presupuestarias provistas por la RFB. Para el caso de los costos del cumplimiento se requirió de información primaria del contribuyente, a través de encuesta.

Encuesta a los contribuyentes

El desarrollo de la encuesta tomó en consideración la propuesta por la metodología de medición de los costos de transacción en micro y pequeñas empresas desarrollada por CIAT - ONU. Esta encuesta se tomó como punto de inicio y se adecuó a las características particulares del sistema impositivo de Brasil.

En la adecuación de la encuesta estuvo a cargo de los funcionarios de la Receita Federal do Brasil la cual contó además con el apoyo técnico y financiero de SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), entidad sin fines de lucro que apoya el desarrollo y crecimiento de las micro y pequeñas empresas en Brasil.⁶

⁶ Mayor información en <http://www.sebrae.com.br/>

Para efectos de la recolección de información con el apoyo SEBRAE se contrató a la empresa de investigación de mercados *WHO* localizada en Brasilia como responsable del proceso de levantamiento de datos. La metodología adoptada para el presente estudio fue de encuestas por internet, considerando como marco muestral la base de contribuyentes activos registrados en la base de SEBRAE. La encuesta realizada se encuentra en el anexo de este documento.

Criterios de selección de la Muestra

El presente trabajo consideró los siguientes criterios:

- Contribuyentes Activos (No Omisos del periodo Fiscal 2012) dentro del Régimen Tributario Lucro Real, Lucro Presumido y Simples Nacional.
- El ámbito de aplicación era para todas aquellas empresas que realizan su actividad comercial Brasil.

Se adoptó la metodología de muestreo aleatorio simple con los siguientes resultados:

$$N = \frac{P \cdot \alpha^2 \cdot Z^2}{(P - 1) \cdot e^2 + \alpha^2 \cdot Z^2}$$

Dónde:

N= Valor muestral

P= Cantidad de Contribuyentes definidos en los rangos de MIPYMEs

α = Desviación estándar de la población

Z= Grado de confianza (95.5%)

e= Limite aceptable de error (3%)

P= 3,975,162

α = 0.5

Z= 95.5%

e= +/- 3.0%

N= 1.137

Así, la muestra dio como resultado para efectos del estudio de al menos **1.137 encuestas válidas**, la cual además se agrupo en cuotas tanto para el régimen general como simplificado y por tamaño.

A. COSTOS DEL CUMPLIMIENTO

De acuerdo al concepto, el componente del costo cumplimiento tributario, es posible expresar de la siguiente forma:

$$CC = CI + CE$$

Dónde:

CC = Costo de Cumplimiento Tributario del Contribuyente

CI = Costos Internos

CE = Costos Externos

El costo del cumplimiento es la suma de los Costos Internos y Externos. Los Costos Internos incluyen los costos laborales y costos no laborales. Entendiéndose por costo laboral la contraprestación económica del recurso humano de la empresa que labora en las áreas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dentro de los Costos Internos también están incluidos los valores adicionales no laborales incurridos por la empresa.

Asimismo, definimos a los Costos Externos como aquellos que la empresa encarga a terceros para cumplir con la obligación tributaria. Por el cual debe realizar un pago en contraprestación al servicio recibido.

Cálculo de los Costos Internos

Una de las principales dificultades en la medición de los costos de cumplimiento es determinar el tiempo (horas por mes) utilizado por los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias. Luego, la tarea de convertir el tiempo en valores monetarios dependerá de la acertada estimación sobre la cantidad de horas trabajadas y el valor que se fijará a cada hora.

Los Costos Internos, al ser este resultado del trabajo desarrollado del personal interno de la empresa se calculan en función del tiempo requerido, que los recursos internos de la empresa destinan a las tareas que exige el cumplimiento tributario.

De este modo formalizamos a los Costos Internos de la siguiente forma:

$$CI = T_A * V_A + GA$$

Donde:

CI= Costos Internos del Contribuyente

T_A =Tiempo (En horas anuales)

V_A = Valor económico del tiempo

GA = Gastos administrativos

Cálculo de Número de Horas

Para efectos de calcular las horas anuales que un contribuyente promedio destina a cumplir con las obligaciones tributarias se definió un ciclo tributario, el cual tiene los siguientes pasos:

- Información Tributaria
- Actualización y Registro en el Sistema
- Registro y Mantenimiento de Libros Contables y Facturación⁷
- Llenado de Formularios, Presentación y Pago
- Control Tributario o Fiscalización
- Devolución de Impuestos
- Solicitudes o peticiones a la RFB

Cada uno de los procesos antes mencionados, fueron integrados dentro del cuestionario, en el cual se preguntaba, tiempos, frecuencias y costos adicionales. En el mismo se consulta al contribuyente el tiempo que le toma cada una de las actividades. El detalle de preguntas del cuestionario por cada fase del ciclo del contribuyente se encuentra anexo al estudio.

Con el objetivo de poder identificar en forma separada las obligaciones de preparación de formularios, declaración, presentación y pago, en la encuesta se

⁷ Es importante indicar que dentro de la metodología de medición de los costos de transacción CIAT – UN, no considera la separación de los costos directos de costos indirectos. Un ejemplo es el salario del responsable contable quién en sus funciones principales está llevar la contabilidad del negocio, sin embargo únicamente un porcentaje de su tiempo dedica para fines tributarios.

Cabe referirse que la mayor parte de estudios o metodologías no consideran este tipo de separación, sin embargo hay estudios que utilizan entrevistas a expertos intentando identificar y desagregar este tipo de costos comunes; para mayor detalle sobre estas metodologías en (Europe Commission, 2013)

preguntó al contribuyente cuanto tiempo le tomaba registrar y llenar cada uno de los formularios de naturaleza, mensual, trimestral o anual, respectivamente.

El detalle de formularios de formularios y su frecuencia de declaración se detalla en el siguiente cuadro.

Tabla 13
Formularios de Declaración por Impuesto y Frecuencia

Formulario	Descripción	Destino	Impuesto	Frecuencia	Informativa	declarativa	Obligados
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica	RFB	IRPJ	Anual	Si	No	Todas las empresas, EXCEPTO SIMPLES NACIONAL
PGDAS-D	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional	RFB	Simples Nacional	Mensual	Si	Si	OPTANTES de SIMPLES NACIONAL
GFIP - D	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social	RFB	CPP	Mensual	Si	Si	TODAS LAS EMPRESAS
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais	RFB	Imposto de Renda, CSLL, Pis/Pasep, Cofins e IPI	Mensual	No	Si	Todas as empresas, EXCETO SIMPLES NACIONAL
DIRF	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte	RFB	Retenção de Imposto de Renda	Anual	Si	No	TODAS LAS EMPRESAS QUE PAGAN RETENCION A IMPUESTO A LA RENTA
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais	RFB	Pis/Pasep e Cofins	Mensual	Si	No	Todas las empresas, EXCEPTO SIMPLES NACIONAL
Sped Contábil	Escrituração Contábil Digital – ECD	RFB	Imposto de Renda, IPI e ICMS	Anual	Si	No	EMPRESAS QUE DECLARAN IRPJ en LUCRO REAL. No aplica a SIMPLES NACIONAL
Sped Fiscal	Escrituração Fiscal Digital - EFD	RFB	Imposto de Renda, IPI e ICMS	Mensual	Si	Si	Contribuyentes ICMS IPI, EXCEPTO SIMPLES NACIONAL
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços.	ESTADOS	ICMS	Mensual	Si	No	Contribuyentes ICMS Algunos Estados exige SINTEGRA incluso a SIMPLES NACIONAL.

GUIA ICMS	Guia de apuração do ICMS	ESTADOS	ICMS	Mensual	Si	Si	ICMS mecanismo normal. Por lo general, no cubre las empresas que opten por simple nacional, pero puede llegar a aquellos que exceden el sublímite adoptada por el Estado.
GUIA ICMS-ST	Guia de apuração do ICMS – Substituição tributária	ESTADOS	ICMS-ST	Mensual	Si	Si	Contribuyentes que deben devolver ICMS por el mecanismo de sustitución tributaria incluido Simple Nacional. Por lo general, no cubre las empresas que opten por simple nacional, pero puede llegar a aquellos que exceden el sublímite adoptada por el Estado.
GUIA ISS	Guia de apuração do ISS	MUNICÍPIOS	ISS	Mensual	Si	Si	Los contribuyentes que deben recoger la ISS por el mecanismo normal.
DECLARACIÓN DE SERVICIOS PRESTADOS	Livro eletrônico de serviços prestados	MUNICÍPIOS	ISS	Mensual	Si	No	Todas las empresas que prestan servicios , entre ellos los que opten por Simple Nacional
DECLARACIÓN DE SERVICIOS TOMADOS	Livro eletrônico de serviços tomados	MUNICÍPIOS	ISS	Mensual	Si	No	Todas las empresas que son contribuyentes a la ISS y llevar los servicios , incluidos los que opten por Simple Nacional

Fuente: Receita Federal (RFB)

De este modo, si un contribuyente menciona que el proceso de llenado de una declaración le toma una cantidad de horas al mes, y si esta tiene la frecuencia mensual, ésta se multiplicó por 12 para obtener el dato anual.

Dichos tiempos fueron acumulados y expandidos utilizando el factor de expansión por cada tipo de contribuyente o régimen tributario. El factor de expansión se interpreta como la cantidad de empresas en la población, que representa una empresa en la muestra.

