

# AGENDA BRASILEIRA

## TRIBUTAÇÃO

Ano 2, n. 3, 2021



## CUSTO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL<sup>1</sup>

**Murilo Rodrigues da Cunha Soares**

<sup>1</sup> Este trabalho se baseia em estudos publicados em 2012 e em 2019 pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados.

## 1 Introdução

O cumprimento de obrigações tributárias acessórias por parte dos contribuintes nunca é tarefa simples, exceto se estabelecidos em “paraísos fiscais”. Também se livram desse ônus os domiciliados em países que não cobram impostos por possuírem outras fontes de recursos – a extração de petróleo, por exemplo. Mas, havendo tributação, serão necessárias ações de coleta de informação, controle e fiscalização por parte do estado.

É sob esse prisma que o custo do cumprimento dessas obrigações deve ser encarado. Seria inadequado avaliar a questão sem cotejá-la com seu resultado concreto – o cumprimento das obrigações tributárias principais, origem das receitas fiscais do governo.

E, nesse ponto, o Brasil é um país *sui generis*; não há como compará-lo com qualquer outro. Trata-se de uma república federativa, com administrações tributárias federal, estaduais e municipais. A economia é bastante diversificada. Sua população é majoritariamente urbana, estabelecida em extenso território, e padece dos males da péssima distribuição de renda e da precária prestação de serviços públicos. Tudo isso dificulta sobremaneira a coleta de impostos. Tampouco observa-se por aqui a “cultura do pagamento de impostos”, encontrada em países em estágio mais avançado de desenvolvimento econômico-social. Pelo contrário, na colônia explorada ao limite pelo colonizador, a revolta contra o pagamento de tributos sempre contou com certo apelo político-social. Esteve até associada à luta pela independência e contra a exploração pela metrópole.

Nada obstante tantas circunstâncias desfavoráveis, em 2018, recolheu-se, no Brasil, o equivalente a 33,26% do PIB em tributos<sup>2</sup>. À parte alguns casos muito especiais, níveis de arrecadação mais elevados somente são encontrados nas nações europeias.

O que explica essa capacidade ímpar de coletar impostos? Dentre muitas outras razões, o sucesso arrecadatório brasileiro é explicado pela eficaz atuação dos fiscos nacionais, calcada nas informações prestadas pelos contribuintes.

2 Secretaria da Receita Federal do Brasil.  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2021.

Evidentemente, o cumprimento dessas obrigações acarretam dispêndios para cidadãos e empresas. Porém, essa sobrecarga não pode ser considerada, em termos globais, como um “peso morto”. No caso brasileiro, o ônus administrativo imposto aos contribuintes traduz-se em elevada arrecadação de receitas públicas.

Quanto é esse custo? Não se sabe. Até onde temos conhecimento, não há estudos confiáveis sobre as despesas administrativas incorridas pelo brasileiro no cumprimento de suas obrigações acessórias. Ademais, elas variam de contribuinte para contribuinte, dependendo do porte e da complexidade de seus negócios.

Ainda assim, a imprensa noticia, com alarde, as dificuldades no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos brasileiros. Um dos mais conhecidos indicadores que medem essas dificuldades é o chamado *Doing Business*, no qual o desempenho do Brasil sempre é desolador.

Este artigo traça um paralelo entre os resultados obtidos pelo Brasil no relatório *Doing Business* em 2012 e em 2019. O objetivo é avaliar se houve avanço do país quanto à facilidade dos empresários no quesito “Pagamento de Impostos (*Paying Taxes*)” e registrar os fatos mais relevantes ocorridos desde então em relação ao tema.

