

Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados

Centro de Documentação e Informação

Coordenação de Biblioteca

<http://bd.camara.gov.br>

"Dissemina os documentos digitais de interesse da atividade legislativa e da sociedade."



CUSTO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL

Murilo Rodrigues da Cunha Soares
Consultor Legislativo da Área III
Tributação e Direito Tributário

ESTUDO
MARÇO/2012



Câmara dos Deputados
Praça 3 Poderes
Consultoria Legislativa
Anexo III - Térreo
Brasília - DF

SUMÁRIO

1. O desempenho do Brasil no <i>Doing Business</i>	4
2. Um panorama das obrigações tributárias acessórias no Brasil.....	7
2.1 Obrigações tributárias acessórias das pessoas físicas.....	7
2.2 Obrigações tributárias acessórias das pessoas jurídicas.....	9
2.2.1 O Simples-Nacional.....	10
2.2.2 O Lucro Presumido.....	10
2.2.3 O Lucro Real.....	11
2.2.3.1 Os custos administrativos empresariais	12
2.2.3.2 Os custos relacionados ao “não pagamento” de impostos.....	12
2.2.3.3 Os custos administrativos tributários das grandes empresas	14
3. Considerações finais	16

© 2012 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) o(a) autor(a) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

Este trabalho é de inteira responsabilidade de seu(sua) autor(a), não representando necessariamente a opinião da Câmara dos Deputados.

CUSTO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL

Murilo Rodrigues da Cunha Soares

O cumprimento de obrigações tributárias por parte dos contribuintes nunca é tarefa fácil, exceto para empresas e cidadãos estabelecidos ou domiciliados nos “paraísos fiscais” e nos países que, por terem outras fontes de financiamento – especialmente, o petróleo –, os dispensam da cobrança de impostos¹. Para piorar a situação, quanto mais pesada a tributação, maior a tentação da sonegação do contribuinte e, conseqüentemente, maior a necessidade de controle por parte do fisco. Ou seja, quanto maior a carga tributária, tudo o mais constante, maior o custo administrativo do contribuinte e maior o gasto público com o fisco.

É sob esse prisma que o custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias 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. República federativa (com administrações tributárias federal, estaduais e municipais), com população majoritariamente urbana e economia diversificada, estabelecida em extenso território, padece dos males da péssima distribuição de renda e da precária prestação de serviços públicos. Tudo isso dificulta sobremaneira a coleta de impostos, sem mencionar que nos falta a “cultura do pagamento de impostos”, observável em países em estágio mais avançado de desenvolvimento econômico-social. Pelo contrário, na Colônia explorada ao limite do possível pelo Colonizador, a revolta contra o pagamento de tributos sempre contou com certo apelo político-social, pois esteve associada à luta pela independência e contra a exploração pela Metrópole.

Nada obstante tantas circunstâncias desfavoráveis, em 2010, recolheu-se, no Brasil, o equivalente a 33,56% do PIB². A Tabela 1, em anexo, mostra que, à

¹ Neste trabalho, o termo “imposto” será utilizado de forma livre, representando todos os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica) além de outras exações cobradas pelo Poder Público do cidadão.

² Secretaria da Receita Federal do Brasil.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acessado em 15-3-2011.

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.

Evidentemente, o cumprimento dessas obrigações tem um custo 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, que está na raiz do sucesso do atual modelo macroeconômico (câmbio flutuante, meta de inflação perseguida pela utilização da taxa Selic e superávit primário).

Quanto é esse custo? Não se sabe. Até onde tenhamos conhecimento, não há estudos confiáveis sobre os custos administrativos incorridos pelo brasileiro no cumprimento de suas obrigações acessórias. Ademais, como se verá com detalhes à frente, esses custos variam de contribuinte para contribuinte, dependendo do porte e da complexidade de seus negócios.

Ainda assim, usualmente, 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*, onde o desempenho do Brasil nunca é menos do que trágico. Acreditamos, portanto, que seja proveitoso fazer uma breve análise dos resultados divulgados nessa publicação.

1. O DESEMPENHO DO BRASIL NO *DOING BUSINESS*

O *Doing Business* é um projeto desenvolvido 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 a 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*).

No *ranking* geral, o Brasil ocupa atualmente a 126^a posição entre 183 países. No item “Pagamento de Impostos”, a colocação é pior ainda: a 150^a posição³.

A metodologia desenvolvida por aquela instituição – brevemente descrita na Tabela 3 anexa – subdivide o item “Pagamento de Impostos” em três categorias: “Número de Pagamentos”, “Número de Horas Gastas” e “Peso da Tributação em relação aos Lucros”, todos com pesos iguais (um terço).

No quesito “Número de Pagamentos”, o Brasil está bem posicionado: na 35^a colocação, com nove pagamentos ao ano. Esse número baixo é explicado pelo fato de que a metodologia considera que declarações, formulários e guias, quando entregues eletronicamente, contam como um único pagamento, mesmo que a empresa seja obrigada a realizar recolhimentos mais de uma vez por ano. Também é considerado um único pagamento quando dois ou mais impostos são quitados com uma única declaração, formulário ou guia.

Visto por esse prisma, não surpreende a boa posição do Brasil, afinal os fiscos nacionais utilizam-se fartamente da informática e do sistema bancário como facilitadores para o cumprimento das obrigações tributárias.

No âmbito federal, até onde sabemos, não há mais uma única declaração de contribuição prestada em papel. Embora os tributos sejam recolhidos em guias separadas – com exceção do Simples-Nacional, recolhido numa única guia –, todos são gerados automaticamente a partir das declarações eletrônicas elaboradas pelo contribuinte. Todos os pagamentos dos tributos são quitados na rede bancária e não nas exortorias dos fiscos, como ocorre em muitos países.

No quesito “Número de Horas Gastas”, o Brasil ocupa a pior posição do *ranking*, a 183^a colocação. Segundo a *PwC*, a empresa brasileira dispende anualmente 2.600 horas para cumprir com suas obrigações fiscais, mais que o dobro da penúltima colocada – a Bolívia –, onde gastam-se 1.080 horas.

De fato, a apuração de resultados pelo Lucro Real não é trivial. A empresa tem que realizar escrituração comercial e fiscal completas, inclusive com elaboração de livros auxiliares, mantendo toda a documentação correspondente. E a empresa, tomada como parâmetro pelo *Doing Business*, opta pelo Lucro Real por imposição da metodologia utilizada, que importa em aproveitar o prejuízo fiscal do ano anterior e deduzir todos seus custos e despesas.

³ V. Tabela 2, em anexo.

Todavia, segundo essa mesma metodologia, percebemos que a receita anual auferida por essa empresa-padrão seria de R\$22.314.600,00 (1.050 vezes a renda *per capita* do país⁴), portanto dentro do limite para a opção pelo Lucro Presumido (até R\$48.000.000,00). Nesse caso, as obrigações acessórias reduzem-se enormemente, já que, para fins fiscais, a empresa fica obrigada a escriturar apenas e tão-somente um livro-caixa, podendo, inclusive, optar pelo “regime de caixa”, muito mais simples que o “regime de competência”.