Tabla 14
Cálculo del Factor de Expansión

POR REGIMEN	Muestra	Contribuyentes Activos (*)	Factor Expansión
Simple Nacionales	799	2,758,992	3,453.06
Lucro presumido	201	848,647	4,222.13
Lucro real	99	125,751	1,270.21
Isentas / Imunes	27	241,771	8,954.49
POR TAMAÑO			
microempresa	574	3,152,838	5,492.75
pequeña empresa	439	430,233	980.03
empresa mediana	35	282,011	8,057.45
grande empresa	74	71,146	961.44

Fuente: Cálculos del autor sobre la base de la Encuesta

La estimación del total se obtiene ponderando el valor de la variable por su factor de expansión y luego, sumando todas las empresas de la muestra.

Para efectos del presente trabajo se tomó como salario promedio a efectos de calcular el costo que incurre el contribuyente el costo de un Analista Fiscal que trabajen en empresas pequeñas⁸. Para cálculos del valor por hora se consideró el salario de 6.575 Reales (3.044 USD) por mes lo que equivale a 27.4 Reales por hora (12.68 USD).

Es importante mencionar que en el caso de Brasil, los salarios nominales tienden a ser muy superiores al promedio de América Latina, incluso en algunos casos y ciertas profesiones ser cercanos a países de la OECD, sin embargo Brasil también presenta una gran asimetría salarial ya que el salario mínimo se encuentra algo superior a la media general. (Organizacion Internacional del Trabajo, 2013).

Cálculo de Costos y Gastos Administrativos

Los contribuyentes dentro de su proceso de cumplimiento de sus obligaciones tributarias deben presentar gastos en impresión de facturas, documentos, compra de libros contables, legalizaciones y libros de registros contables. La encuesta desarrollada requirió que el contribuyente estime cuanto le representaron estos gastos de manera mensual o anual y de esta forma incorporarlos en los cálculos de los costos del cumplimiento.

⁸ Para el cálculo se utilizó como fuentes a <http://exame.abril.com.br/carreira/ferramentas/tabela-de-salarios-rh/?empresa=financeiro-contabil>, <http://www.guiarh.com.br/tabeladesalarios.htm>, Fenacom, consultadas en el mes de Agosto de 2014.

Este cálculo tiene 5 componentes:

1. Gastos externos ocasionados por el proceso de registro e inscripción, emisión de facturas, formularios, libros contables, legalizaciones u otros.
2. Gastos adicionales generados por acciones de la administración tributaria en el control tributario y que usan excepcionalmente asesor contable
3. Gastos adicionales generados por una solicitud de devolución y que usan excepcionalmente asesor contable
4. Gastos adicionales generados por una solicitud de reclamaciones y que usan excepcionalmente asesor contable
5. Gastos por el uso de un asesor externo en forma permanente

Cada uno de estos gastos fue estimado por los contribuyentes de manera mensual y se extrapolaron en forma anual, expandiendo finalmente los casos a nivel poblacional al igual que el caso del tiempo de cumplimiento.

Resultados de Costos de Cumplimiento Tributario

En base de la información recopilada se realizaron las evaluaciones de cada uno de los componentes por proceso tributario el cual incluye; inscripción y registro, declaración y pago, control tributario y devoluciones y reclamaciones, consolidando todas las horas (de acuerdo al perfil) multiplicadas por su salario, adicionando los costos administrativos y costos externos para los contribuyentes de la muestra.

Los cálculos se hicieron por cada subconjunto población de acuerdo a los umbrales de tamaño de empresa mencionados anteriormente que en resumen se detalla a continuación:

Tabla 15
Costos de Cumplimiento Tributario (CCT) 2012 por Tamaño

Por Tamaño	CC Anual (R\$ Por empresa)	CC Anual (USD Por empresa)	% Ventas
microempresa	13,635	10,221	7.6%
pequeña empresa	19,768	25,670	1.5%
empresa mediana	49,216	19,600	0.9%
grande empresa	37,661	8,899	0.5%
PROMEDIO	17,289	10,221	

Fuente: Cálculos del Autor

Estos resultados resultan relevantes ya que es posible determinar que una micro empresa tiene un costo de cumplimiento 3 veces menor (aproximadamente) que una empresa mediana o grande, sin embargo en relación a sus ventas, es decir en términos relativos para una microempresa es 14 veces más costoso que para una empresa grande. Este resultado es similar al resto de países donde se ha realizado el estudio de costos de cumplimiento confirmando el carácter regresivo del mismo.

También es posible detallar los Costos de Cumplimiento por tipo de Régimen Tributario, con el objetivo de evidenciar si existe diferencia en términos de costos por Empresa de acuerdo al tipo de régimen.

Tabla 16
Costos de Cumplimiento Tributario (CTT) 2012 por Régimen

Por régimen	CC Anual R\$ (Por empresa)	horas - año
Simples Nacional	7,563	328
Lucro Presumido	13,143	494
Lucro Real	19,770	652

Fuente: Cálculos del Autor

El resultado que muestra la tabla anterior, confirma que el Régimen Simplificado Simple Nacional tiene un menor costo de cumplimiento para el contribuyente, evidenciando que este tipo de régimen ha resultado muy beneficioso desde la óptica del objetivo de su creación: Simplificación Tributaria⁹.

⁹ La metodología de CIAT – UN no separa los costos tributarios de los costos totales cobrados por las empresas de contabilidad. Según las estimaciones de FENACOM - federación que agrupa a las empresas que representan los servicios contables en Brasil, del valor cobrado sólo el 25% se refiere a la parte de cumplimiento tributario estrictamente fiscal. Si la metodología permite esta asignación, se estima que los

Este hecho también es posible constatar cuando se analiza el tiempo de cumplimiento entre los distintos regímenes. Por ejemplo un contribuyente bajo el Simples Nacional demora 328 horas al año en cumplir con sus obligaciones tributarias; un contribuyente en el régimen de lucro presumido invierte 494 horas y una empresa registrada en lucro real invierte 652 horas al año.

El costo total del cumplimiento en Brasil para el año 2012 se estima en los \$ 68,051 millones de reales (35.027 Millones de USD) cifra que representa el 1.54% del PIB del país.

Tabla 17
Costos de Cumplimiento 2012 (% PIB)

% PIB	
Por Régimen	
Simples Nacional	0.9%
Lucro Presumido	0.5%
Lucro Real	0.1%
Por Tamaño	
microempresa	1.0%
pequeña empresa	0.2%
empresa mediana	0.3%
grande empresa	0.1%

Fuente: Cálculos del Autor

Si analizamos la información por tipo de empresa, las micro empresas, dado su número de contribuyentes y nivel de concentración, representó el 1% del PIB, las pequeñas empresa el 0.2% del PIB y entre medianas y grandes el 0.3% del PIB.

De la misma forma, podemos observar los costos de cumplimiento de acuerdo al tipo de régimen. Los contribuyentes inscritos dentro del Simples Nacional representan el 0.9% del PIB, el Régimen Lucro Presumido el 0.5% y el Régimen Lucro Real 0.1%. Esta diferencia importante no se debe a la diferencia en costos promedio por empresa, sino al número de contribuyentes que se encuentran inscritos en cada régimen, conociendo que en el Régimen Simples Nacional al 2012 tenemos 2.7 Millones de contribuyentes activos de los 3.9 Millones de contribuyentes activos totales.

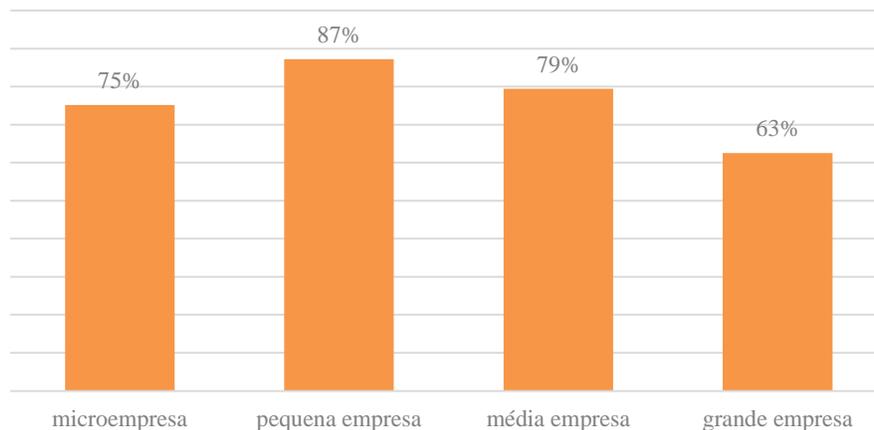
Para comprender de mejor forma, la naturaleza de los costos de cumplimiento, se requiere profundizar las fuentes de costo. Para esto es posible diferenciar en dos

costos de cumplimiento tributario para las empresas sería de 1,43% del PIB, con un costo promedio por empresa de R \$ 12.018. Para micro, estos costos representar el 0,6% del PIB y el 4,64% de las ventas. Para las pequeñas empresas, representan el 0,12% del PIB y el 0,93% del volumen de ventas respectivamente.

aspectos: la primera es sobre la incidencia de los tiempos de declaración (internos) o si su fuente es externa; la segunda es entender en que proceso del ciclo tributario se concentran dichos costos, lo que a su vez facilitaría en cualquier plan de acción para reducir dichos costos.