## 2 Desempenho do Brasil no *Doing Business* 2020 (DB 2020)

O *Doing Business* é uma pesquisa desenvolvida pelo Banco Mundial, por meio da sua afiliada *International Finance Corporation (IFC)*, e pela empresa internacional de auditoria *PricewaterhouseCoopers (PwC)*. Tal pesquisa busca mensurar a facilidade com que os empresários conseguem fazer negócios em cada país. Feita a mensuração, faz-se um *ranking*, com base em um índice geral (*Ease of Doing Business Rank*), composto pelos seguintes itens:

- “Abertura de Negócio” (*Starting a Business*);
- “Autorização para Construção” (*Dealing with Construction Permits*);
- “Acesso à Eletricidade” (*Getting Electricity*);
- “Registro de Propriedade” (*Registering Property*);
- “Acesso a Crédito” (*Getting Credit*);

- “Proteção ao Investidor” (*Protecting Investors*);
- “Pagamento de Impostos” (*Paying Taxes*);
- “Comércio Exterior” (*Trading Across Borders*);
- “Respeito a Contratos” (*Enforcing Contracts*);
- “Resolução de Insolvência” (*Resolving Insolvency*).

Em 2012, no *ranking* geral da publicação *Doing Business* (“Facilidade de fazer negócios”), o Brasil ocupava a 126ª posição entre 183 países. No item “Pagamento de Impostos”, estávamos na 150ª posição.

No DB 2020, a posição do Brasil no *ranking* geral melhorou para a 124ª colocação entre 190 países, todavia no quesito “Pagamento de Impostos” pioramos significativamente, caindo para a 184ª posição.

Na realidade, a metodologia de aferição do quesito “Pagamento de Impostos” alterou-se. Às categorias pesquisadas em 2012 (“Número de Pagamentos”, “Número de Horas Gastas” e “Peso da Tributação Total em Relação aos Lucros”<sup>3</sup>) foi acrescido o “Índice de Pós-Declaração (*Postfiling*)”, composto por quatro componentes de avaliação:

- tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição do imposto sobre valor agregado (IVA) ou do imposto sobre bens e serviços;
- tempo para obter uma restituição do IVA ou do imposto sobre bens e serviços;
- tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação do imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ); e
- tempo para concluir um processo de retificação do IRPJ (FMI, s/d).

O *Postfiling* varia entre 0-100, quanto mais alto, melhor. O Brasil teve pontuação baixíssima (7,8), a 3ª pior posição da lista, se excluídos os sete países sem pontuação ou com nota zero.

3 Este subdividido em “Imposto sobre o rendimento corporativo”, “Contribuições sociais e impostos sobre o trabalho” e “Outros impostos”, todos calculados como proporção do lucro da empresa.

No “Número de Pagamentos”, houve aumento de 9 para 10 pagamentos anuais, rebaixando nossa colocação nesse quesito do 35º para o 54º posto.

O “Número de Horas Gastas” reduziu-se de 2.600 para 1.501 horas, mas isso não significou melhora do nosso posicionamento, pois continuamos na pior colocação nesse quesito, tal como em 2012.

O “Peso da Tributação Total em Relação aos Lucros” reduziu-se de 67,1% para 65,1%. Nesse quesito, em 2012, estávamos na 168ª posição; agora, mesmo com a discreta queda ocorrida no período, ocupamos a 175ª colocação.

Como se percebe, houve até melhora desses dois últimos indicadores em termos absolutos, mas isso foi insuficiente para melhorar nossa posição em relação às demais nações.

Entretanto, o principal motivo da piora no quesito “Pagamento de Impostos” parece ser o novo “Índice de Pós-Declaração” (*Postfiling*).

Mesmo sem acesso às planilhas utilizadas para seu cálculo, não é difícil vislumbrar a razão da péssima nota recebida pelo Brasil. É que não temos um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no nosso sistema tributário. Aqui a tributação sobre bens e serviços subdivide-se em cinco tributos distintos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); o Imposto sobre Serviços (ISS); a Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que têm uma base mais ampla (receita ou faturamento), alcançando praticamente todos os bens e serviços.

Assim, o cumprimento das obrigações acessórias desse conjunto de tributos é muito oneroso para os contribuintes. Cabe ressaltar que o ICMS é um tributo estadual, regulado, portanto, por 27 legislações diferentes. Já o ISS é municipal, em tese, regido por mais de 5.000 legislações.