Portanto, embora deva ser reconhecido que o regime de apuração dos tributos pelo Lucro Real implique ônus administrativo significativo, o fato é que a legislação brasileira prevê um regime muito mais simples para as empresas de médio porte, que acolhe pessoas jurídicas com até o dobro do faturamento da empresa-padrão utilizada pelo *Doing Business*.

Além disso, a opção pelo Lucro Real, adotada pela empresa-padrão em questão, reduz o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pela via do aproveitamento de prejuízo fiscal e dedução, mas pode inclusive implicar aumento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois estas contribuições teriam que ser apuradas pelo regime não-cumulativo, sujeito a alíquotas de 1,65% e 7,6%, com direito a crédito. Caso optasse pelo Lucro Presumido, a empresa poderia calculá-las pelo regime cumulativo, sujeito a alíquotas de 0,65% e 3%, sem direito a crédito.

De fato, isso pode estar prejudicando o quesito “Peso da Tributação em relação aos Lucros”, no qual a posição do Brasil também é bem ruim: 168^a colocação, estimando-se que os tributos nacionais representem 67,1% do lucro da empresa.

Porém, esse quesito não tem relação direta com obrigações acessórias, objeto do presente estudo, mas sim com obrigações principais. Dessa forma, ele não será objeto aqui de uma análise mais aprofundada.

Apenas registramos que, caso se queira melhorar o “Peso da Tributação em relação aos Lucros” no Brasil, a discussão ganha um grau de extrema dificuldade, haja vista que o foco se desloca da seara tributária para o âmbito político. Para reduzir os tributos, há que se dizer onde os orçamentos federal, estaduais e municipais serão cortados, o que, evidentemente, está além dos objetivos do presente estudo.

Como conclusão desta seção, podemos afirmar que o mau desempenho do Brasil no ranking geral do *Doing Business* é fortemente explicado pelo sua má performance no item “Pagamento de Impostos”. Porém, uma análise um pouco mais

⁴ Renda *per capita* brasileira estimada em R\$21.252,00 (PIB de 2011 = R\$4.413 bilhões).

aprofundada da metodologia utilizada pelo *IFC* e pela *PwC* revela uma situação bem menos desesperadora para a posição brasileira.

Então, está tudo certo com a legislação tributária? Os custos administrativos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias são modestos?

Claro que não. Há um enorme espaço para aprimoramento da normas brasileiras de forma a diminuir os custos incorridos pelo contribuinte, conforme tratado na seção seguinte.

2. UM PANORAMA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL

Esta seção busca oferecer uma breve descrição das obrigações acessórias previstas na legislação tributária, bem como tecer comentários sobre o grau de dificuldade em cumpri-las. Adicionalmente, será abordada a variabilidade (ou estabilidade) das normas tributárias, aspecto que implica em maiores (ou menores) custos para os contribuintes.

2.1 Obrigações tributárias acessórias das 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 juntamente com o IPTU, além da sua parcela na contribuição para previdência social. Esporadicamente, podem 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. Assim, eles não acarretam grandes custos administrativos aos contribuintes.

Normalmente, o ITCMD e o ITBI são calculados pelos próprios cartórios onde são registrados os formais de partilha nos processos de inventário e os contratos de transmissão de propriedade dos bens. Também não trazem dificuldades exageradas aos contribuintes.

Resta o IRPF. Esse, 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), exigindo-lhe a interpretação de uma série de documentos,

tais como os informes de rendimentos, os comprovantes de despesas, as informações sobre aplicações financeiras, os documentos de compra e venda de bens etc.

Deve ser notado que uma parcela da dificuldade enfrentada pelo declarante não diz respeito ao cálculo propriamente dito do imposto, pois a DIRPF eletrônica realiza automaticamente as operações aritméticas necessárias para a definição do imposto a pagar ou da restituição a receber. Ademais, há a possibilidade de se entregar a declaração simplificada, na qual um desconto padrão substitui as deduções, o que permite ao contribuinte desconsiderar os comprovantes de gastos⁵.

Mas como a DIRPF também inclui a declaração de bens e outras informações (rendimentos não tributáveis, rendimentos tributados exclusivamente na fonte, doação, compra e venda de bens e direitos etc.), o preenchimento da declaração, inclusive da simplificada, normalmente não é tarefa simples para o cidadão comum.

Há casos em que o contribuinte tem que preencher declarações especiais e realizar pagamentos extras. É o que ocorre com quem vende bens e direitos, que fica obrigado a preencher o Demonstrativo de Ganho de Capital, ou vende ações ou ouro, que fica obrigado a apurar o Demonstrativo de Renda Variável, Alienação de Ações, Ouro e Ativos Financeiros. Porém, essa obrigação atinge uma fração diminuta dos contribuintes, até porque somente se sujeitam ao imposto a alienação de bens e direitos em montante superior a R\$35.000,00, dispensando-se o contribuinte que estiver nessa faixa de isenção da entrega do referido Demonstrativo. Da mesma forma, em relação a venda de ações ou ouro em valor inferior a R\$20.000,00 por mês, também isentas do pagamento de imposto.

Quem auferir rendimentos com atividade rural fica autorizado a apurar o imposto mediante regime especial simplificado e beneficiado (Resultado da Atividade Rural), não nos parecendo que isso ofereça maiores dificuldades àqueles que exercem esse ramo empresarial.

A legislação do IRPF é bastante estável. Os fundamentos básicos de cobrança estão lançados desde a Lei 7.713/88, que extinguiu o sistema de cobrança por cédulas, baseado em alíquotas altas e deduções mais generosas. Desde então, o IRPF é cobrado mediante alíquotas mais baixas, permitindo-se, por outro lado, a dedução de poucos tipos de despesas. A última consolidação importante foi feita pela Lei 9.250/95, sofrendo a legislação do IRPF desde então apenas ajustes pontuais, como, por exemplo, a elevação dos valores da sua tabela de incidência.

⁵ Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2011, foram entregues 11.763.943 DIRPFs pelo Modelo Completo e 14.136.737 DIRPFs pelo Modelo Simplificado.

Pelo exposto, acreditamos que, no curso normal das relações entre fisco e contribuinte, os custos administrativos incorridos pelas pessoas físicas no Brasil não sejam excessivamente elevados.

Evidentemente, o preenchimento errado de uma declaração ou de um código na guia de recolhimento, o surgimento de um problema no cadastro do contribuinte ou o equívoco cometido por um servidor fazendário pode tornar a vida do cidadão um inferno, obrigando-o a enfrentar filas nas repartições quando não é capaz de solucionar o problema pela *internet*. No entanto, esse tipo de problema é quase inevitável e faz parte do cotidiano da questão tributária, não sendo possível corrigi-lo com a edição de diplomas normativos.

2.2 Obrigações tributárias acessórias das pessoas jurídicas

Uma pessoa jurídica pode se sujeitar a todos os tributos mencionados na subseção anterior, exceção feita ao IRPF. Quanto à contribuição previdenciária, ela recolhe a sua parcela e retém e repassa a dos seus funcionários e contratados. Assim, serve para as pessoas jurídicas grande parte das observações feitas anteriormente.

