

Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias

Éderson Garin Porto*

Resumo: O presente artigo aborda o tema das obrigações tributárias acessórias numa perspectiva comparatista com outros ordenamentos jurídicos, levando em consideração o custo necessário para atendê-las integralmente. A pesquisa aborda o custo de conformidade tributária, identificando o tamanho dos recursos alocados na atividade de dar cumprimento às obrigações tributárias acessórias. A investigação utiliza dados estatísticos para comparar o custo de conformidade do Brasil com outros países, visando demonstrar que é necessário realizar uma mudança profunda na exagerada lista de obrigações tributárias acessórias existentes.

Palavras-chave: Tributação. Obrigações acessórias. Custo de conformidade. Eficiência.

Introdução

A discussão sobre o sistema tributário brasileiro normalmente é direcionada para o peso da tributação. Toma-se a incidência dos tributos e coteja-se com o Produto Interno Bruto (PIB) para se chegar à conclusão que o país possui uma elevada carga tributária. Não obstante a importância do tema e a imperiosa necessidade de enfrentar a constante elevação da incidência dos tributos sobre a geração de riqueza no país, este artigo buscará abordar um tema pouco debatido e talvez pouco conhecido da população: o custo de estar em conformidade com o sistema tributário nacional, chamado pela doutrina estrangeira como *tax compliance cost*¹.

É possível dizer que se pode falar de três tipos de cargas decorrentes da tributação: (a) a carga tributária acima referida; (b) o custo de eficiência, que pode variar de acordo com o peso morto da tributação e o custo marginal, gerando distorções no mercado; e (c) os custos de operação do sistema tributário, que se subdividem em duas categorias: (c1) custo administrativo ou custo de arrecadação atribuído aos entes estatais encarregados de tributar e (c2) o custo despendido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias².

Os dois primeiros custos acima referidos possuem longo período de estudo e considerável bibliografia a respeito. Surpreendentemente, o terceiro custo tem despertado

* Visiting Scholar UC Berkeley School of Law. Doutor e Mestre pela UFRGS. Professor do Mestrado Profissional em Direito das Empresas e dos Negócios Unisinos. Advogado. edersongp@unisinos.br | Fone: + 51 51 30616152 | Celular: + 55 51 991126676

¹ LANG, Michael; OBERMAIR, Christine; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; WENINGER, Patrick. **Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community**. Boston: Wolters Kluwer, 2008. p. 449.

² Ibid., p. 449.

interesse dos pesquisadores e especialmente das autoridades apenas nos últimos anos. É, no mínimo, paradoxal que a curiosidade recentemente despertada já tenha sido tratada por Adam Smith em sua obra clássica *Wealth of Nations* (1776)³. Dizia Adam Smith que a conveniência da tributação constituía uma das suas quatro máximas e que o Estado deveria sempre pautar a tributação para uma incidência no tempo e no modo que fosse mais conveniente para o contribuinte.

A mundialmente conhecida empresa de auditoria *Price, Waterhouse and Coopers LLC* desenvolveu interessante relatório comparando o ambiente de negócios em mais de 190 países, aproveitando a sua expertise em assessorar empresas nessas nações. O relatório chamado *Paying Taxes* elenca diversos dados para comparar quais os países com melhores condições de negócios e quais os piores⁴. Dentre os dados analisados, é evidente que a tributação recebe um espaço importante.

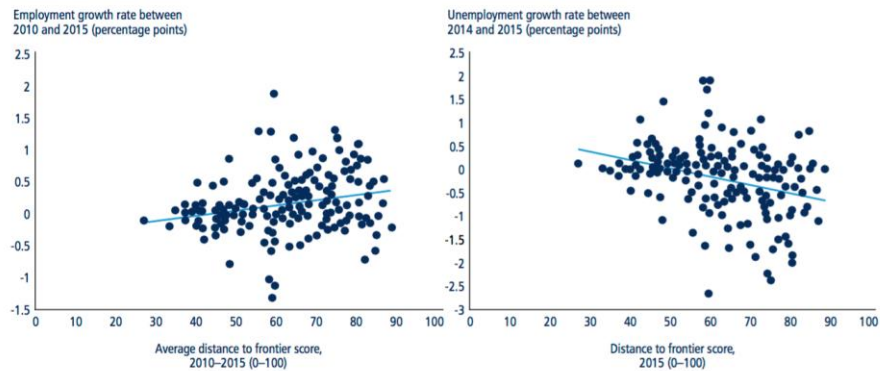
Como se poderá demonstrar a seguir, o tema encerra uma discussão essencial, pois está diretamente associada ao bom desenvolvimento econômico e prosperidade dos países. Num estudo comparativo importante, o Banco Mundial analisa as condições de realização de negócios e apresenta o relatório *Doing Business*. Nessa edição do relatório fica estampado com dados estatísticos que o melhor ambiente para a realização de negócios e constituição de empresas estão associados com a melhora na oportunidade de trabalho⁵:

³ Naquela obra clássica, Adam Smith identificava que a tributação deveria se orientar por quatro máximas: (i) os sujeitos devem contribuir com o Estado na proporção de sua capacidade, primando pela equidade da tributação; (ii) os tributos a serem exigidos dos contribuintes devem ser certos e não arbitrários; (iii) os tributos devem ser exigidos no tempo ou na forma que seja mais conveniente para o contribuinte; e (iv) a tributação deve retirar da sociedade o mínimo possível, exigindo somente aquilo que for necessário para a manutenção da estrutura estatal. SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Oxford: Clarendon Press, 1976. v. II. p. 825-826.

⁴ WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button. Acesso em: 10/01/2018

⁵ Id. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: http://www.doingbusiness.org/~/_/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf. Acesso em: 10/01/2018

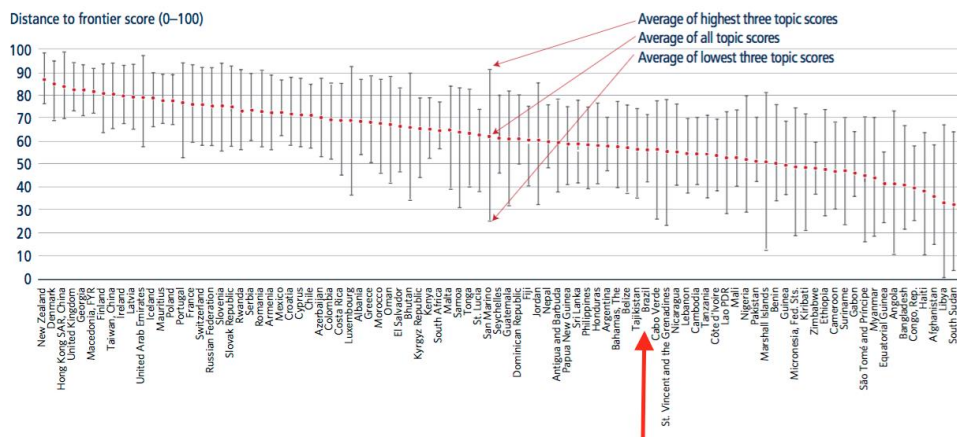
FIGURE 1.5 Better business regulation is associated with employment growth and poorer regulation with higher unemployment



Sources: *Doing Business* database; International Labor Organization data (<http://www.ilo.org/flostat>).
 Note: The relationships are significant at the 1% level after controlling for income per capita. The left-hand side relationship also holds when using employment growth rate and distance to frontier average score between 2010 and 2015.

Na comparação do Brasil com a amostra geral, o país ocupa a vexatória 125ª posição. No quadro abaixo fica demonstrada a distância do Brasil em termos comparativos com países com melhor regulação:

FIGURE 2.1 An economy's regulatory environment may be more business-friendly in some areas than in others



O gráfico acima reproduzido demonstra, em termos comparativos, os melhores ambientes de negócios (países próximos do índice 100) e os países com as piores estruturas regulatórias (países próximos do índice 0). O Brasil ocupa posição vergonhosa, em grande medida justificada pelo péssimo sistema tributário, sobretudo no que diz respeito ao custo de conformidade.

No sentido de enfrentar o tema e demonstrar os problemas do sistema tributário brasileiro, a investigação será dividida em duas partes. A primeira parte será dedicada a explicar a origem do custo de conformidade e algumas explicações sobre as complexidades criadas. Na segunda parte, o texto adotará uma abordagem propositiva, na linha editorial proposta pela elogiável equipe organizadora deste trabalho.

1 Explicações sobre o elevado custo de conformidade tributária no Brasil

1.1 Definição das chamadas obrigações tributárias acessórias e o fenômeno da privatização da gestão tributária

O sistema tributário nacional incorporou categorias e institutos do Direito Civil para conformar seus próprios institutos. No que respeita ao presente estudo, o Código Tributário Nacional hauriu do Direito Civil o instituto das obrigações, disciplinando a sua própria forma os contornos na seara tributária.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional prevê a existência de duas categorias de obrigação: a principal e a acessória. No parágrafo segundo do mesmo artigo, a definição de obrigação acessória fica estampado do seguinte modo: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Na visão de Luciano Amaro⁶, por exemplo, a obrigação acessória referida pelo Código Tributário Nacional possui caráter formal ou instrumental, pois se constitui na forma ou instrumento para a verificação da obrigação principal. Logo, a expressão acessória pode gerar o equívoco de, em equiparando-a com o Direito Privado, considerá-la dependente da obrigação principal.