Se a obtenção de restituições junto ao fisco federal não é fácil, essa é uma tarefa ingrata no plano do ICMS. Como o imposto tem parcela da sua incidência no estado de origem, por meio das alíquotas interestaduais, não é raro o estado de destino ter que devolver recursos que não foram por ele arrecadados. De fato, é frequente solicitar-se de determinado estado a devolução de créditos relativos a insumos comprados em outro estado.

Dessa forma, é compreensível a nota extremamente baixa obtida pelo Brasil no quesito “Índice de Pós-Declaração” (*Postfiling*). Nossa vizinha Argentina, que tem um IVA nacional, obteve nota 47,9, por exemplo, mais de seis vezes superior à do Brasil.

### **3 Obrigações tributárias acessórias no Brasil**

Registraremos nesse capítulo os principais eventos que alteraram o custo das obrigações tributárias acessórias no período em análise.

#### **3.1 Obrigações tributárias acessórias - pessoas físicas**

Entre 2012 e 2019, não houve modificações significativas na legislação aplicável às pessoas físicas.

Em termos corriqueiros, as pessoas físicas submetem-se ao pagamento dos seguintes tributos: Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), taxas locais, normalmente cobradas com o IPTU, além da sua parcela na contribuição para previdência social. Podem, ainda, ter que recolher o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI).

O IPTU (e taxas locais) e o IPVA são tributos cobrados mediante lançamento direto (lançamento de ofício). São emitidas guias de recolhimento pelas administrações tributárias, que podem ser quitadas na rede bancária. Não acarretam, portanto, grandes custos administrativos aos contribuintes. Os fiscos estaduais e municipais calculam o ITCMD e o ITBI, respectivamente, exigidos para registro dos formais de partilha do inventário e dos contratos de transmissão dos imóveis. Estes tributos também não trazem dificuldades exageradas aos contribuintes.

Resta o IRPF. Este, sim, exhibe um razoável grau de dificuldade para o contribuinte. Anualmente, em abril, deve ser preparada a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF). Para tanto, exige-se conhecimento da legislação e interpretação de uma série de documentos, tais como informes de rendimentos, comprovantes de despesas, informações sobre aplicações financeiras, documentos de compra e venda de bens etc.

### **3.2 Obrigações tributárias acessórias - pessoas jurídicas**

Houve, no período analisado, importantes modificações na legislação aplicável às pessoas jurídicas.

#### **3.2.1 O Simples-Nacional**

A Lei Complementar nº 147, de 2014, buscou simplificar os procedimentos burocráticos que envolvem as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples-Nacional, adotando, dentre outras medidas, as seguintes:

- criação de cadastro único das micro e pequenas empresas;
- fixação de prazos máximos para que órgãos fiscalizadores cumpram medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das outras demandas;
- fiscalização orientadora;
- criação do Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), para facilitar o registro e legalização de empresários;
- abertura, registro, alteração e baixa da microempresa e empresa de pequeno porte por meio preferencialmente eletrônico;
- declaração única com dados relacionados a fatos geradores e base de cálculo da contribuição para a Previdência Social devida sobre salários, FGTS e outras informações de interesse do (antigo) Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), do INSS e do Conselho Curador do FGTS;
- obtenção do licenciamento para funcionar mediante simples fornecimento de dados e declaração do titular ou responsável, em caso de atividade classificada como de baixo grau de risco;
- permissão do registro dos atos constitutivos, suas alterações e extinções (baixas), independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias;
- limitação da substituição tributária;

- autorização do ingresso no Simples-Nacional de uma série de atividades antes vedadas, especialmente em relação à prestação de serviços profissionais.

A Lei Complementar nº 155, de 2016, por sua vez, aumentou o limite máximo anual de receita bruta para opção pelo Simples-Nacional de R\$3.600.000,00 para R\$4.800.000,00. Além disso, autorizou o ingresso de uma série de atividade no regime, inclusive a produção de bebidas alcoólicas. Promoveu, ainda, o pagamento do FGTS com os demais tributos no recolhimento unificado.