Para entender el primer tema podemos referirnos a la pregunta relacionada al uso de contador externo (F1) de la encuesta a los Contribuyentes. En la misma se puede diferenciar que la mayor parte de los contribuyentes usan contador externo. Si observamos el siguiente gráfico podemos ver que el 75% de las microempresas y el 87% de las pequeñas empresas usan contador o asesor tributario externo.

Gráfico 2
Uso del Asesor Tributario Externo



Fuente: Cálculos del Autor sobre resultados de la encuesta

De igual forma, si observamos el uso del contador externo en el Régimen Simple Nacional este valor es del 79% del total de la muestra, para el régimen Lucro Real es del 64% e incluso en el régimen Presumido su uso es muy importante, del 87% de los contribuyentes dentro de este régimen.

Al consultarle al contribuyente cuál fue la razón para contratar los servicios de un asesor externo dentro de las razones están: un 47.3% que le brinda información con mayor detalle que la Administración Tributaria (AT), un 12.3% que por la falta de tiempo para ir a la AT y un 12% que los funcionarios de AT no explican debidamente las consultas.

Un 12.2 % consideró que es más barato contratar a un asesor tributario. Este grupo considera que su costo de oportunidad es alto por tanto se prefiere contratar a alguien para que lo haga.

Tabla 18
Razones porque contratar un Asesor Tributario Externo

	%
El asesor tributario brinda información con mayor detalle que la AT	47.3%
Por falta de tiempo para ir a la AT a solicitar información	12.3%
Los funcionarios de la AT no explican debidamente las consultas	12.0%
Existía poca información en las ventanillas de la AT o página web de la RFB	9.4%
Es más barato contratar un asesor tributario externo	12.2%
Otros	6.9%

Fuente. Encuesta al contribuyente

Este alto valor del uso de contador externo en las empresas, es un fenómeno común en varios países de Latinoamérica y esto nos abre dos importantes cuestiones:

- a) Los costos de cumplimiento tienen un alto costo fijo, por lo cual resulta de complejidad la reducción de costos de cumplimiento, más aún si están involucrados salarios de asesores externos, los cuales no son regulados.
- b) Entendiendo que la relación con el contribuyente no es directa, cual es la relación que existe entre la administración tributaria y los asesores tributarios externos, en búsqueda de mejorar el cumplimiento tributario del contribuyente.

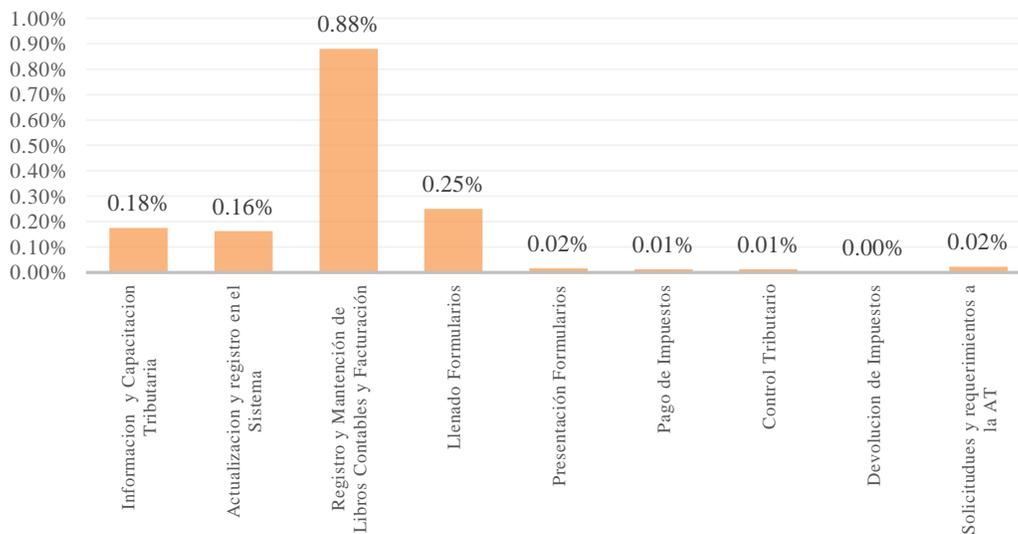
Es interesante el hecho de que el asesor tributario llena un vacío encontrado por los contribuyentes al hallar limitaciones en la información provista por la administración tributaria. En este sentido, se podrían generar oportunidades de mejora y buscar una reducción en los costos externos que adquiere el contribuyente. De un lado ser más eficaces en la capacitación y despliegue del sistema tributario es una oportunidad que se podría generar una relación directa entre mayor capacitación y menor costo del cumplimiento del contribuyente dado que requerirían menos asesores externos.

De otro lado, es posible también regular el rol de los asesores externos cuya capacidad de enfrentar el sistema tributario es mayor que la del contribuyente ya sea por formación (contabilidad tributaria) o por experiencia en la materia. Así, la administración tributaria del país debería encontrar un equilibrio en igualar al costo de oportunidad del contribuyente.

El segundo aspecto relevante para entender las fuentes de los costos de cumplimiento, es analizar dichos costos en la cadena de procesos clave del ciclo del contribuyente.

En el siguiente gráfico, se divide el costo (en relación al PIB) por procesos. En una visión general podemos diferenciar que la mayor parte de los costos se concentran en los procesos iniciales del ciclo, en particular de Registro y Contabilidad, Facturación y Preparación de Formularios. Entre estos dos subprocesos se llega al 1.13% del PIB del 1.54 del PIB que representa el total.

Gráfico 3
Costos de Cumplimiento por Ciclo Tributario



Fuente: Cálculos del Autor en base a la encuesta

Información y Registro

El proceso información y registro incluye 3 sub procesos de cara al contribuyente. Esto son: La inscripción o actualización de datos, la capacitación en temas tributarios y finalmente los registros contables. Para cada uno de los casos en el desarrollo de la encuesta se le consultó al contribuyente cuantas horas destina a cada una de estas actividades.

Tabla 19
Horas Anuales por Proceso Registro y Contabilización

	Información y Capacitación Tributaria	Actualización y registro en el Sistema	Registro y Mantenimiento de Libros Contables y Facturación
microempresa	32	4	47
pequeña empresa	29	4	58
empresa mediana	41	4	71
grande empresa	52	4	68

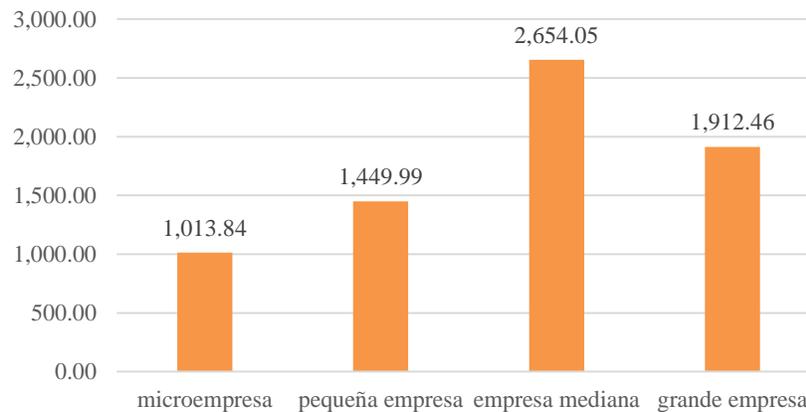
Fuente: Cálculos del Autor

De este modo, se estima que las empresas destinaron 85 horas en promedio al año a atender estos 3 procesos. Como podemos observar para el caso de tamaño de empresa grande y mediana el tiempo es ligeramente mayor para las empresas medianas respecto a las micros y pequeñas empresas. Esto se explica por el número de horas destinada al llenado registro contable donde a mayor el tamaño de la empresa mayor complejidad en el sistema tributario y por ende mayor tiempo destinado al registro contable.

Cuando se le pregunta al contribuyente en relación al uso del internet, este responde de forma muy positiva. En relación al uso de internet para los impuestos federales, el 93% de los contribuyentes mencionan que usan internet para declarar sus impuestos y este porcentaje es muy similar entre todos los regímenes y en todos los impuestos (federales, ICMS e ISS). Este hecho también es importante en forma conjunta con el sitio donde se conecta a internet, ya que el 99% se conecta en sus propios equipos.

A pesar de esta notable ventaja del uso de internet para las declaraciones tributarias, cuando se analiza en detalle los costos internos (horas al año), los costos internos de cumplimiento también incluyen otros costos administrativos o de gestión los cuales son costos fijos.

Gráfico 4
Gasto mensual en gastos administrativos adicionales (Reales)¹⁰



Fuente: Cálculos del Autor

De los datos de la encuesta se confirma que en promedio una empresa en promedio gasta 1.263 Reales (647 USD), en gastos como Notas Fiscales, libros contables, formularios, legalizaciones, software y otros gastos relacionados a la operación normal. Es interesante resaltar que estos costos varían de acuerdo al tamaño de la empresa.

Por ejemplo para una Microempresa es menos de la mitad que el costo para una empresa mediana o grande. Es claro observar que este tipo de costos constituyen la principal fuente de costos de cumplimiento, con lo cual, resulta relevante para la RFB profundizar la naturaleza de los mismos.

Declaración y Pago de Impuestos

El proceso de declaración y pago incluye el llenado de formularios, la presentación (presencial, virtual, etc.) y finalmente el proceso de pago (ventanilla bancaria, virtual, etc.). En promedio una empresa destina 214 horas al año a las actividades relacionadas a la preparación de los formularios, declaración y pago, esto representa el 54% de las horas totales (398).