Além disso, na órbita federal, uma empresa normalmente apura e recolhe o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Programa da Integração Social (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Juntem-se a esses tributos as contribuições sobre folha de pagamento, como a já mencionada cota patronal da contribuição previdenciária, o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e o Salário-Educação⁶.

Dependendo da atividade ou das operações da empresa, outros importantes tributos podem lhe ser cobrados, como, por exemplo, o imposto de importação ou exportação, as contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) e os encargos setoriais (como os cobrados no setor elétrico e de telefonia), além de taxas federais, estaduais e municipais.

No âmbito estadual é cobrado o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e, no nível municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), quando a empresa prestar serviços.

⁶ Há ainda as contribuições para o “Sistema S” (SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEBRAE etc.) e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), mas esses encargos do empregador não podem ser considerados como obrigações tributárias, pois não resultam em receita para o setor público.

A mera enumeração dos tributos já indica quão árdua é a tarefa das pessoas jurídicas instaladas no País. Até por isso, a legislação prevê regimes simplificados de apuração e pagamento de tributos: o Simples-Nacional e o Lucro Presumido.

2.2.1 O Simples-Nacional

A Lei Complementar nº 123/2006 criou o Simples-Nacional, regime mediante o qual a pessoa jurídica apura e recolhe o IRPJ, a CSLL, o IPI (se industrial), o PIS/Pasep, a Cofins, a contribuição do empregador para Previdência Social, o ICMS e o ISS (se prestadora de serviços), todos quitados numa mesma guia de recolhimento, todos calculados sobre uma mesma base de cálculo, a receita bruta, que não pode superar R\$3.600.000,00 anuais.

O único livro exigido da optante pelo Simples-Nacional é o livro-caixa. Exige-se-lhe a entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), caso tenha havido retenção na fonte, mas a empresa fica dispensada da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

Não há, portanto, custos administrativos relevantes para o cumprimento de obrigações acessórias por parte dos integrantes desse regime especial. Ressalte-se que, até onde tenhamos informações, não há algo assemelhado ao Simples-Nacional em outros países federativos. De fato, não conhecemos regime tributário que sintetize em um único pagamento os principais tributos federais, estaduais e municipais, como é o caso brasileiro.

Também merece registro que, segundo informações da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas constam como integrantes do Simples-Nacional 4,11 milhões de pessoas jurídicas e 1,79 milhões de Microempreendedores Individuais (MEI). Ou seja, a grande maioria das empresas brasileiras apura e recolhe seus principais tributos de forma simplificada e unificada, o que reduz significativamente, em termos globais, o custo das obrigações acessórias suportadas pelos micro e pequenos empresários brasileiros. Ressaltamos, numa única guia mensal, com o cálculo do valor a recolher sendo realizado eletronicamente pela *internet*, no sítio do Simples-Nacional, os contribuintes quitam a contribuição do empregador, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS e ISS.

2.2.2 O Lucro Presumido

Para as empresas de médio porte, a legislação federal prevê a opção pela apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido. Conforme já mencionado anteriormente, esse regime de tributação é acessível a pessoas jurídicas com receita bruta anual relativamente elevada (até R\$48.000.000,00) e, uma vez adotado, simplifica-se também

a apuração do PIS/Pasep e da Cofins, que passam a ser calculados pelo regime cumulativo. Nesse caso, a empresa calcula todos esses imposto e contribuições com base na receita bruta, sem dedução de qualquer tipo de custos ou despesas (no IRPJ e na CSLL) ou de crédito pelos insumos utilizados no processo de produção (no PIS/Pasep e na Cofins), o que facilita enormemente a sua apuração.

Também já mencionado anteriormente, exige-se do contribuinte apenas a escrituração do livro-caixa, dispendendo-o, para fins fiscais, da elaboração da contabilidade completa.

Grande parte das pessoas jurídicas que não podem optar pelo Simples-Nacional entrega sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com base no Lucro Presumido⁷, cujo preenchimento é bastante simplificado, mas não escapam da entrega DIRF e DCTF. Assim, nada obstante a obrigatoriedade da entrega dessas três declarações ao fisco federal, o Lucro Presumido também não implica custos administrativos elevados.

A legislação do IRPJ e da CSLL, referente a esse regime, é bastante estável, cujas regras de apuração são praticamente as mesmas desde a Lei 9.249/95. Idem, com respeito ao PIS/Pasep e Cofins cumulativos, com as principais regras estabelecidas pela Lei 9.718/98.

Caso sejam contribuintes de IPI, ICMS ou ISS, é obrigatória a escrituração de livros especiais de apurações desses impostos, sujeitando-se, em princípio, às obrigações acessórias gerais relativas a esses impostos, que serão comentadas a seguir.

2.2.3 O Lucro Real

As grandes empresas brasileiras calculam seus tributos pelo Lucro Real⁸. São obrigadas a manter escrituração comercial e fiscal completas, além de se sujeitarem à entrega de DIRF e DCTF. Exige-se a elaboração de mapas de cálculo de depreciação e amortizações; em casos especiais, aplicam-se normas tributárias e procedimentos contábeis bastante complexos e onerosos, como, por exemplo, a legislação sobre preços de transferências, a manutenção de contabilidade integrada de custos, a apuração do resultado de operações que influenciam mais que um exercício, a determinação do tratamento aos lucros auferidos no exterior por empresas vinculadas etc. Enfim, aqui concentra-se o problema dos elevados custos administrativos para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

⁷ Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2011, foram entregues 968.568 DIPJs pelo Lucro Presumido.

⁸ Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2011, foram entregues 146.394 DIPJs pelo Lucro Real.

Todavia, como se trata de empresas de grande porte, muitas vezes envolvidas em negócios de alta complexidade, seus custos administrativos não podem ser integralmente imputados à legislação fiscal, como se verá a seguir.

2.2.3.1 Os custos administrativos empresariais

Uma empresa de grande porte tem que manter a contabilidade detalhada dos seus negócios e o controle estrito do seu patrimônio, sob pena de não ter como aferir o desempenho e a lisura dos seus administradores ou de perder o controle dos seus ativos.

Se a legislação tributária a desobrigasse da apresentação de contabilidade comercial completa, ainda assim ela teria que fazê-la por motivos estritamente empresariais. A auditoria interna é fundamental para a verificação dos efetivos resultados obtidos pelo empreendimento. Companhias de capital aberto são obrigadas a prestar contas a seus acionistas, às bolsas de valores e à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Empresas de capital estrangeiro sujeitam-se ao controle das matrizes e de autoridades do exterior, muitas vezes mais rigoroso do que o imposto pelas autoridades nacionais. Operações com o exterior devem ser monitoradas pelo Banco Central, para prevenir problemas de ordem cambial.

Enfim, as obrigações tributárias acessórias entram nesse bojo como mais um ingrediente na composição dos custos administrativos das grandes empresas. Mas não o único, e, em certos casos, nem o mais relevante.