Como o Simples-Nacional ainda é (com o perdão da redundância) a forma mais simples de se desincumbir das obrigações tributárias, pode-se afirmar que houve uma diminuição no custo das micro e pequenas empresas em cumpri-las, seja por aperfeiçoamentos na legislação em si, seja pela ampliação dos empreendimentos autorizados a optar pelo regime. Assim, o balanço para as micro e pequenas empresas no período parece ser positivo.

### **3.2.2 O Lucro Presumido**

A Lei nº 12.814, de 2013, ampliou o limite máximo anual de receita bruta para opção de R\$ 48.000.000,00 para R\$ 78.000.000,00, patamar bastante generoso. Vale lembrar que o regime do Lucro Presumido foi originalmente concebido para permitir às empresas de porte médio apurar seus tributos federais de maneira mais simplificada, com base em livro-caixa e não na escrituração contábil completa.

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi substituída pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF) a partir do ano-calendário 2014. As empresas optantes pelo Lucro Presumido utilizam-se do chamado Bloco P para repassar as informações à Secretaria Especial da Receita Federal, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Caso sejam distribuídos lucros em montante superior ao valor do lucro presumido, diminuído dos impostos e contribuições, a pessoa jurídica é obrigada a entregar também a Escrituração Contábil Digital (ECD) para evitar a tributação sobre essa distribuição.

As empresas optantes pelo lucro presumido também passaram a ser obrigadas a entregar a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins

e da Contribuição Previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições) e a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf).

Caso sejam contribuintes do ICMS ou IPI, também ficam obrigadas a entregar a Escrituração Digital Fiscal dos citados impostos (a EFD ICMS IPI). Na realidade, a EFD ICMS IPI foi instituída em 2009, pelo Ajuste SINIEF n° 2, de 2009, mas a obrigatoriedade de sua apresentação foi ampliada paulatinamente, em função do setor de atividade e do faturamento da empresa.

As empresas do Lucro Presumido obrigam-se ainda ao preenchimento das informações no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social), relativas aos trabalhadores, como contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio e FGTS.

Esse é o panorama das medidas que tiveram mais impacto sobre as obrigações acessórias relativas ao Lucro Presumido. Difícil fazer uma avaliação objetiva sobre se houve, ou não, simplificação significativa pela adoção das escriturações eletrônicas, no lugar das DIPJ e dos livros em papel. Porém, a criação da EFD ICMS IPI deve ter facilitado o cumprimento das obrigações acessórias referentes a esses dois impostos, pois ambos os impostos passaram a ser declarados por meio de uma única escrituração eletrônica.

Nota fiscal eletrônica, SPED, ECF, ECD, EFD-Contribuições, EFD ICMS IPI e e-Social serão objeto de comentário mais aprofundado na subseção seguinte.

### **3.2.3 O Lucro Real**

Para as empresas de maior porte houve uma série de eventos que trouxeram impactos relevantes no custo de cumprimento de suas obrigações acessórias. E para pior.

Destaca-se inicialmente a implementação no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade (IFRS - *International Financial Reporting Standards*) estabelecidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Essa medida teve como objetivo aproximar os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultados das empresas brasileiras a valores correntes de mercado, com vistas a auxiliar a tomada de decisões dos investidores.

Tratou-se, portanto, de uma modificação com objetivos empresariais, e não fiscais. As empresas passaram a ter que efetuar uma série de procedimentos contábeis exigidos pelos padrões internacionais, tais como: avaliações a valor justo; apuração

de mais-valia (ou menos-valia); registro de ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou de ganho por compra vantajosa; ajustes a valor presente; testes de recuperabilidade, dentre outros.

Pode-se dizer que os padrões contábeis tradicionais tinham maior convergência com a legislação fiscal brasileira, pois eram basicamente fundados em custos históricos de aquisição. Já os padrões internacionais exigem constantes (re)avaliações dos negócios, de forma a que o resultado e o patrimônio da empresa espelhem da melhor maneira possível o valor de realização de ativos e passivos.