Em verdade, há sim relação de dependência entre a obrigação principal e a obrigação acessória, de modo que não se pode conceber uma obrigação tributária acessória totalmente desvinculada de qualquer tributo⁷. Ocorre que, por vezes, é possível identificar situações em que o contribuinte está dispensado do pagamento do tributo (imunidade, isenção, não incidência, alíquota zero, moratória etc.) e ainda assim esteja obrigado ao adimplemento de certas obrigações acessórias. No entanto, não significa dizer que a obrigação acessória que remanesce esteja absolutamente desvinculada do tributo que visa instrumentalizar.

A doutrina pátria vem adotando a expressão “deveres instrumentais” para se referir às exigências que são impostas ao contribuinte para possibilitar e assegurar o cumprimento da obrigação principal⁸. Nessa linha, a expressão “deveres instrumentais” vem se consolidando em sede doutrinária, na medida em que se alinha com a expressão utilizada pelo Código

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 250.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**. Exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 206.

⁸ Como referido, Alberto Xavier já identifica a distinção em suas obras da década de 70. XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do acto tributário**. Coimbra: Almedina, 1972. p. 83; Id. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1974. p. 103.

Tributário alemão de 1977 chamada de “relação de dever fiscal” (*Steuerpflichtverhältnis*)⁹. Não são poucos os autores que criticam a nomenclatura utilizada pelo Código Tributário Nacional. Paulo de Barros Carvalho¹⁰, por exemplo, critica duramente a utilização da expressão “obrigação acessória”, propugnando a sua abolição e, por consequência, adoção da expressão deveres instrumentais ou formais. Na mesma trilha, Luís Eduardo Schoueri¹¹ refuta os termos “obrigação” e “acessória” pelos mesmos motivos de Paulo de Barros Carvalho, agregando ainda a observação de que as obrigações, em geral, tendem a atingir uma finalidade que uma vez alcançada imporá o fim da obrigação. No entanto, segundo o autor, esse fim não se observa nas obrigações acessórias, pois o contribuinte permanecerá vinculado ao Estado mesmo que tenha cumprido sua obrigação.

Em tentativa conciliadora, Regina Helena Costa¹² segue orientação de José Souto Maior Borges e admite a existência de obrigação ainda que não exista o traço da patrimonialidade. Segundo os autores, a “obrigação” não é uma categoria lógico-jurídica, mas um instituto jurídico-positivo, incumbindo, portanto, ao direito positivo delinear os contornos do indigitado instituto¹³.

Esse tema já foi amplamente debatido em tese de doutoramento, onde se teve a oportunidade de justificar que a classificação merece revisão, devendo ser agregada uma terceira categoria às obrigações tributárias, denominada de deveres anexos¹⁴. Traçando-se um paralelo com as relações de consumo, parece óbvio que, nos contratos de adesão, o aderente é a parte hipossuficiente, de modo que aquele que formulou o contrato tem a obrigação de assessorar e colaborar com o aderente na compreensão do pacto¹⁵. *Mutatis mutandi*, a relação jurídica tributária é, via de regra, formatada pela Administração Pública. Ninguém conhece melhor os detalhes da tributação, assim como as obrigações acessórias, que a própria Administração Pública. Não raras vezes, o contribuinte se vê desorientado, desamparado. São tantas obrigações acessórias a serem cumpridas, cada qual de forma distinta e com

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 240.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 322-323; VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I. p. 106; COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 84.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 418.

¹² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 173.

¹³ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 44-45. No mesmo sentido é a lição de Mizabel Derzi em suas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 698-699.

¹⁴ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

¹⁵ BENJAMIN, Antonio Hermann V.; MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 72-73.

peculiaridades próprias que ao cidadão comum se afigura impossível entendê-las, quanto mais cumpri-las. Daí se sustentar que assim como o contribuinte possui o dever de colaborar com o Fisco, esse tem o dever de colaborar com o cidadão. São deveres anexos ou paralelos aos deveres principais e acessórios.

Em trabalho original, Leandro Paulsen¹⁶ identifica no princípio da capacidade colaborativa o “suporte, justificativa e medida” para a instituição de obrigações acessórias. Defende Leandro Paulsen que a capacidade colaborativa é critério de validade constitucional das obrigações acessórias, servindo de instrumento para o seu controle. Revela-se correto o raciocínio que defende a existência do dever de colaboração, mas, simultaneamente, propõe limites para a sua exigência. Nada mais adequado em tempos que as obrigações tributárias se proliferam sem qualquer medida.