2.2.3.2 Os custos relacionados ao “não pagamento” de impostos

Outro ponto pouco comentado da relação entre fisco e grandes conglomerados brasileiros são os expressivos “custos do não pagamento de impostos”. No Brasil, verificam-se pelo menos três peculiaridades que tornam o não pagamento dos impostos muito mais atrativo do que nos demais países: (i) a elevada taxa de juros interna; (ii) a combinação de uma alta carga tributária e de uma legislação repleta de benefícios fiscais setoriais; (iii) uma Constituição com mais de 250 dispositivos de natureza fiscal-tributária e um Judiciário moroso.

Taxas de juros reais elevadas oneram o capital de giro e o custo dos investimentos dos empreendimentos, além de oferecerem tentadoras opções de aplicações financeiras. Assim, uma empresa que consegue – mediante a contratação de especialistas tributários (advogados, contabilistas, economistas, consultores, *lobbistas* etc.) – reduzir sua carga fiscal obtém um significativo ganho de competitividade em relação a seus concorrentes. Muitas vezes é mais proveitoso para a empresa ou setor empresarial investir na montagem de um planejamento fiscal individualizado ou até na conquista de uma

vantagem na legislação tributária do que na melhoria do seu produto ou processo de produção.

Uma faceta particularmente distintiva na questão tributária nacional é o contencioso administrativo e judicial versando sobre impostos. Teses jurídicas são construídas com muita facilidade, afinal nossa Constituição cuida de várias matérias tributárias e a legislação infraconstitucional é bastante extensa. As empresas ingressam com processos judiciais discutindo a contitucionalidade ou a legalidade de dispositivos tributários mesmo sem muita certeza do resultado final. Para a empresa é mais importante obter uma liminar para deixar de pagar o tributo do que efetivamente ter uma decisão final em seu favor.

O motivo é que, uma vez interrompido o fluxo de pagamento do imposto litigado, o contribuinte pode aplicar esse montante no mercado financeiro, que remunera seu dinheiro com taxas de juros compostas (juros geométrico ou “juros sobre juros”). Sobre seu débito com o fisco, no entanto, incidem taxas de juros simples (juros aritméricos). Com o passar do tempo, a aplicação supera o débito tributário litigado.

Além disso, quando uma causa de vulto é decidida em favor da Fazenda Nacional, usualmente os contribuintes vencidos acabam se aproveitando de parcelamentos especiais, com perdão de multa e juros, em caso de desistência do processo. As autoridades fiscais resistem a esse tipo de solução, mas sem muita ênfase, afinal recolhe-se de uma vez aquilo que demoraria anos para ingressar efetivamente nos cofres públicos, haja vista os infinitos recursos existentes na legislação processual brasileira.

Montou-se no nosso País uma verdadeira indústria do “não pagamento de impostos”, que forma uma dinâmica própria e autônoma: os planejamentos tributários e as teses jurídicas são concebidos e oferecidos às empresas; uma ou outra companhia adota o planejamento ou ingressa com a ação judicial; as demais empresas do setor são praticamente obrigadas a seguir no mesmo caminho, sob pena de suportarem uma carga tributária maior do que a da sua concorrente; o “investimento” em evitar o pagamento de impostos traz grande retorno financeiro para a empresa ou setor; demanda-se outro planejamento tributário ou tese jurídica; e assim sucessivamente.

Salvo melhor juízo, seria um equívoco qualificar esses tipo de gastos – substanciais, frise-se – como custo no cumprimento das obrigações tributárias. Na realidade, é a sua antítese. Nada obstante, ele preocupa igualmente, pois onera a produção nacional.

2.2.3.3 Os custos administrativos tributários das grandes empresas

Tratamos, agora, daquilo que nos parece ser o grande foco de problemas na questão das obrigações tributárias acessórias: a legislação a que se submetem as grandes empresas estabelecidas no País.

A legislação do IRPJ e da CSLL encontra-se estabilizada: as últimas alterações relevantes foram implementadas pelas Leis 9.249/1995, 9.430/1996 e 9.532/1998⁹. São tributos de difícil apuração, tanto no Brasil como no exterior, e o grau de dificuldade é proporcional à complexidade dos negócios realizados pela empresa.

É relevante registrar que até mesmo as regras de apuração de preços de transferência – das mais complexas da legislação tributária – são, no Brasil, até mais simples do que as adotadas por outros países.

Então, não vemos, em relação a esses tributos, um caminho claro de simplificação da legislação que permita diminuir o custo de cumprimento das obrigações acessórias.

Idem, com respeito às contribuições sobre folha de pagamentos, de apuração bastante simplificada e com legislação relativamente estável. A contribuição previdenciária, por exemplo, tem seus fundamentos de cobrança estabelecidos na Lei 8.212/1991, que sofreu os necessários ajustes ao longo do tempo, mas nunca perdeu sua essência.

A legislação do IPI também é bastante estável, estabelecida desde a Lei nº 4.502/1964, quando o imposto ainda se chamava Imposto sobre o Consumo. Há um certo grau de dificuldade quanto à classificação dos produtos e ao acompanhamento das modificações de suas alíquotas, que são realizadas por decreto. No entanto, não reputamos que o imposto traga uma sobrecarga administrativa muito grande para os industriais.

Já a legislação do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos é caudalosa, errática e confusa. As premissas básicas estão estabelecidas nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, mas praticamente toda medida provisória convertida em lei cria novas regras de apuração. Muitas dessas alterações estabelecem benefícios fiscais setoriais, o que, se por um lado, aumenta a complexidade da legislação e o custo do cumprimento das obrigações acessórias, pelo outro, exonera os beneficiários do cumprimento das obrigações principais.

⁹ O Regime Tributário de Transição (RTT), criado pela Lei 11.941/2009, buscou garantir a neutralidade fiscal dos ajustes dos nossos padrões contábeis aos critérios internacionais. Assim, não se trata propriamente de regras tributárias, mas sim de uma tentativa de adaptação na legislação para evitar que a apuração dos resultados da empresa, alterados pelos novos padrões contábeis, gerasse impacto fiscal.

Ademais, o direito de crédito segue o critério do “crédito físico”, em que somente são deduzidas as contribuições incidentes sobre os insumos diretamente utilizados no bem produzido/vendido ou no serviço prestado. As despesas administrativas não conferem direito a crédito, mesmo quando tributadas pelas contribuições. Essa sistemática acarreta uma eterna discussão sobre o que é custo do produto e o que é despesa administrativa, gerando muita controvérsia jurídica e, por conseguinte, custos administrativos.

A implementação do critério do “crédito financeiro”, em que todas as aquisições de insumos, bens, mercadorias, serviços etc., inclusive as relacionadas com o setor administrativo da empresa, dão direito a crédito correspondente à contribuição cobrada do fornecedor, poderia representar um grande avanço rumo à simplificação da legislação do PIS/Pasep e da Cofins.

Da mesma forma quanto ao ICMS. O imposto é regulado por vinte e sete legislações diferentes, com centenas de convênios editados por ano pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), e também se utiliza do critério do “crédito físico”.