Assim, a nova legislação societária e empresarial obriga o contribuinte a realizar complexos ajustes para atender aos padrões IFRS. Porém, na apuração do lucro e da receita tributáveis, os efeitos desses procedimentos sobre os resultados da empresa têm que ser revertidos. Isso porque, como regra geral, ganhos e perdas registrados para atender aos padrões contábeis internacionais somente produzem efeitos fiscais quando realizados.

A Lei nº 12.973, de 2014, tratou de fazer as adaptações da escrituração fiscal aos novos padrões contábeis, com a premissa da neutralidade arrecadatória. Todavia, isso aumentou consideravelmente a complexidade da apuração dos tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e a receita (PIS/Pasep e Cofins).

Outros dois episódios merecem menção, embora tenham trazido impacto apenas a empresas que atuam em algumas atividades econômicas.

O primeiro envolve a disputa entre os estados da federação pelo ICMS incidente nas operações de venda pela *internet*. Com o crescimento exponencial desse tipo de operação, os estados de destino das mercadorias buscaram obter um quinhão da receita do imposto, que, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, pertencia integralmente aos estados de origem.

Antes mesmo da promulgação da referida Emenda, havia sido editado o Protocolo ICMS nº 21, de 2011, que trata do comércio não presencial, em especial do eletrônico. Esse Protocolo previa a destinação de uma parcela do ICMS para o estado de destino, autorizando inclusive sua cobrança na passagem da mercadoria pelas fronteiras interestaduais.

O referido Protocolo, assinado por dezoito unidades da Federação<sup>4</sup>, provocou grande distúrbio no fluxo de comércio interno no país. O Supremo Tribunal Federal

4 Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe.

(STF), dada a flagrante fragilidade jurídica, declarou sua inconstitucionalidade no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4628 e 4713.

Posteriormente, foi aprovada a chamada PEC do Comércio Eletrônico, convertida na Emenda Constitucional nº 87, 2015. A alteração da cobrança do ICMS alcançou todas as operações interestaduais que envolvem bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outro estado.

Antes de sua promulgação, nas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto, o vendedor apurava o ICMS com base na alíquota do estado de localização do seu estabelecimento (estado de origem). O imposto era calculado juntamente com o devido nas demais operações realizadas. Ou seja, o vendedor acompanhava uma legislação, realizava uma única apuração do ICMS e submetia-se apenas a uma autoridade fazendária (a do estado de origem).

Após a promulgação da Emenda, essa mesma operação passou a dar origem a duas parcelas do ICMS: (i) o estado de origem recolhe o ICMS com base na alíquota interestadual, apurado juntamente com as demais operações internas, tal como na sistemática anterior; e (ii) o estado de destino, por sua vez, exige o ICMS calculado com base na diferença entre sua alíquota interna e a interestadual, passando o estabelecimento remetente da mercadoria a ser o responsável pelo recolhimento dessa parcela do imposto.

Como consequência, os contribuintes de ICMS que realizam vendas interestaduais passaram a ter que acompanhar as legislações de todos os estados com os quais efetuassem esse tipo de operação. Além disso, agora recolhem em separado parcela do imposto sobre essas vendas. Em outros termos, com a modificação da legislação, uma empresa com clientes consumidores finais em todo o território nacional obriga-se a fazer vinte e sete apurações de ICMS e a efetuar em separado os respectivos recolhimentos.

O Convênio ICMS nº 93, de 2015, regulamentou a cobrança do imposto dessas operações. Passou-se a exigir o recolhimento do ICMS do estado do destino nota fiscal a nota fiscal, a cada operação ou prestação (cláusula quarta). A alternativa a esse recolhimento individualizado seria o vendedor inscrever-se como contribuinte do estado do destino (cláusula quinta)<sup>5</sup>.

5 O Convênio ICMS nº 93, de 2015, chegou a ser questionado no STF por meio da ADI 5464 e o ministro Dias Toffoli suspendeu a cláusula nona do convênio, que inclui as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples no novo regime do comércio eletrônico.