Dentro de los procesos de declaración y pago, es sustancial diferenciar entre los distintos regímenes tributarios ya que, es en estos procesos donde se han presentado reformas sustanciales con las reformas de simplificación.

¹⁰ Se realizó un análisis estadístico de diferencias en medias entre los contribuyentes que usa un asesor contable externo y los que no, indicando que ambos valores son similares. Esto nos confirma el hecho que estos costos son consistentes sin importar la forma de llevar la contabilidad.

En este sentido, un contribuyente bajo el régimen Simplificado Simple, emplea 163 horas al año, frente a una empresa bajo el régimen de lucro presumido o lucro real, lo que implica que quienes están sujetos a este régimen han reducido su tiempo de declaraciones menos que la mitad que si aún estuvieran dentro de un régimen normal¹¹.

Tabla 20
Horas Anuales por Proceso Declaración y Pago de Impuestos

	Llenado de Formularios	Presentación de Formularios	Pago de Impuestos
Simple Nacional	163	41	29
Lucro Presumido	297	49	36
Lucro Real	415	57	45

Fuente: Cálculos del Autor

En cuanto a los procesos de Pago de impuestos, el 51% de los casos, respondieron que pagan sus impuestos mediante débito automático, mientras que el 33% y 14% pagan mediante efectivo o cheque respectivamente.

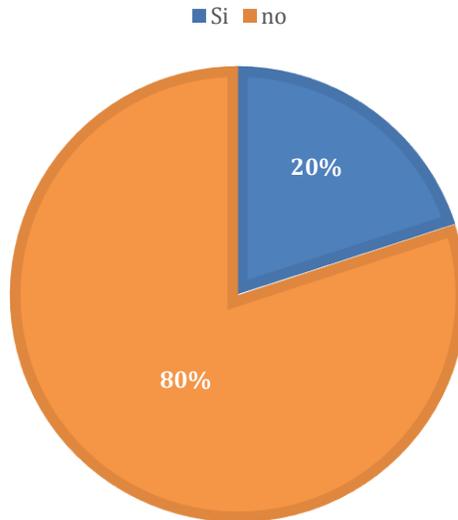
Control Tributario

El control tributario está acotado a los requerimientos de información del negocio, verificación de diferencias, fiscalización de registros contables, entre otros. Un 20% de los encuestados manifestó que habían tenido alguna acción o requerimiento de la administración tributaria en los últimos 12 meses. Estos resultados muestran la presencia y cobertura de la administración tributaria en el periodo de estudio.

¹¹ Para mayor detalle de los formularios utilizados, frecuencia de declaración y contribuyentes se detalla en la Tabla N° 17

Gráfico 5

Contribuyentes que responden haber tenido algún tipo de Control Tributario



Fuente: Cálculos del Autor sobre la encuesta realizada

Un 40% manifestó que el contacto con la Administración Tributaria se relaciona a un proceso de fiscalización, un 24.7% algún proceso de verificación de información, 20% a una verificación de diferencias en declaración o pago y la diferencia a otro tipo de procesos de control o fiscalización. Cabe mencionar que la pregunta no especificó sobre cual administración tributaria se refieren pudiendo ser federal, estadual o municipal.

Devoluciones y Reclamaciones

El 13% de los encuestados manifestó haber realizado una solicitud de devoluciones en el periodo de estudio. Importante indicar que el 44% menciona que este trámite se demora más de 3 horas el presentarlo y que usualmente si tiene costo adicional cuando se lo realiza con su asesor contable externo.

Del total de empresas que solicitaron devolución de impuestos, un 62% utiliza los servicios adicionales de un asesor tributario externo y la diferencia se lo realiza directamente por el propietario o algún empleado de la empresa. El proceso de devoluciones por su propia naturaleza de retorno de efectivo al contribuyente se vuelve muy atractivo para los agentes externos sumado a las complejidades del propio sistema de devoluciones hacen que el costo de transacción para este proceso sea elevado.

En cuanto a los tiempos de devolución de impuestos el 60% menciona que en menos de un año, resaltando que el 56% de los contribuyentes responde que no tienen aún respuesta.

Costos y Gastos Externos

Los costos y gastos externos son un componente importante dentro de los costos del cumplimiento tributario en las empresas brasileñas.

Un tema central en los costos de cumplimiento y que apoyan a los objetivos del estudio de los costos de transacción tributarios es que un 80% de los contribuyentes manifestaron que utilizan en forma permanente a algún asesor tributario externo para cumplir con sus obligaciones tributarias.

En relación sólo al componente “asesores externos”, las empresas en promedio destinaron \$11.604 Reales (5.937 dólares) al año al pago de asesores externos. Cuando se consulta a los contribuyentes mediante la encuesta, y además se corrobora con la información de FENACOM, es posible diferenciar estos costos mensuales por tamaño de empresa que se detallan a continuación.

Tabla 21
Salarios Mensuales Asesor Tributario Externo

Tamaño de contribuyente	Salario (Reales)	Salario (USD)
Microempresa (*)	580	297
pequeña empresa (*)	787.9	403
empresa mediana	3,000	1,535
grande empresa	5,000	2,558

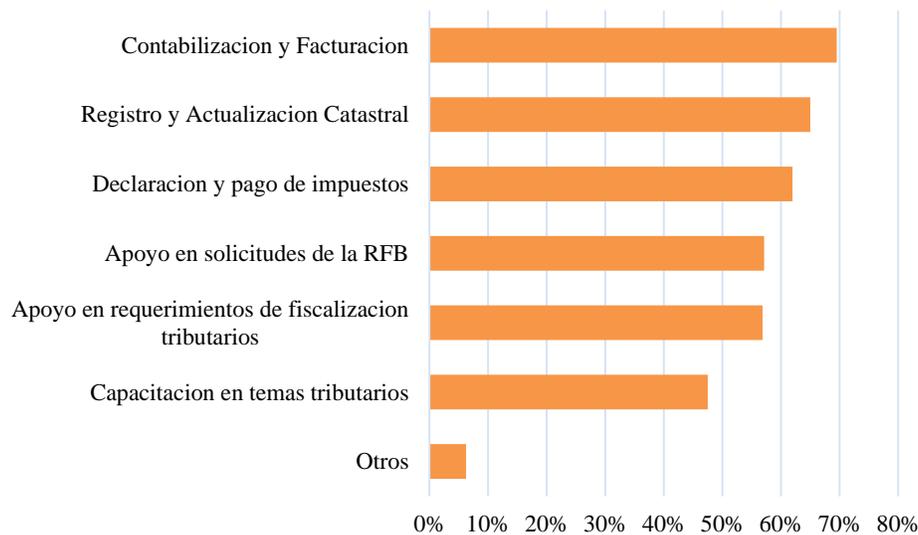
Fuente: Encuesta al Contribuyente y (*) FENACOM – Receita Federal

Las actividades en las cuales los contribuyentes requirieron el apoyo de algún asesor externo fueron: el registro y llenados de libros contables (70%), los trámites habituales en la administración tributaria (57%), la actualización y registro de la información (65%) y presentación de declaraciones juradas (62%).

Estos resultados nos indican que es bastante común en las MIPYMES el uso de asesores externos en el apoyo del llenado de libros contables, posiblemente debido a la complejidad del sistema tributario, y además porque los salarios internos son mayores que los costos de externalización de los servicios contables – fiscales.

Se podría inferir que el costo de oportunidad del contribuyente por llevar esta actividad es alto y por ende es transferido a un tercero que seguramente tiene un proceso bastante definido tanto en procedimientos como herramientas así como software que por una cantidad razonable desarrolla la actividad. Cabe indicar que el asesoramiento no es exclusivo de una actividad sino que podría incluir a varias de ellas, pero puede incrementar su valor.

Gráfico 6
Actividades que realiza el Asesor Externo Contable



Fuente: Resultados de la Encuesta al Contribuyente

Adicionalmente, se le preguntó al contribuyente si tiene algún otro costo no contemplado en la presente encuesta, en 21% de los casos mencionaron que si lo tienen, mencionando un valor promedio anual de 1,165 Reales (596 USD), lo que implica que existen aún algún tipo de costos ocultos, que es importante profundizar en su análisis.

B. COSTOS ADMINISTRATIVOS

Los costos administrativos representan el gasto que el Estado para administrar el sistema tributario. De acuerdo a información del presupuesto ejecutado fue del 0.19% del PIB en el año 2012 lo que equivale a R\$ 8,313 Millones. En términos relativos podemos observar cuantas contribuyentes gestiona la RFB con el presupuesto gestionado, así también el nivel de recaudación que gestiona por empleado.

Tabla 22
Indicadores Presupuestarios (2012)

	Reales	US Dólares
Población por empleado	7,603	3.890
Recaudación RFB por Contribuyente	191,663	98.067
Presupuesto RFB por empleado	317,228	162.315

Fuente: Receita Federal y otros datos macro

Es objetivo de esta sección poder distribuir este gasto ejecutado en cada uno de los subprocesos tributarios/Centro de costos. Para el cálculo de dichos costos la Receita Federal remitió la Información presupuestal y de recursos humanos.