Sem dúvidas, o imposto estadual é o nosso tributo mais oneroso do ponto de vista administrativo. As empresas com atuação nacional têm que acompanhar as legislações de cada unidade da Federação em que realize operações.

Ademais, a “guerra fiscal” exige dos contribuintes a montagem de sistemas ou redes de informação que permitam detectar a concessão de benefícios irregulares para seus concorrentes, tarefa sempre difícil, afinal os detalhes desses incentivos, em geral, não são divulgados publicamente. Constatado o aproveitamento do incentivo inconstitucional do ICMS por parte dos rivais, a pessoa jurídica, *per si* ou pelas suas associações de classe, busca combatê-lo mediante ingresso de ações judiciais ou, pelo inverso, incluir-se no rol de beneficiários.

Talvez nem seja correto considerar esses gastos como custos de cumprimento das obrigações tributárias acessórias; quem sabe, são mais assemelhados aos gastos relacionados ao “não pagamento” de impostos, tratados na subseção anterior. De toda forma, eles sobrecarregam o custo das operações das empresa e prejudicam sobremaneira o investimento no País, até porque trata-se de uma grotesca anomalia do nosso sistema tributário, pouco compreensível aos olhos do investidor estrangeiro.

Paradoxalmente, as normas gerais de cobrança do ICMS são bastante estáveis, uma vez que estão estabelecidas, quase todas, desde a Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”). O problema são os citados convênios Confaz, os inúmeros benefícios fiscais, regulares e irregulares, a falta de padronização das leis e regulamentos estaduais, o sistema de “crédito físico” etc.

Lamentavelmente, há pouca esperança de melhoria na legislação do ICMS. Dado sua natureza assemelhar-se à de um tributo sobre o valor agregado, sua vocação seria ser regulado nacionalmente. Isso, no entanto, seria considerado inconstitucional – uma ingerência da União sobre os estados. Tampouco vislumbra-se um movimento voluntário por parte dos próprios estados no sentido de tornar o imposto mais racional. Pelo contrário, as unidades da Federação digladiam-se no Supremo Tribunal Federal, almejando, por um lado, acabar com a “guerra fiscal” praticada pelos outros e, pelo outro, manter seus próprios incentivos irregulares.

A sistemática de cobrança do ISS é bem simplificada, basicamente cobrado sobre o valor do serviço prestado, nos moldes da Lei Complementar 116/2003, o que permite supor que as legislações municipais não sejam complexas, até porque não há um “Confaz municipal”.

Todavia, o imposto municipal também padece dos males da “guerra fiscal”, ainda que em escala bem mais reduzida. Além disso, as empresas que prestam serviços em vários municípios (serviços relacionados a informática, serviços bancários, cartões de crédito, engenharia etc.) têm o custo das obrigações acessórias elevado, haja vista que têm que acompanhar a legislação baixada por várias prefeituras.

Também em relação ao ISS, em respeito ao princípio da autonomia dos entes da Federação, pouco se pode fazer para diminuir o encargo administrativo a que se submetem as empresas prestadoras de serviços.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou oferecer um panorama sobre os custos administrativos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias no Brasil. Tentamos realizá-lo com um viés mais otimista do que aquele com que é retratado pela *midia* nacional, especialmente influenciada por levantamentos do tipo do *Doing Business*, que invariavelmente nos colocam entre os piores países do mundo para se fazer negócios e para se pagar os impostos.

Essa visão pessimista é desmentida pelas estatísticas do próprio Banco Mundial que, em 2010, nos colocam em 6º lugar na recepção de investimento estrangeiros diretos, atrás apenas de Estados Unidos da América (EUA), China, Hong Kong, Luxemburgo e Bélgica¹⁰, que, na realidade, pode ser considerado um honroso 3º lugar, atrás apenas dos impérios estadunidense e chinês, uma vez que o fluxo de recursos destinados a

¹⁰ Banco Mundial. Acesso em 25-3-2012.

http://data.worldbank.org/indicador/BX.KLT.DINV.CD.WD?order=wbapi_data_value_2010+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc

Luxemburgo e à Bélgica parece mais relacionado a operações financeiras do que a efetivos investimentos em capacidade produtiva.

De fato, uma análise mais acurada das metodologias utilizadas por esses institutos mostra uma série de atenuantes para o caso brasileiro. Na pesquisa desenvolvida pelo *IFC* e pela *PwC*, o Brasil é punido no *ranking* por arrecadar um volume muito grande de receitas tributárias.

Porém, arrecadamos muito porque gastamos muito. Houve um tempo em que o setor público gastava muito, mas não arrecadava tanto, e as contas eram fechadas mediante inflação. A nosso ver, o País não deveria ser punido tão fortemente por descartar fontes de financiamento inflacionário. Se o caso é de diminuição dos impostos, o debate perde um pouco seu foco tributário, para se concentrar na difícil seara do corte de despesas públicas.

Também fica claro que a empresa utilizada como padrão na comparação internacional feita pelo *Doing Business* poderia, no Brasil, optar pelo Lucro Presumido, o que seguramente reduziria as 2.600 horas de trabalho estimadas para cumprir com suas obrigações tributárias, estimativa que é a principal responsável pela péssima colocação do Brasil no quesito “Pagamento de Impostos” da referida pesquisa.

Relembramos, ainda, que o Simples-Nacional alcança a esmagadora maioria dos micro e pequenos negócios aqui estabelecidos, sendo difícil imaginar uma forma mais simplificada de calcular e pagar os principais tributos federais, estaduais e municipais num país federativo.

Nada obstante essas ressalvas, feitas na contramão do senso comum, há, de fato, a necessidade de aprimorarmos a legislação para diminuir o custo de cumprimento da obrigação tributária.

No plano subnacional, o problema é bem difícil de ser corrigido, já que o ICMS e o ISS são utilizados como instrumento da “guerra fiscal”, o que praticamente inviabiliza a formação de uma aliança entre estados e municípios com o objetivo de simplificar suas legislações. Restaria a possibilidade de aprovação de uma reforma tributária, tantas vezes debatida mas nunca concretizada.

No plano federal, surpreende a relativa estabilidade das legislações dos principais tributos cobrados pela União (IRPJ, CSLL, IPI, contribuições sobre folha de pagamentos, PIS/Pasep e Cofins cumulativos). Mas urge a simplificação da legislação do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos e a extinção de uma série de obrigações acessórias desnecessárias ou coletadas pelo fisco em duplicidade.

Aliás, essa necessidade de simplificação da legislação foi reconhecida pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em comunicado feito no final do ano

passado¹¹, o fisco federal anunciou uma série de medidas para descomplicar a vida do contribuinte, dentre elas: a possibilidade de pagamento de tributos por meio de cartões de crédito ou débito; o preenchimento da DIRPF pela própria Receita Federal, podendo o contribuinte entregá-la mediante mera confirmação das informações; o fim da obrigatoriedade de entrega da DIPJ; e a extinção de sete declarações prestadas pelas empresas (demonstrativo de exportação, demonstrativo de notas fiscais, declaração de crédito presumido do IPI, declaração anual do Simples Nacional, declaração do Imposto Territorial e declaração de informações fiscais para fabricantes de bebidas).