A regra anterior à Emenda Constitucional nº 87, 2015, estabelecia notória inequidade fiscal. Ela reservava ao estado de origem a totalidade do ICMS nesse tipo de operação. Porém, a nova fórmula de cobrança do imposto redundou em aumento significativo do custo de cumprimento das obrigações acessórias aos contribuintes que exploram o comércio interestadual.

O segundo episódio envolve o ISS municipal e também decorre de disputa federativa pela receita do tributo.

Trata-se da aprovação da Lei Complementar nº 157, de 2016. O referido diploma legal buscou alterar o aspecto espacial do fato gerador do ISS incidente sobre administração de cartões de crédito e débito, planos de saúde e arrendamento mercantil. O imposto passou a ser cobrado no município de residência ou localização do tomador desses serviços.

Na vigência da regra anterior, o imposto era cobrado no município em que estivesse localizado o estabelecimento do prestador do serviço. As empresas, ainda que com clientes em todo o território nacional, podiam concentrar as operações em um único estabelecimento. Submetiam-se, assim, a apenas uma legislação do ISS. Não raro escolhiam sedes em localidades com tributação favorecida, em alguns casos com indícios de prática aberta de guerra fiscal<sup>1</sup>. Como a nova sistemática, tais empresas passariam a ter que acompanhar as legislações tributárias dos municípios onde os clientes estivessem domiciliados.

O texto acima está no condicional porque, ao analisar a medida cautelar da ADI 5835, o ministro Alexandre de Moraes do STF suspendeu a aplicação da referida Lei Complementar. Dentre suas razões de decidir, constou a dificuldade em cumprir com a obrigação tributária:

“Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inoccorrência de correta incidência tributária.

1 Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 189, o Distrito Federal procurou acionar o município de Barueri (SP) no STF por fixação de alíquotas muito baixas do ISS. O ministro Marco Aurélio negou seguimento à ação por não vislumbrar, no caso, “risco ao princípio federativo”, decisão que foi agravada. Assim, o mérito da matéria ainda não esteve em discussão. É digno de registro que foram admitidas no processo como *amici curiae* a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (Abrasf) e a prefeitura de São Paulo, representantes de municípios fortemente prejudicados pela “guerra fiscal” no âmbito do ISS.

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.

Em hipótese assemelhada, esta SUPREMA CORTE teve a oportunidade de invalidar norma geral de direito tributário, com fundamento na dificuldade de sua aplicação, que teria fomentado conflitos de competência entre unidades federadas (ADI 1600, Rel. SYDNEY SANCHES, Rel. P/ Acórdão Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, DJ de 26/6/2003), tendo sido salientado no voto do eminente DECANO, Ministro CELSO DE MELLO: (...)” (g.n)

Dessa forma, os contribuintes, até este momento, não estão sofrendo majoração de custos administrativos graças à decisão do STF. Todavia o problema vai ressurgir. Tal como no episódio do ICMS sobre o comércio eletrônico, estamos diante de uma disputa federativa por recursos, em que se busca realocar receitas do ISS para municípios de menor porte. Como implementar essa nova diretiva, que desconcentra a arrecadação tributária, sem aumentar demais o ônus do cumprimento das obrigações acessórias é um grande desafio.

Tentativa nesse sentido foi a aprovação da Lei Complementar nº 175, de 2020. A referida lei estabelece um padrão nacional de obrigações acessórias do ISS devido nas referidas operações, por meio de sistema eletrônico a ser desenvolvido pelos próprios contribuintes, segundo normas definidas pelo Comitê Gestor de Obrigações Acessórias do ISS (CGOA). Os municípios informarão no sistema alíquota, legislação e dados bancários para pagamento do imposto. Até a data da conclusão deste artigo, essa padronização ainda não estava em operação. Recentemente, a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e a Frente Nacional de Prefeitos (FNP) indicaram os membros do CGOA (Comunicado nº 1, de 18 de janeiro de 2021).

Deixamos para o fim alguns comentários sobre o SPED, as notas fiscais eletrônicas e as escriturações digitais, já mencionados de passagem na subseção 3.2.2.