La RFB es una organización que opera bajo un modelo de “Estructura Funcional” basada esencialmente en un grupo de Direcciones ubicadas en niveles centrales rectores, con competencia nacional a nivel funcional sobre las labores operativas, y una desconcentración territorial operativa asignada a las Superintendencias Regionales Delegaciones, Inspectorías y Alfandegas. En estas áreas centrales encontramos actividades que se catalogan como normativas que sin embargo para efectos de esta metodología fueron asignados a sus subprocesos. Así, las actividades de las direcciones normativas de fiscalización, recaudación y servicios al contribuyente fueron distribuidas a sus subprocesos, respectivamente.

En relación a las direcciones operativas, estas manejan una estructura departamental con perfiles asignados a cada una de las áreas que permitieron que cada uno de estos pueda estar asignados a cada uno de los subprocesos.

Para estos efectos se siguió cada uno de los pasos de la metodología que se describen a continuación.

Presupuesto Ejecutado

El presupuesto ejecutado para el año 2012 ascendió a los R\$ 8,313 Millones (4,253 Millones de USD). Cabe resaltar que casi un 71% del presupuesto está asignado al rubro remuneraciones seguido por el rubro servicios con un 22%. El presupuesto representa un 0.19% del PIB.

Tabla 23
Presupuesto de la RFB 2012

Tipo de Gasto	En Reales	En US Dólares
Gastos de Remuneraciones	5,871,667,010	3.004.332.281
Gastos Administrativos	1,798,171,083	920.062.977
Gastos de Capital	643,765,882	329.393.104
Total Presupuesto	8,313,603,975	4.253.788.362
Total % Recaudación	0.838%	0,838%
Total % PIB	0.189%	0,189%

Fuente: Receita Federal

Presupuesto de Gastos por Función

En este paso se procedió a asignar el presupuesto de remuneraciones en función a la participación de los funcionarios de cada una de las áreas en el año 2012. Así fue necesario asignar en base al puesto que realizan los funcionarios dentro de cada área y que el área de recursos humanos lo tiene desagregado por cada uno de los sub procesos tributarios.

En la función Administración General se desagregaron los funcionarios de acuerdo a los siguientes procesos¹²:

¹² Es importante indicar que fueron excluidos 3.303 funcionarios de la Administración Aduanera.

Tabla 24
Número de Funcionarios por Procesos RFB 2014

Gastos por Función Principal	Gastos en Remuneraciones	N. de Funcionarios	% del Total de Funcionarios
Asistencia y Servicios	1,286,413,947.69	5.018	22%
Información y Capacitación		5.018	22%
Registro y Autorización			0%
Declaración y Pago			0%
Control y Devoluciones	1,231,296,570.50	4.803	21%
Control Masivo y Auditoria		4.803	21%
Devoluciones			0%
Cobranzas y Reclamaciones	1,295,386,543.98	5.053	22%
Cobranza		5.053	22%
Reclamaciones y Peticiones			0%
Administración General	2,058,569,948.18	8.030	35%
Administración y Finanzas		2.746	12%
Sistemas e Informática		870	4%
Asesoría Legal y Gestión Institucional		3.433	15%
Planeación y Evaluación		981	4%
TOTAL	5,871,667,010	22,904	100%

Fuente: RFB

De este modo, el área de administración general es la que recibe una mayor cantidad de asignación presupuestal (35%) esto dado la cantidad de recursos humanos que son destinados a este proceso.

Capacidad Instalada por procesos Principales

En este paso se procedió a calcular la capacidad instalada por cada subproceso o centro de costos definido. Para ello se consideraron 240 días hábiles hombre lo cual servirá de referencia para la distribución de recursos en las secciones posteriores de la metodología. En este caso no se toma en consideración los costos administrativos generales dado que esta actividad deberá ser distribuida en cada uno de los subprocesos tributarios.

Tabla 25
Estimación de Costos por Proceso

Centro de Costos	% Capacidad Instalada	Total Gastos Administrativos (CA = b + e)	Total Gastos Directos Corrientes (b)	Total Gastos Indirectos (c)	Gastos Corrientes en Remuneración Administración General	Inversión en Infraestructura y Equipamiento	Otros Gastos
I. Asistencia y Servicios	34%	2,804,737,444	1,286,413,948	1,518,323,497	694,	217,185,505	606,643,976
II. Control y Devoluciones	32%	2,684,566,350	1,231,296,571	1,453,269,780	664,737,896	207,880,028	580,651,856
III. Cobranzas y Reclamaciones	34%	2,824,300,181	1,295,386,544	1,528,913,637	699,338,036	218,700,350	610,875,251
TOTAL	100%	8,313,603,975	3,813,097,062	4,500,506,913	2,058,569,948	643,765,882	1,798,171,083

Fuente: Receita Federal

Cálculo de los costos administrativos por procesos clave

En este paso hay que distribuir los costos administrativos a cada uno de los subprocesos tributarios. Así se acumulan las remuneraciones del proceso de administración general, los gastos en bienes y servicios, los gastos en materiales corrientes, las transferencias corrientes y las cuentas especiales. Estos gastos más lo ejecutado en inversión e infraestructura deben ser distribuidos en cada uno de los subprocesos tributarios. Para esto utilizamos el de distribución en capacidad instalada el cual distribuye el gasto total en cada uno de los subprocesos.

Tabla 26
Costos Administrativos Total y por Proceso

Centro de Costos	Costos Administrativos	I. Asistencia y Servicios	II. Control y Devoluciones	III. Cobranzas y Reclamaciones
Total	8,313,603,975	2,804,737,444	2,684,566,350	2,824,300,181
% del PIB (2012)	0.19%	0.06%	0.06%	0.06%
% Recaudación Total RFB (2012)	0.84%	0.28%	0.27%	0.28%

Fuente: Receita Federal (RFB)

En resumen podemos ver que el costo de gestión del sistema tributario en Brasil a nivel Federal es igual al 0.19% del PIB¹³. De este valor se puede observar que existe una distribución similar entre todos los procesos que forman parte del ciclo tributario, sin embargo se nota que las áreas de gestión administrativa general ocupan un valor importante dentro del presupuesto.

¹³ No es incluye en el estudio el presupuesto de otras administraciones tributarias Estaduales o Municipales.

Costos de Transacción Tributarios

Como se mencionó anteriormente, los costos de transacción tributarios son los costos que se generan por administrar y cumplir con el Sistema Tributaria en una sociedad, es decir es la suma de los costos Administrativos más los Costos de Cumplimiento.

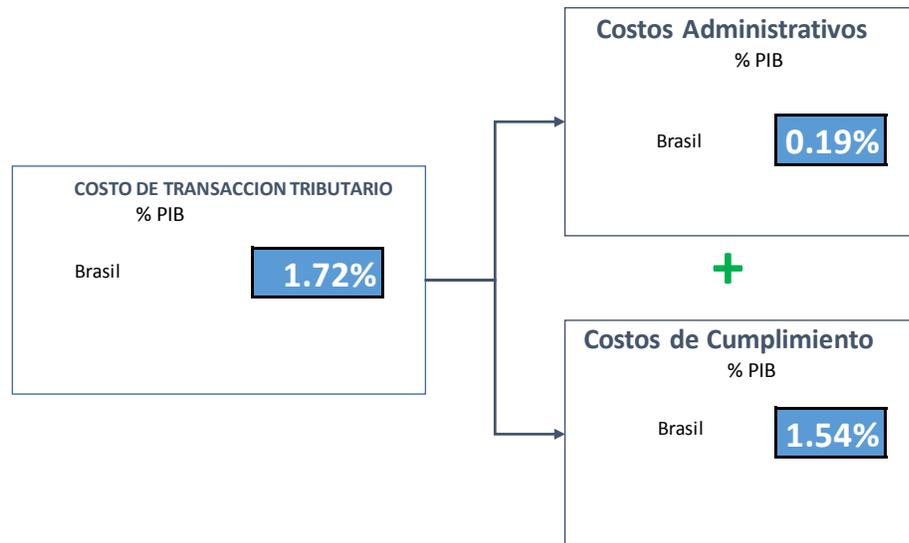
Los costos de transacción tributarios son una parte necesaria de la obtención de ingresos tributarios en un país. La cuestión es cuál es el nivel adecuado de costos de transacción en una economía, más aún si se considera este valor en países emergentes o menos competitivos, donde estos costos pueden generar otro tipo de distorsiones.

En este sentido, los costos de tributarios se justifican cuando los costos de gestionar y cumplir con cada uno de los impuestos se ven compensados por los beneficios netos de dichos impuestos. (Oliver & Bartley, 2005)

En este marco, podemos presentar los resultados para el caso de Brasil tenemos que el Costo de Transacción Tributario equivale al 1.72% del PIB para el año 2012. Este valor se compone de los costos administrativos, es decir el presupuesto de la Receita Federal do Brasil además de los costos de cumplimiento que recaen sobre los contribuyente que para el estudio equivalen a 1.54% del PIB.

En el siguiente gráfico se resumen estos indicadores.