Parece-nos que a melhor estratégia para a diminuição dos custos administrativos do cumprimento das obrigações tributárias acessórias (sem colocar em risco a eficácia da atuação do fisco) seja exatamente nessa linha: extinguir os formulários inócuos ou redundantes e, com as informações de que dispõe, a autoridade fiscal pré-preparar as declarações a serem prestadas pelo contribuinte. Esperamos que, com a implementação definitiva do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), possa haver, no futuro próximo, uma racionalização radical do sistema de intercâmbio de informações entre fiscos e contribuintes.

¹¹ <http://www.valor.com.br/brasil/1135374/imposto-podera-ser-pago-com-cartao-partir-de-2012> Acesso em 3-3-2012.

TABELA 1: Carga Tributária (% PIB)

País	CT	País	CT	País	CT
África do Sul	25,7	Colômbia	19,3	Haiti	10,3
Albânia	24,3	Comoros	10,8	Holanda	39,8
Alemanha	40,6	Congo	13,1	Honduras	16,3
Angola	6,1	Coréia do Norte	n.d.	Hong Kong	13,0
Arábia Saudita	6,6	Coréia do Sul	26,6	Hungria	40,5
Argélia	8,0	Costa do Marfim	15,2	Ilhas Maurício	19,0
Argentina	26,1	Costa Rica	15,6	Ilhas Salomon	24,1
Armênia	16,8	Croácia	23,3	Índia	18,6
Austrália	30,8	Cuba	41,2	Indonésia	13,3
Áustria	42,9	Dinamarca	49,0	Irã	6,1
Azerbaijão	17,7	Djibouti	22,7	Irlanda	30,8
Bahamas	16,8	Dominica	30,4	Islândia	40,1
Bahrain	4,8	Egito	15,4	Israel	33,5
Bangladesh	8,8	El Salvador	13,0	Itália	43,1
Barbados	32,9	Emir. Árabes Unidos	1,8	Jamaica	26,0
Belarus	30,4	Equador	16,0	Japão	28,3
Bélgica	46,5	Eritréia	n.d.	Jordânia	18,3
Belize	22,7	Eslováquia	29,3	Kiribati	39,0
Benin	17,2	Eslovênia	37,6	Kuwait	1,5
Bolívia	28,5	Espanha	33,9	Kyrgistão	23,3
Bósnia-Herzegovina	37,6	Estados Unidos	26,9	Laos	12,5
Botswana	30,2	Estônia	32,3	Lesoto	63,1
Brasil	34,4	Etiópia	9,9	Letônia	29,1
Bulgária	33,3	Fiji	21,1	Líbano	16,6
Burkina Faso	12,1	Filipinas	14,1	Libéria	28,6
Burundi	18,0	Finlândia	43,2	Líbia	3,4
Butão	9,0	França	44,6	Lituânia	30,6
Cabo Verde	20,6	Gabão	9,9	Luxemburgo	36,5
Camarões	18,5	Gambia	19,2	Macau	25,9
Camboja	10,5	Geórgia	24,9	Macedônia	28,3
Canada	32,2	Gana	20,6	Madagascar	12,9
Catar	4,9	Grécia	35,1	Malásia	15,3
Cazaquistão	27,7	Guatemala	11,3	Malawi	16,5
Chade	5,3	Guiana	20,2	Maldivas	21,0
Chile	18,6	Guiné	14,7	Mali	15,0

China	18,0	Guiné Bissau	10,2	Malta	36,0
Chipre	39,2	Guiné Equatorial	0,9	Marrocos	26,9
Mauritânia	13,4	Quênia	20,9	Suriname	21,1
México	8,2	Reino Unido	38,9	Tailândia	16,0
Micronésia	11,5	Rep. Centro Africana	7,9	Taiwan	12,9
Moçambique	14,2	República do Congo	5,3	Tajiquistão	18,7
Moldova	33,4	Rep. Dominicana	15,0	Tanzânia	14,8
Mongólia	30,8	República Tcheca	36,2	Timor Leste	480,0
Montenegro	30,0	Romênia	28,5	Togo	16,3
Myanmar	3,0	Ruanda	13,5	Tonga	25,7
Namíbia	24,8	Rússia	34,1	Trinidad e Tobago	19,4
Nepal	10,4	Samoa	23,0	Tunísia	22,4
Nicarágua	18,0	Santa Lúcia	27,5	Turcomenistão	21,8
Níger	11,4	São Tomé e Príncipe	16,1	Turquia	23,5
Nigéria	5,9	S.Vicente/Grenadines	25,6	Ucrânia	37,7
Noruega	42,1	Senegal	18,3	Uganda	11,9
Nova Zelândia	34,5	Serra Leoa	10,8	Uruguai	17,9
Omã	3,0	Servia	36,3	Uzbequistão	19,6
Panamá	10,6	Seychelles	28,1	Vanuatu	19,7
Papua Nova Guiné	26,6	Singapura	14,2	Venezuela	13,6
Paquistão	10,2	Síria	10,2	Vietnam	23,6
Paraguai	11,8	Sri Lanka	13,3	Yemen	7,3
Peru	16,0	Suazilândia	36,0	Zâmbia	17,5
Polónia	34,9	Suécia	47,9	Zimbabwe	31,7
Portugal	37,7	Suíça	29,4		
Fonte: <i>Economy Watch</i> ¹² .					

¹² Fonte: Economy Watch. http://www.economywatch.com/economic-statistics/economic-indicators/Tax_Burden_Percentage_GDP/ Acesso em 28-6-2011.

TABELA 2 - Ranking Doing Business

Economia	Ranking Geral - Facilidade em fazer negócios	Ranking - Pagamento de Impostos	Número de pagamentos anuais	Número de horas gastas	Tributos sobre o lucro (%)	Tributos sobre a folha pagamento (%)	Outros tributos (%)	Total de tributos (%)
Afeganistão	160	63	8	275	0,0	0,0	36,4	36,4
África do Sul	35	44	9	200	24,4	4,1	4,6	33,1
Albânia	82	152	44	371	8,7	25,0	4,8	38,5
Alemanha	19	89	12	221	19,0	21,8	5,9	46,7
Angola	172	149	31	282	24,6	9,0	19,5	53,2
Antíg. Barbados	57	135	57	207	26,0	9,5	6,0	41,5
Arábia Saudita	12	10	14	79	2,1	12,4	0,0	14,5
Argélia	148	164	29	451	6,6	29,7	35,7	72,0
Argentina	113	144	9	415	2,8	29,4	76,1	108,2
Armênia	55	153	34	500	16,8	23,0	1,1	40,9
Austrália	15	53	11	109	26,0	20,4	1,3	47,7
Áustria	32	82	14	170	15,0	34,8	3,4	53,1
Azerbaijão	66	81	18	225	12,9	24,8	2,2	40,0
Bahamas	85	56	18	58	0,0	6,1	41,7	47,7
Bahrain	38	18	25	36	0,0	14,7	0,4	15,0
Bangladesh	122	100	21	302	25,7	0,0	9,2	35,0
Belarus	69	156	18	654	20,2	39,0	3,5	62,8
Bélgica	28	77	11	156	5,2	50,4	1,7	57,3
Belize	93	55	29	147	0,0	7,0	26,1	33,2
Benin	175	170	55	270	14,8	27,3	23,9	66,0
Bolívia	153	179	42	1080	0,0	15,5	64,6	80,0
Bósnia-Herzeg.	125	110	40	422	7,1	12,6	5,3	25,0
Botswana	54	22	19	152	15,9	0,0	3,6	19,4
Brasil	126	150	9	2600	22,4	40,9	3,8	67,1
Brunei	83	20	27	96	8,3	8,5	0,0	16,8
Bulgária	59	69	17	500	4,9	19,2	4,1	28,1
Burkina Faso	150	147	46	270	14,8	22,6	6,2	43,6
Burundi	169	125	24	274	37,4	7,8	1,0	46,2
Butão	142	67	6	274	36,3	0,0	4,4	40,8
Cabo Verde	119	104	41	186	18,6	18,5	0,7	37,8
Camarões	161	171	44	654	29,9	18,3	0,9	49,1
Camboja	138	54	39	173	18,9	0,1	3,5	22,5