Em 2012, havia grande esperança de que a digitalização das notas fiscais e dos livros contábeis e fiscais simplificasse de maneira radical o cumprimento das obrigações acessórias no país.

Embalava esse otimismo a possibilidade de se exigir do contribuinte apenas a entrega da escrituração contábil, atendendo a legislação societária e empresarial, e da escrituração fiscal, para cumprimento da legislação tributária. A base documental seriam as notas fiscais eletrônicas. Todas as demais informações de interesse do fisco, em tese, deveriam constar do conjunto de dados coletados por meio dessas obrigações acessórias. Embora alguns passos importantes tenham sido dados, não chegamos ainda a atingir essa meta.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), por exemplo, avançou muito no período analisado. Segundo as estatísticas do SPED, entre janeiro e outubro de 2019, foram emitidas 2.357.239.482 NF-e, correspondendo a operações no valor total de R\$ 15.132.688.169.481,50. (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, 2019)

Na realidade, a NF-e é um projeto conjunto desenvolvido pelos fiscos federal e estaduais. Essa parceria possibilitou inclusive a consolidação das obrigações acessórias do IPI federal e do ICMS estadual numa única EFD ICMS IPI. Tal passo foi importante na simplificação da apuração desses tributos, acolhendo, inclusive, os livros de entrada e saída e, ainda que de forma parcial e paulatina, o livro de registro de inventário.

Já a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) está sendo desenvolvida pela Receita Federal do Brasil (RFB) e por associações de representantes dos municípios. O projeto NFS-e procura estabelecer um padrão nacional de documento fiscal para cobrir as operações de prestação de serviços tributadas pelo ISS. Busca-se a adoção de um único modelo por todos os municípios. Porém, o projeto parece ainda estar em estágio embrionário.<sup>2</sup>

Como mencionado, os prestadores de serviços com estabelecimentos ou clientes espalhados pelo país podem vir a enfrentar custos administrativos significativos com o ISS, especialmente se forem obrigados a seguir padrões de emissão de nota fiscal diferentes para cada jurisdição municipal.

O cálculo do imposto municipal é simples, pois trata-se de tributo cumulativo, sem direito a crédito (exceto no setor de construção civil). Mas tem tudo para tornar-se um tormento para os contribuintes quando sua arrecadação for descentralizada na linha da Lei Complementar nº 157, de 2016, por ora suspensa pelo STF. Por isso,

2 Em 11/12/2019 não foi possível obter mais informações sobre o projeto NFS-e no site do SPED. As tentativas de pesquisar as abas “Apresentação da NFS-e”, “Modelo Conceitual Nacional”, “Modelo de Integração” e “Schemas XSD” resultaram infrutíferas no endereço <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1602> (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, 2019).

seria de grande valia que o projeto NFS-e avançasse mais celeremente, em paralelo à padronização de obrigações acessórias segundo parâmetros do CGOA.

As escriturações contábeis e fiscais digitais, ECD e ECF, por sua vez, ainda não foram capazes de substituir completamente as outras obrigações acessórias exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Além da ECD e da ECF, os contribuintes estão obrigados a apresentar: a EFD Contribuições, tratando do PIS/Pasep, Cofins e contribuição previdenciária sobre receita bruta; a EFD ICMS IPI, cuidando desses dois impostos; a EFD-Reinf, com escrituração de rendimentos pagos e retenções de Imposto de Renda e Contribuição Social; a e-Financeira, com informações relativas às operações financeiras; o e-Social, com informação sobre relações trabalhistas e previdenciárias; e o MDF-e, para emissão de manifestos fiscais para transporte de carga.