Ilustración 2 Costos de Transacción Tributarios en Brasil 2012

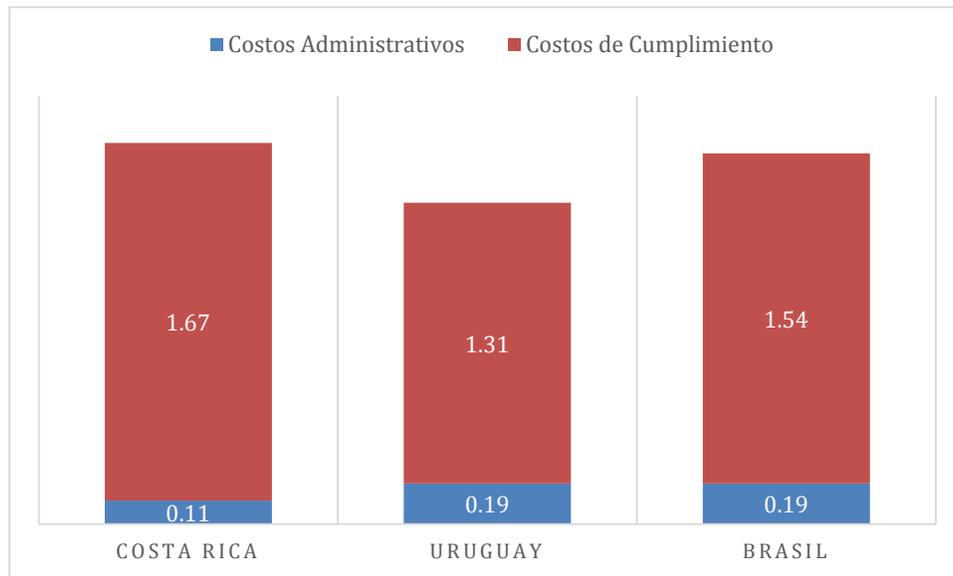


Fuente: Cálculos del Autor

Como se indica en (Naciones Unidas y CIAT, 2014) se han realizado pocos estudios de costos de transacción tributario a nivel internacional. Una de las razones es que las comparaciones entre países son difíciles de realizar y necesitan ser tratados con precaución, lo cual justifica realizar estudios de caso por cada país en América Latina sin que sea esta el objetivo del estudio, sino brindar una herramienta de medición más ajustada a la realidad nacional en cada país.

Sin embargo podemos mencionar que para el caso de otros países que han aplicado similar metodología en la región, podemos comparar con los casos de Uruguay y Costa Rica que se resumen a continuación:

Gráfico 7
Comparación de CCT (% del PIB 2012)



Fuente: Cálculos del Autor para caso Brasil y Naciones Unidas – CIAT 2014

REFLEXIONES FINALES

- La implementación de la metodología de medición de los costos del cumplimiento es el punto de partida para que el país pueda prestarle atención a los costos que asume el contribuyente.
- En el caso de Brasil, históricamente el Estado ha hecho un esfuerzo constante por incrementar su recaudación tributaria, con el fin de recuperar lo que se había perdido para los gobiernos estatales y locales, así como tener la capacidad de financiar adecuadamente sus crecientes responsabilidades de gasto fiscal, sin embargo esto generó múltiples cambios normativos, impuestos indirectos compartidos entre los distintos niveles de gobierno y multiplicidad de otros tributos que generan complejidad en su gestión.
- Brasil, en este sentido ha planteado varias propuestas de reformas para mejorar el sistema tributario. Un gran avance ha sido la implementación del Régimen Simples Nacional como ejemplo de simplificación e integración federativa en Brasil. Con poco más de ocho años de existencia del Simples Nacional, se evidencia importantes resultados destacándose la creación de un soporte jurídico que fundamenta el régimen, el mecanismo de gestión compartida, el respeto a la autonomía de los entes federados y el uso intensivo de tecnología de información que ha posibilitado la construcción de soluciones abiertas que han permitido el acceso a las mismas funcionalidades a todos los involucrados, ciudadanos y niveles de gobierno, de manera simultánea, con celeridad y seguridad. (Barreto, 2013)
- El presente estudio, resulta un referente importante en línea con la política de seguir mejorando y optimizando el sistema tributario brasileño. Entre los principales hallazgos a mencionar cuatro aspectos relevantes:
- El primer aspecto es que la introducción del Régimen Simples Nacional ha reducido los tiempos de cumplimiento para los contribuyentes inscritos en dicho régimen. Este hecho se lo puede evidenciar en los costos de cumplimiento detallados en las Tablas 14 y 15 las cuales muestran que los costos y horas para Contribuyentes Simples Nacional y las definidas como Microempresas y Pequeñas empresas son menores que el resto de contribuyentes.

- El segundo aspecto importante es el uso de asesores tributarios externos como una práctica común en las empresas micro y pequeñas en Brasil. (80% en promedio). En este sentido la Administración Tributaria tiene el resto de considerar implementar algún tipo de relacionamiento, no con la intención de limitar la práctica sino más bien de buscar que el contribuyente sea efectivo en el uso de recursos y usar de intermediarios tributarios efectivos a los asesores tributarios con el fin de mejorar el cumplimiento tributario. Si los contribuyentes tercerizan actividades que les genera más valor fuera de la empresa esto contribuye a una mayor eficiencia del sistema si por el contrario esta actividad genera un sobre costo es necesaria verificar los procesos y simplificar los procedimientos.
- Un tercer aspecto importante es que una parte muy importante de costos de cumplimiento de acuerdo al contribuyente se estiman como “otros costos” que resultan distintos al pago mensual del asesor tributario externo. Dentro de grupo se encuentran valores como Notas Fiscales, legalizaciones, contabilización, documentos, etc. Un importante avance en la reducción de estos costos ha sido el aumento de la declaración por internet y la Factura Electrónica (Notas Fiscales electrónicas) en todos los segmentos de contribuyentes. Sin embargo de la encuesta se estima que aún persisten ciertos costos, los cuales no fueron identificados en forma detallada pero que si constituyen gasto efectivo, por lo cual se sugiere profundizar las fuentes de este tipo de costos ocultos.
- El último aspecto por mencionar se refiere al presupuesto de la RFB el cual representó el 0.19% del PIB y 0.84 % de la recaudación del año. Estos resultados están de alguna forma ajustada a la capacidad de ejecución que la administración tributaria tiene respecto a sus objetivos institucionales, reconociendo que la institución posee competencias sobre impuestos internos, comercio exterior y seguridad social.
- El rubro remuneraciones es el de mayor importancia relativa en el presupuesto, y se encuentra acorde al promedio a otras administraciones tributarias. Un reto importante para la Receita Federal do Brasil en este campo, es empezar a desagregar los elementos presupuestos por factores de causalidad o actividades, lo que le permitirá en forma posterior a mejorar la administración de su presupuesto y además poder justificar incremento o reducción de acuerdo a los objetivos de recaudación y reducción brechas tributarias planteadas.

BIBLIOGRAFÍA

- BANESTO Estudios Sectoriales. (2014). *Informa Brasil 2013*. Brasilia: Banesto.
- Barreto, C. A. (2013). *Brasil: La Experiencia del Simples Nacional*. Brasilia: Mimeo Interno Receita Federal.
- CEPAL. (2013). *Perspectivas económicas de America Latina 2013*. Santiago: CEPAL.
- CIAT . (2012). *Estado de la Administracion Tributaria 2006-2010*. Panama: CIAT.
- Datos Macro. (2014). <http://www.datosmacro.com>. Obtenido de <http://www.datosmacro.com>: <http://www.datosmacro.com>
- Deloitte. (2013). *Overview of Brazilian Tax System*. San Pablo: Deloitte.
- Europe Commission. (2013). A review and Evaluation of Methodologies to calculate compliance cost. *Taxation Papers N40*, 1-111.
- Fajzylber, P., Malonet, W. F., & Montes-Rojas, G. V. (2009). Does formality improve micro firm performance? Quasi-experiental evidence from Brazilian SIMPLES Program. *IZA Discussion Paper*, 4531 -4590.
- Lima de Castro, A. (2011). *Uma analise de impactos do simples nacional no DF*. Brasilia DF: Mimeo. Premio Tributacao e Empreendedorismo.
- Ministerio de Hacienda de Brasil. (2011). *Ley Complementaria N ° 139 de 10 de noviembre 2011*. Extraído el 20 de Enero del 2012 desde <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2011/leicp139.htm>.
- Naciones Unidas. (2014). *Informe sobre Desarrollo Humano 2013*. New York: UN.
- Naciones Unidas y CIAT. (2014). *Manual de Medicion de los Costos de Transaccion Tributarios en Pequeñas y Medianas Empresas*. New York: Naciones Unidas.
- Oliver, T., & Bartley, S. (2005). Tax System Complexity and Compliance Costs-Some Theoretical Considerations. *Economic Round-up, (Winter 2005)*, 53-80.
- Organizacion Internacional del Trabajo. (2013). *Informe Mundial de Salarios 2012 - 2013. Los salarios y crecimiento equitativo*. Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo.
- PWC y Banco Mundial. (2014). *Paying Taxes 2014*. Washington y Londres: PWC LLC.
- Receita Federal do Brasil. (2010). *Instrumentos y Tenicas para la medicion y analisis del Gasto Tributario*. Montevideo: 44 Asamblea General.
- Receita Federal do Brasil. (2011). *Demonstrativo dos Gastos Tributarios 2012*. Brasilia: RFB.
- Receita Federal do Brasil. (2012, 2013). *Transparência no atendimento. Dados sobre atendimento*. Brasilia: Receita Federal.
- Rodrigues, j., Morais, J., & Pacheco, K. (2013). Evaluation of the Structure and Performance of the Brazilian Tax System. *Discussion Paper IDB 265*, 1 - 35.
- Secretaria de la Renta Federal . (2002). *Sistema y Administración Tributaria en Brasil*. Brasilia: RFB.

- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2011). *As Pequenas Empresas do Simples Nacional*. Brasília: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae.
- Tanzi, V. (2013). Tax Reform In Latin America: A long term assessment. *Paper to be presented at the XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, ECLAC, Santiago (Chile)*, (págs. 1 - 43). Santiago de Chile: CEPAL.
- Universidad Valparaíso de Chile. (2009). *Análisis de las PYMES en Brasil*. Valparaiso: prontus.uv.cl/pubacademica/pubprofesores/m/.../site/.../brasil_06.ppt.

ANEXOS

ANEXO 1: Abreviaciones y conceptos

AT	Administración Tributaria
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas
CTT	Costos de Transacción Tributarios
DEFIS	<i>Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais.</i>
DESA	Department of Economic and Social Affairs - United Nations
EPP	Empresa Pequeña
FENACOM	Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas
ICMS	Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Prestação De Serviços
IFC	International Finance Corporation
ISS	Imposto sobre Serviço
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor individual
MIPYME	Micro, Pequeña y Mediana Empresa
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PGDAS-D	<i>Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório</i>
PIB	Producto Interno Bruto
R\$	Reales Brasileños
RFB	Receita Federal do Brasil
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
UN	United Nations
USD	Dólares de los Estados Unidos

ANEXO 2: Ficha técnica



**FICHA TECNICA DEL DISEÑO DE LA MUESTRA
ENCUESTA DE COSTOS DE CUMPLIMIENTO
BRASIL**

DISEÑO DE LA MUESTRA

1. Población y Cobertura

La población de estudio, está identificada como a los Contribuyentes Activos (No Omisos del periodo Fiscal 2012) dentro del Régimen Tributario que gestiona la RFB.

Dentro de los contribuyentes estarán incluidos todos los contribuyentes definidos bajo los parámetros de MIPYMES, incluyen una identificación para contribuyentes bajo Simple Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Isentas/Imunes

2. Marco Muestral

El marco muestral de donde se determina el tamaño de la muestra, está conformado por los contribuyentes activos (aquellos que presentaron su declaración de renta para el periodo fiscal 2012) dentro del Registro Único Tributario. La base de datos del estudio fue proporcionado por SEBRAE.

3. Cobertura y Dominio

Dominio Nacional

4. Unidad de Análisis

Es la unidad productiva que posea registro como contribuyente activo. Dentro de la unidad el responsable de la respuesta puede ser: gerente, contador o dueño de la unidad productiva.

MIPYME de acuerdo a la recomendación se puede usar como variable criterio el nivel de ventas o como segundo nivel de empleados. Igualmente aclarar que no está incluido el sector informal (no registrados).

La encuesta puede ser llenada por el Contador Externo, pero refiriéndose al caso de la empresa objeto del estudio.

1. Tamaño de la Muestra

Para escoger el tamaño de la muestra se utilizara el mecanismo aleatorio simple.

De los análisis previos se considera que para el año 2012 un aproximado de 3,975,162 contribuyentes que declararon. El tamaño de la muestra establecido es de 1.137 encuestas.

2. Factor de expansión

Corresponderá al factor inverso de la probabilidad de muestra y que son detallados en el presente estudio

3. Error estándar muestral

Se sugiere un error muestral del 3,0% al 95.5% de confiabilidad.

4. Estrategia de levamiento de datos

El trabajo de levamiento de datos, digitación y análisis, fue realizado por la empresa WHO con el apoyo financiero de SEBRAE. La consultoría incluye el informe final en formato Ms Word ® y base de datos en formato SPSS ®.

ANEXO3: Encuesta sobre costos del cumplimiento en Brasil

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

Esta pesquisa refere-se a Tempo gasto e Custos das Micro e Pequenas Empresas para cumprir com suas obrigações tributárias junto à Receita Federal, Secretarias de Fazenda Estadual / Distrito e Secretarias de Fazenda Municipais.

O preenchimento do questionário é anônimo, rápido e deverá ser feito pelo **PROPRIETÁRIO DA EMPRESA, FUNCIONÁRIO DA ÁREA TRIBUTÁRIA OU CONTADOR EXTERNO**.

ATENÇÃO: Caso surjam dúvidas durante o preenchimento e seja necessário consultar algum documento ou consultar seu contador você pode fechar o arquivo **SEM CONCLUIR A PESQUISA**, e reabrir novamente quando tiver a resposta.

Sua participação é muito importante para a simplificação tributária das Micro e Pequenas Empresas.

Obrigado!

DADOS DE LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA

*1. (A1) Tipo de Empresa:

(1) Sociedade Empresária ou Simples

(2) EIRELI - Empresa Individual de Responsabilidade Limitada

(3) Empresário Individual

*2. (A2) Estado/UF: _____

3. (A3) Cidade: _____

DADOS GERAIS

4. (A8) Gênero:

Masculino

Feminino

5. (A9) Idade:

18 a 25 anos

26 a 39 anos

40 a 54 anos

Mais de 55 anos

Page 1

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

6. (A11) Quem responde:

Sócio-Gerente ou Titular

Funcionário

Contador Externo

7. (A12) Nacionalidade do Proprietário

Brasileira

Outro (especifique) _____

8. (A13) UF de nascimento do proprietário da empresa. _____

*9. (A14) Possui Cadastro de Contribuinte - CNPJ?

Sim

Não

10. Qual foi o Ano de Inscrição no CNPJ? _____

11. (A15) Há quanto tempo a empresa está em funcionamento? _____

12. (A16) A Empresa funciona em quantas UNIDADES?

Sede Única

2 ou mais estabelecimentos

13. (A17) Qual é a ABRANGÊNCIA da Empresa?

Local ou Estadual

Nacional (e de um Estado)

Internacional / Exportações

Page 2

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

*14. (A18) Qual é a ATIVIDADE ECONÔMICA da empresa?

Agricultura

Comércio

Indústria

Serviços em Geral

Serviços -Profissionais Liberais

Artesanato

Comércio Informal

Outro (especifique) _____

15. (A19) Qual foi o nível de receita anual (vendas em R\$) da empresa no exercício fiscal de 2012? _____

16. (A20) Quantos empregados trabalharam na empresa durante o ano passado (2012)? _____

INFORMAÇÃO E REGISTRO TRIBUTÁRIO

17. (B1) A que regime tributário em nível federal esteve sujeita a empresa em 2012?

Simples Nacional

Lucro Presumido

Lucro Real

ISENTA / Isentas

18. (B2) Quais meios você utiliza habitualmente para obter informações sobre as suas obrigações tributárias?

Unidades das ATs(*) Call Center das ATs Contador Externo

Publicações especializadas (DIB, Fisconet etc) Imprensa Outros

Página web das ATs Rádio Nenhum

(*) AT = Administração Tributária = Receita Federal, Secretarias de Fazenda ou Finanças de Estados, Distrito Federal e Municípios

Page 3

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

19. (B3) Caso utilize os serviços de um CONTADOR EXTERNO para atualizar-se sobre aspectos tributários da empresa, indique qual(is) foram as principais razões para contratá-lo? (marque as que correspondam)

	Existe pouca informação nos portais ou página web das ATs	Os funcionários das ATs não explicam devidamente ao que com mais detalhes do que as ATs	O contador externo oferece informação para ir à das ATs para solicitar informação	Por falta de tempo para ir às ATs para solicitar informação	É mais barato contratar um especialista externo	Outra razão
Primeira Razão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Segunda Razão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tercera Razão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. (B4) Quanto tempo você (proprietário / funcionário) dedica MENSALMENTE para informar-se e/ou capacitar-se sobre as obrigações tributárias da empresa?

Não me informo

Menos de 1/2 hora

Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora

1 hora

Entre 1 e 2 horas

Entre 2 e 3 horas

Mais de 3 horas

21. (B5) A empresa utiliza a Internet para cumprir com as obrigações tributárias federais?

Sim

Não

22. (B6) A empresa utiliza a Internet para cumprir com as obrigações tributárias do ICMS?

Sim

Não

Não se aplica

23. (B7) A empresa utiliza a Internet para cumprir com as obrigações tributárias do ISS?

Sim

Não

Não se aplica

Page 4

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

24. (B8) Por qual meio a empresa se conecta à Internet para cumprir com as obrigações tributárias?

Equipamento próprio / Contador Externo
 Lan House
 Não uso Internet
 Outro (especifique) _____

25. (B9) Quanto tempo foi gasto para a empresa registrar-se no CNPJ ou para fazer a última atualização dos dados da empresa nesse cadastro? (Considere apenas o tempo gasto pela empresa nos procedimentos para a obtenção do CNPJ).

Menos de 1/2 hora
 Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora
 1 hora
 Entre 1 e 2 horas
 Entre 2 e 3 horas
 Entre 3 e 5 horas
 Mais de 5 horas

26. (B10) Qual é o principal canal que você utiliza habitualmente para realizar o cadastro tributário ou para a atualização de dados da empresa?

Unidades das ATs*
 Junta Comercial
 Outro (especifique) _____

(*) AT = Administração Tributária = Receita Federal, Secretarias de Fazenda ou Finanças de Estados, Distrito Federal e Municípios

27. (B11) Qual é o meio utilizado para o registro contábil das operações da empresa?

Registros ou Livros físicos (Papel)
 Registros em Programas computadorizados próprios / do Contador Externo
 Registros em Programas computadorizados providos pelas ATs
 Outro

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

34. (C2.4) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa tem regime tributário de LUCRO PRESUMIDO ou LUCRO REAL.

35. (C2.5) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

36. (C2.6) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa tem regime tributário de LUCRO PRESUMIDO ou LUCRO REAL.