Canadá	13	8	8	131	9,3	12,6	6,8	28,8
Catar	36	2	3	36	0,0	11,3	0,0	11,3
Cazaquistão	47	13	7	188	15,9	11,2	1,6	28,6
Chade	183	180	54	732	31,3	28,4	5,7	65,4
Chile	39	45	9	316	18,0	3,8	3,2	25,0
China	91	122	7	398	5,9	49,6	7,9	63,5
Chipre	40	37	27	149	9,1	11,8	2,2	23,1
Colômbia	42	95	9	193	18,9	28,8	27,1	74,8
Comoros	157	99	20	100	31,4	0,0	186,5	217,9
Coréia do Sul	8	38	12	225	15,1	13,0	1,5	29,7
Costa Marfim	167	159	62	270	8,8	20,1	15,4	44,3
Costa Rica	121	138	31	246	18,9	29,5	6,6	55,0
Croácia	80	32	17	196	11,5	19,4	1,5	32,3
Dinamarca	5	14	10	135	20,1	3,6	3,8	27,5
Djibouti	170	70	35	82	17,7	17,7	3,3	38,7
Dominica	65	73	37	120	25,9	7,9	3,7	37,5
Egito	110	145	29	433	13,0	27,1	3,6	43,6
El Salvador	112	146	53	320	16,5	17,2	1,3	35,0
Emir Árabes Unidos	33	7	14	12	0,0	14,1	0,0	14,1
Equador	130	88	8	654	18,4	14,2	2,7	35,3
Eritrea	180	121	18	216	8,8	0,0	75,8	84,5
Eslováquia	48	130	31	231	7,2	39,6	2,0	48,8
Eslovênia	37	87	22	260	14,1	18,2	2,4	34,7
Espanha	44	48	8	187	1,2	36,7	0,7	38,7
Estados Unidos	4	72	11	187	27,6	10,0	9,1	46,7
Estônia	24	51	8	85	8,0	39,4	11,2	58,6
Etiópia	111	40	19	198	26,8	0,0	4,3	31,1
Fiji	77	80	33	163	28,0	10,2	0,2	38,3
Filipinas	136	136	47	195	21,0	11,3	14,2	46,5
Finlândia	11	28	8	93	13,7	24,2	1,2	39,0
França	29	58	7	132	8,2	51,7	5,7	65,7
Gabão	156	141	26	488	18,4	22,7	2,3	43,5
Gâmbia	149	178	50	376	6,1	12,8	264,6	283,5
Gana	63	90	33	224	18,4	14,7	0,5	33,6
Geórgia	16	42	4	387	14,3	0,0	2,2	16,5
Granada	73	91	30	140	27,6	5,6	12,1	45,3
Grécia	100	83	10	224	13,4	31,7	1,4	46,4

Guatemala	97	124	24	344	25,9	14,3	0,7	40,9
Guiana	114	115	35	263	23,8	8,8	3,5	36,1
Guiné	179	176	56	416	20,9	22,8	10,6	54,3
Guiné Bissau	176	137	46	208	14,9	24,8	6,1	45,9
Guiné Equatorial	155	167	46	492	0,0	25,4	20,6	46,0
Haiti	174	118	46	184	24,1	12,4	4,3	40,8
Holanda	31	43	9	127	20,9	18,1	1,5	40,5
Honduras	128	140	47	224	24,7	10,7	8,6	44,0
Hong Kong	2	3	3	80	17,6	5,3	0,1	23,0
Hungria	51	117	13	277	14,8	34,1	3,5	52,4
Iêmen	99	116	44	248	20,0	11,3	1,5	32,9
Ilhas Marshall	106	96	21	128	0,0	11,8	53,0	64,9
Ilhas Maurício	23	11	7	161	11,6	6,1	7,3	25,0
Ilhas Salomão	74	25	33	80	14,6	8,5	3,1	26,2
Índia	132	147	33	254	24,7	18,2	19,0	61,8
Indonésia	129	131	51	266	23,7	10,6	0,1	34,5
Irã	144	126	20	344	17,8	25,9	0,4	44,1
Iraque	164	49	13	312	14,9	13,5	0,0	28,4
Irlanda	10	5	8	76	11,9	11,6	2,7	26,3
Islândia	9	35	29	140	9,4	18,8	3,6	31,8
Israel	34	59	33	235	22,8	5,3	3,1	31,2
Itália	87	134	15	285	22,8	43,4	2,2	68,5
Jamaica	88	172	72	414	25,6	13,0	7,0	45,6
Japão	20	120	14	330	27,0	16,5	5,7	49,1
Jordânia	96	21	25	116	13,0	12,4	2,3	27,7
Kiribati	115	6	7	120	23,4	8,5	0,0	31,8
Kosovo	117	46	33	164	9,1	5,6	0,6	15,4
Kuwait	67	15	15	118	4,7	10,7	0,0	15,5
Kyrgistão	70	162	52	210	6,2	19,5	43,4	69,0
Laos	165	123	34	362	24,8	5,6	2,9	33,3
Lesoto	143	61	21	324	13,1	0,0	3,0	16,0
Letônia	21	67	7	290	6,1	27,2	4,7	37,9
Líbano	104	30	19	180	6,1	24,1	0,0	30,2
Libéria	151	98	33	158	0,0	5,4	38,3	43,7
Lituânia	27	62	11	175	5,7	35,1	3,1	43,9
Luxemburgo	50	17	23	59	4,1	15,1	1,5	20,8
Macedônia	22	26	28	119	6,3	0,0	3,4	9,7
Madagascar	137	75	23	201	14,7	20,3	1,6	36,6