Além dessas escriturações, todas entregues no ambiente digital do SPED, os contribuintes devem, dependendo das circunstâncias, entregar à Secretaria da Receita Federal do Brasil as seguintes declarações eletrônicas (RECEITA FEDERAL, 2019):

- DBF - Declaração de Benefícios Fiscais
- DCP - Demonstrativo do Crédito Presumido
- DCRE - Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação
- DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
- DECRED - Declaração de Operações com Cartões de Crédito
- DERC - Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais
- DEREEX - Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações
- DIF - Papel Imune
- DIMOB - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias
- DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
- DITR - Declaração do Imposto Territorial Rural

- DMED - Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
- DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais
- DPREV - Declaração sobre a Opção de Tributação de Planos Previdenciários
- DSPJ - Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (Simples e Empresas Inativas)
- DTTA - Declaração de Transferência de Titularidade de Ações

Algumas dessas declarações são muito específicas ou buscam obter informações que de fato não constam nem dos lançamentos contábeis, nem dos assentamentos fiscais. Várias delas, entretanto, parecem, à primeira vista, redundantes em relação às informações já coletadas por meio do SPED.

Do exposto, percebe-se que houve aumento no custo das obrigações acessórias para empresas de maior porte. Justificam essa conclusão a adoção dos padrões contábeis internacionais e as mudanças da legislação do ICMS e do ISS, causadas por disputas federativas por recursos.

Nenhum desses episódios tem relação direta com exigências das administrações tributárias. É forçoso reconhecer, no entanto, que estamos longe da meta de os fiscos federal, distrital, estaduais e municipais obterem todas as informações necessárias para exercerem suas funções no âmbito do SPED, o que dispensaria os contribuintes de entrega de outras declarações ou formulários.

## **4 Conclusões**

Em síntese, o Brasil teve uma discreta melhora no indicador geral apurado pelo *Doing Business* ("Facilidade de fazer negócios"), galgando duas posições no período analisado (para a 124ª colocação no DB 2020).

No que tange ao quesito "Pagamento de Impostos", porém, pioramos do 126º para o 150º posto entre as nações pesquisadas.

O "Número de Horas Gastas" reduziu-se substancialmente, de 2.600 para 1.501 horas, mas continuamos no último lugar nesse indicador. A situação brasileira foi agravada pela inserção de um novo indicador na metodologia do *Doing Business*, o "Índice de Pós-Declaração" (*Postfiling*). O *Postfiling* avalia o esforço do contribuinte

em receber restituições ou ressarcimentos do fisco. Por isso, não há surpresa com a minúscula pontuação brasileira, de 7,8 em 100 possíveis, uma das piores da lista.

Tudo indica que o massivo emprego de tecnologia da informação na emissão de notas fiscais eletrônicas e na escrituração contábil e fiscal ainda não surtiu efeito. O Brasil talvez tenha a infraestrutura digital mais avançada do mundo para o cumprimento de obrigações tributárias. No entanto, isso ainda não se traduziu em simplificação significativa para os contribuintes brasileiros.

Parte do problema reside no próprio desenho do Sistema Tributário Nacional. Os dois episódios descritos neste trabalho ilustram isso (o do ICMS sobre o comércio virtual e o do ISS sobre serviços de cartões de crédito e débito, planos de saúde e arrendamento mercantil). De fato, a anômala tributação de bens e serviços aqui empregada, com incidência de IPI, PIS/Pasep, Cofins, federais, ICMS estadual e ISS municipal, não auxilia em nada a tarefa do contribuinte em cumprir com suas obrigações.

Enquanto uma reforma tributária digna desse nome não se mostra viável, a integração das obrigações acessórias relativas ao IPI e ao ICMS por meio da EFD ICMS IPI aponta o caminho a ser trilhado. O próximo passo será a uniformização das notas fiscais de serviços (NFS-e) e das obrigações acessórias do ISS, especialmente se a descentralização de receitas desse tributo vier a se consolidar.

## Referências

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). **Pagamento de Impostos.**

Nova Iorque, FMI, s/d. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/methodology/paying-taxes>. Acesso em: 4 dez. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Programas para sua empresa.** Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/programas-para-download/programas-para-sua-empresa>. Acesso em: 11 dez. 2019.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. **[Download de arquivo]**, 11 dez. 2019. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/4245>. Acesso em: 11 dez. 2019.