37. (C2.7) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Documento / Declaração / Guia de Apuração do ICMS, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de COMÉRCIO ou INDÚSTRIA.

38. (C2.8) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Documento / Declaração / Guia de Apuração do ISS, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de SERVIÇOS.

39. (C2.9) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Declaração do SINTEGRA, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de COMÉRCIO ou INDÚSTRIA.

40. (C2.10) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de SPED Contábil, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de COMÉRCIO ou INDÚSTRIA.

41. (C2.11) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de SPED Fiscal, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de COMÉRCIO ou INDÚSTRIA.

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

28. (B12) Quanto tempo é gasto MENSALMENTE apenas com o registro contábil e/ou fiscal das transações comerciais e financeiras da empresa?

Menos de 1/2 hora
 Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora
 1 hora
 Entre 1 e 2 horas
 Entre 2 e 3 horas
 Entre 3 e 5 horas
 Mais de 5 horas

29. (B13) Qual é o valor gasto (R\$) usualmente por MÊS (estimativa) com Notas Fiscais, formulários, livros contábeis, softwares, legalizações, e outros gastos relacionados ao Registro Contábil e/ou Fiscal da empresa?

DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DE IMPOSTOS

30. (C1) Qual é o principal meio utilizado para o preenchimento das declarações da empresa entregues às ATs?

Formulários Físicos (Papel)
 Formulários eletrônicos carregados em meio magnético (CD, USB, Disquete, etc)
 Formulários eletrônicos virtuais na página web das ATs*
 Outro

31. (C2.1) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de DIPJ - Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa tem regime tributário de LUCRO PRESUMIDO ou LUCRO REAL.

32. (C2.2) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de PGDAS-D- Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa tem regime tributário do SIMPLES NACIONAL.

33. (C2.3) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

42. (C2.12) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Declaração de Serviços Prestados, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de SERVIÇOS.

43. (C2.13) Quantas horas são gastas para preencher o formulário de Declaração de Serviços Tomados, cada vez que é preciso apresentá-lo.

Horas gastas: _____

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do setor de SERVIÇOS.

44. (C3.1) A empresa utiliza o Documento / Declaração / Guia de Apuração do ICMS - Substituição Tributária?

Sim
 Não

ATENÇÃO: Somente responde a questão se a empresa for do SETOR INDUSTRIAL.

45. (C3.2) Com que frequência a empresa costuma apresentar o Documento / Declaração / Guia de Apuração do ICMS - Substituição Tributária e Quantas horas são gastas para PREENCHER o documento CADA VEZ que é preciso apresentá-lo?

	Última vez	Uma vez	Dois	Três	Quatro	Cinco	Seis	Sete	Oito	Nove	Dez	Onze	Doze
	VEZES												
Frequência	<input type="radio"/>												
Horas gastas para preencher	<input type="radio"/>												

46. (C4) Quantas horas são gastas por MÊS apenas para APRESENTAR, perante às ATs, todos os formulários da empresa que você indicou nas questões anteriores?

Menos de 1/2 hora
 Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora
 1 hora
 Entre 1 e 2 horas
 Entre 2 e 3 horas
 Mais de 3 horas

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

47. (C5) Que meio(s) são utilizados para PAGAR as obrigações tributárias da empresa? (marque as opções correspondentes)

Em dinheiro (espécie)

Cheque

Débito automático do banco

48. (C6) De onde são provenientes os recursos para pagamento das obrigações tributárias da empresa?

Poupança de empresa

Conta Corrente da empresa

Conta Passivo (proprietário)

Outros

49. (C7) Quantas horas são gastas, MENSALMENTE, apenas com o PAGAMENTO de todas as obrigações tributárias das ATs?

Menos de 1/2 hora

Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora

1 hora

Entre 1 e 2 horas

Entre 2 e 3 horas

Mais de 3 horas

CONTROLE TRIBUTÁRIO

***50. (D1) Houve alguma ação de fiscalização ou controle da empresa por parte da das ATs tributária em 2012?**

Sim

Não

Page 9

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

51. (D2) Que tipo de ação ou fiscalização houve (em 2012) na empresa por parte das ATs? (Marcar as opções que sejam aplicáveis)

Verificação de Informação de Empresa

Verificação de Divergências nas Declarações ou nos Pagamentos

Requerimento de Informação Contábil de Terceiros

Fiscalização

Outro

52. (D3) Em função da ação / fiscalização, quanto tempo foi gasto pela empresa para cumprir as exigências das ATs?

Menos de 1/2 hora

Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora

1 hora

Entre 1 e 2 horas

Entre 2 e 3 horas

Mais de 3 horas

***53. (D4) Em função da ação / fiscalização, houve algum custo extra com contador externo? Qual foi o custo aproximado? (Informe apenas números inteiros)**

Não

Sim. (Valores em Reais)

RESTITUIÇÕES DE IMPOSTOS E RECLAMAÇÕES

***54. (E1) Foi feita solicitação de restituição de tributos da empresa nos últimos 12 meses?**

Sim

Não

55. (E2) Quem habitualmente prepara e solicita a restituição de impostos na empresa?

O proprietário, pessoalmente

Funcionário da empresa

Contador externo

Page 10

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

56. (E3) Qual o tempo gasto para preparar e solicitar a restituição?

Menos de 1/2 hora

Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora

1 hora

Entre 1 e 2 horas

Entre 2 e 3 horas

Mais de 3 horas

57. (E4) Houve custo extra para solicitar a restituição? Se sim, Quanto foi aproximadamente? (Informe apenas números inteiros)

Valores em Reais

58. (E5) Caso a solicitação tenha sido atendida, que tempo levou até a restituição, depois que a solicitação foi feita?

1 mês

2 e 3 meses

3 e 6 meses

6 meses e 1 ano

Mais de 1 ano

Ainda não houve restituição

***59. (E6) Foi apresentada alguma defesa ou impugnação pela empresa às Administrações Tributárias nos últimos 12 meses?**

Sim

Não

Exemplos: defesas e impugnações e lançamentos fiscais, exclusão do Simples Nacional ou indeferimento de pedidos de opção pelo Simples Nacional.

60. (E7) Na empresa, quem usualmente prepara e efetua a defesa ou impugnação tributária ante as AT?

O proprietário, pessoalmente

Funcionário da empresa

Contador externo

Page 11

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

61. (E8) Quanto tempo foi gasto para preparar e efetuar a defesa ou impugnação tributária ante as ATs?

Menos de 1/2 hora

Mais de 1/2 hora e Menos de 1 hora

1 hora

Entre 1 e 2 horas

Entre 2 e 3 horas

Mais de 3 horas

62. (E9) Houve algum custo extra para preparar e efetuar a defesa ou impugnação tributária ante as ATs? Se sim, quanto foi, aproximadamente? (Informe apenas números inteiros)

Valores em Reais

63. (E10) Em caso de ter havido resposta à defesa ou impugnação, em quanto tempo foi dada a resposta depois de ter sido protocolada?

1 mês

2 e 3 meses

3 e 6 meses

6 meses e 1 ano

Mais de 1 ano

Ainda não houve resposta

CUSTOS EXTERNOS

***64. (F1) Nos últimos 12 meses a empresa teve que pagar pelos serviços permanentes de algum contador externo?**

Sim

Não

Page 12

Pesquisa para medição de custos do cumprimento tributário no Brasil

65. (F2) Para qual transação/atividade usualmente é requerido um contador externo. (marcar todos os que sejam aplicáveis)

- Registro e Atualização Cadastral nas ATs*
- Registro e Manutenção de Livros Contábeis e Fiscais
- Declaração e/ou Pagamento de Tributos
- Capacitação em matéria tributária
- Apoio em requerimentos de Fiscalização e Controle por parte das ATs*
- Apoio em solicitações e requerimentos ante as ATs*
- Outro (especifique)

(*) AT = Administração Tributária = Receita Federal, Secretarias de Fazenda ou Finanças de Estados, Distrito Federal e Municípios

66. (F3) No ano de 2012, qual foi o custo MENSAL aproximado pago ao contador externo pelos serviços detalhados na pergunta anterior? (Informe apenas números inteiros)

Valores em Reais

***67. (F4) Durante o ano de 2012, houve algum outro custo de cumprimento tributário federal, estadual ou municipal da empresa que não tenha sido mencionado na presente pesquisa? Qual foi o custo aproximado da transação? Excluindo-se o montante do Imposto, especifique o valor aproximado. (Informe apenas números inteiros).**

- Não
- Sim. (Valores em Reais)

FINAL DO QUESTIONÁRIO

Obrigado pela sua participação!

ANEXO 5: Información económica del estudio

	Reales \$	US \$
PIB Nominal 2012 (Millones)	4,392,094.00	2,247,285.1
PIB Nominal 2013 (Millones)	4,844,815.08	2,243,073.8
Tipo de Cambio 2012		1.95
Tipo de Cambio 2013		2.2
Población (2012) Millones		199,242.5
Población (2013) Millones		201,032.7
Recaudación Total RFB Millones	992,083.19	507,615.22
Recaudación Simples Millones	46,500.74	23,792.85

Salarios		
(Datos 2012)	Reales \$	US \$
Salario Mínimo	622.0	318.3
Salario /hora	2.8	1.4
Salario Contador interno (promedio)	6,575	3,044
Salario /hora	27.4	12.7

Fuentes: CIAT, IMF, Cepal, RFB, Fenacom, Varias páginas web