Malásia	18	41	13	133	17,0	15,6	1,4	34,0
Malawi	145	23	19	157	23,6	1,1	3,5	28,2
Maldivas	79	1	3	0	0,0	0,0	9,3	9,3
Mali	146	163	59	270	10,8	34,3	6,6	51,8
Marrocos	94	112	17	238	25,2	22,7	1,8	49,6
Mauritânia	159	175	37	696	0,0	17,6	50,7	68,3
México	53	109	6	347	24,5	26,8	1,4	52,7
Micronésia	140	92	21	128	0,0	6,8	52,0	58,7
Moçambique	139	107	37	230	27,7	4,5	2,1	34,3
Moldova	81	83	48	228	0,0	30,6	0,7	31,3
Mongólia	86	57	41	192	10,2	12,4	2,0	24,6
Montenegro	56	108	42	372	7,1	12,8	2,4	22,3
Namíbia	78	102	37	375	4,0	1,0	4,8	9,8
Nepal	107	86	34	326	17,2	11,3	3,0	31,5
Nicarágua	118	155	42	207	24,5	20,3	22,0	66,8
Níger	173	142	41	270	17,3	20,1	6,3	43,8
Nigéria	133	138	35	938	22,3	9,7	0,7	32,7
Noruega	6	27	4	87	24,4	15,9	1,3	41,6
Nova Zelândia	3	36	8	172	29,9	2,9	1,7	34,4
Omã	49	9	14	62	10,0	11,8	0,1	22,0
Palau	116	97	19	128	65,9	6,5	0,5	73,0
Palestina	131	39	27	154	16,2	0,0	0,6	16,8
Panamá	61	169	53	482	13,7	21,7	9,7	45,2
Papua N. Guiné	101	106	33	194	22,0	11,7	8,6	42,3
Paquistão	105	158	47	560	17,9	15,1	2,3	35,3
Paraguai	102	132	35	387	9,6	18,6	6,7	35,0
Peru	41	85	9	309	26,6	11,0	3,1	40,7
Polónia	62	128	29	296	17,4	23,6	2,6	43,6
Porto Rico EUA	43	113	16	218	28,3	14,4	20,5	63,1
Portugal	30	78	8	275	15,1	26,8	1,5	43,3
Quênia	109	166	41	393	33,1	6,8	9,7	49,6
Reino Unido	7	24	8	110	23,1	11,0	3,2	37,3
Rep.Dem.Congo	178	165	32	336	58,9	7,9	272,8	339,7
Rep. Centro Africana	182	177	54	504	0,0	19,8	34,8	54,6
Rep. Congo	181	182	61	606	18,1	32,5	15,4	65,9
Rep. Dominicana	108	94	9	324	21,3	18,6	1,8	41,7

Rep. Tcheca	64	119	8	557	7,5	38,4	3,2	49,1
Romênia	72	154	113	222	10,4	31,8	2,2	44,4
Ruanda	45	19	18	148	21,2	5,7	4,4	31,3
Rússia	120	105	9	290	8,9	32,1	5,8	46,9
Samoa	60	66	37	224	11,9	7,0	0,0	18,9
Santa Lúcia	52	52	32	92	25,9	5,6	2,9	34,4
S.Tomé Príncipe	163	113	42	424	22,1	6,8	3,6	32,5
S.Vicente Grenadines	75	73	36	111	30,2	5,1	3,4	38,7
Senegal	154	174	59	666	14,8	24,1	7,0	46,0
Serra Leoa	141	76	29	357	17,6	11,3	3,3	32,1
Sérvia	92	143	66	279	11,6	20,2	2,2	34,0
Seychelles	103	16	21	76	19,9	11,5	0,7	32,2
Singapura	1	4	5	84	6,5	15,9	4,7	27,1
Síria	134	111	19	336	20,0	19,3	0,5	39,7
Sri Lanka	89	173	71	256	26,7	16,9	61,6	105,2
St. Kitts e Nevis	95	133	36	203	32,7	11,3	8,8	52,7
Suazilândia	124	60	33	104	28,1	4,0	4,7	36,8
Sudão	135	103	42	180	13,8	19,2	3,1	36,1
Suécia	14	50	4	122	15,7	35,5	1,6	52,8
Suíça	26	12	19	63	8,9	17,5	3,6	30,1
Suriname	158	34	17	199	27,9	0,0	0,0	27,9
Tailândia	17	100	23	264	28,8	5,7	3,0	37,5
Taiwan, China	25	71	15	245	13,7	18,4	3,5	35,6
Tajiquistão	147	168	69	224	0,0	28,5	56,0	84,5
Tanzânia	127	129	48	172	20,1	18,0	7,3	45,5
Timor-Leste	168	31	6	276	0,0	0,0	0,2	0,2
Togo	162	161	53	270	9,3	26,5	13,7	49,5
Tonga	58	29	20	164	24,3	0,0	1,4	25,7
Trinidad e Tobago	68	65	39	210	21,6	5,8	1,8	29,1
Tunísia	46	64	8	144	15,2	25,2	22,5	62,9
Turquia	71	79	15	223	17,9	18,8	4,4	41,1
Ucrânia	152	181	135	657	12,2	43,3	1,6	57,1
Uganda	123	93	32	213	23,3	11,3	1,1	35,7
Uruguai	90	160	53	336	23,6	15,6	2,9	42,0
Uzbesquistão	166	157	41	205	1,1	28,2	68,1	97,5
Vanuatu	76	32	31	120	0,0	4,5	3,9	8,4

Venezuela	177	183	70	864	6,9	18,0	38,5	63,5
Vietnã	98	151	32	941	17,2	22,6	0,3	40,1
Zâmbia	84	47	37	132	1,5	10,4	2,5	14,5
Zimbabwe	171	127	49	242	20,3	5,1	10,1	35,6

Fonte: *Doing Business* (Banco Mundial)

TABELA 3
METODOLOGIA UTILIZADA PELO DOING BUSINESS
Item: "Pagamento de Impostos" (Paying Taxes)

São comparadas empresas de médio porte, do ramo industrial ou comercial, estabelecidas em cada um dos países pesquisados.

As principais características da empresa-padrão:

- está no seu 2º ano de funcionamento, tendo realizado prejuízo no ano anterior;
- opta por regime de apuração dos impostos mediante dedução dos custos e despesas (no Brasil, opção pelo Lucro Real);
- tem cinco sócios e 60 empregados;
- possui dois terrenos (um deles é vendido com lucro), um caminhão (utiliza outro caminhão mediante *leasing*), maquinário, computadores e equipamento de escritório;
- trabalha com margem bruta (antes dos impostos) = 20%;
- distribui 50% dos seus lucros;
- tem capital nacional = 102 vezes a renda média *per capita* do país = R\$ 2.167.704;
- auferre receita anual = 1.050 vezes a renda média *per capita* do país = R\$ 22.314.600;
- realiza lucro = 59,4 vezes a renda média *per capita* do país = R\$ 1.262.368;
- o peso dos impostos é calculado em relação ao lucro da empresa.

O item "Pagamento de Impostos" é obtido mediante a comparação de três indicadores com pesos iguais (1/3):

- número de horas gastos para preencher declarações e formulários;
- número de recolhimentos a serem realizados pela empresa;
- peso de todos os tributos sobre o lucro da empresa.

Obs.: Renda *per capita* no Brasil = R\$ 21.252.