De efeito, tem-se acompanhado um deslocamento das responsabilidades que historicamente eram do Fisco (instituir tributo, arrecadar, fiscalizar, realizar lançamento, cobrar) para, aos poucos, atribuí-las ao cidadão. Passou-se de um período em que a arrecadação era exclusivamente realizada pelo Estado, para uma fase em que as atividades de apuração dos tributos foram sendo transferidas para o contribuinte¹⁷. Resulta que, na prática fiscal hodierna, o contribuinte possui um número infindável de obrigações tributárias acessórias que pouco a pouco o Estado foi impondo.

A grande questão reside em saber se há algum limite para a criação e imposição dessas obrigações. Para Fabio Goldschmidt¹⁸, as obrigações acessórias representam evidentemente um custo, em que pese não detenham o atributo da patrimonialidade, de modo que esse custo não pode representar um sacrifício para o contribuinte, pois nesse caso configuraria excesso vedado pela Constituição. De forma diversa, acredita-se que o custo de conformidade pode ser sim mensurado e identificado, como se pretende adiante demonstrar.

De todo modo, parece evidente que o ordenamento jurídico deve apresentar algum critério de medida. Com efeito, o excesso na imposição de obrigações acessórias, ou até mesmo o exagero na cumulação de diversas obrigações distintas, deve e pode ser repelida. Se,

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 94.

¹⁷ Esse termo foi cunhado por Jose Ferrero Lapatza. LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Civitas**, Revista española de derecho financiero, n. 37, p. 81-94, 1983. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011. p. 355-357.

¹⁸ O autor defende que: “[...] a instituição de obrigações que, de tão difíceis ou caras de se cumprir, desestimulem ou causem entraves ao bom andamento da atividade produtiva (agredindo, via de consequência, às próprias máximas de Adam Smith de economicidade e conveniência na tributação)”. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 149.

de um lado, as obrigações acessórias podem ser instituídas e possuem como fundamento a lei que as institui, por outro não se pode admitir que a Administração tenha amplos poderes discricionários para a sua configuração. Nesse aspecto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que “[...] sanções não impostas por lei configuram violação ao texto da Constituição”¹⁹.

A instituição de obrigações acessórias nas mais variadas formas é, por vezes, justificada com fundamento no princípio da praticabilidade²⁰. Significa dizer que, em nome de tornar a aplicação da lei mais simples, eficiente e econômica, admite-se a imposição de certas obrigações acessórias aos contribuintes²¹. No intuito de promover a chamada praticabilidade, impõe-se a emissão de declaração de venda de imóveis ou a prestação de movimentação de uso do cartão de crédito. Porém, não se pode tolerar a imposição desmesurada de obrigações acessórias apenas com fundamento na chamada praticabilidade. Como refere Roque Carrazza, “[...] em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos do contribuinte”²². Efetivamente, a imposição de certos deveres aos contribuintes em nome de tornar mais prática a tributação encontra limites nos seguintes preceitos elencados por Regina Helena Costa²³: (a) os instrumentos de praticabilidade devem ser veiculados por lei; (b) observância do princípio da capacidade contributiva e da subsidiariedade; (c) transparência na adoção de técnicas presuntivas; (d) observância do princípio da razoabilidade; (e) justificção das normas de simplificação; (f) caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização; (g) limitação do recurso às cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados; (h) equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária.

¹⁹ “ICM - Regime especial. Sanções não impostas por lei e entregues ao exclusivo arbítrio da autoridade fiscal. Inaceitabilidade - Precedentes da Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 106759 SP**, Relator: Min. OSCAR CORRÊA, Data de Julgamento: 24/09/1985, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 18-10-1985 PP-18464 EMENT VOL-01396-05 PP-01024 RTJ VOL-00115-03 PP-01439. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14681377/recurso-extraordinario-re-106759-sp>. Acesso em: 10 jan. 2018.

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007; DERZI, Misabel. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, 2002, n. 83, p. 67; Id. Princípio da praticabilidade no Direito Tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989; ZANELLATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as presunções no direito tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 451-478.

²¹ COSTA, op. cit., p. 90.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 422.

²³ COSTA, op. cit., p. 219.

Sobre esse último requisito, de especial interesse ao presente estudo, a autora destaca que a delegação aos particulares de atos que, em princípio, competiriam à Administração Tributária, deve ser efetuada com cautela e parcimônia, de modo a não caracterizar exigência demasiada que pudesse gerar complexidade excessiva, acarretando a “impraticabilidade”²⁴. A transferência de tarefas com elevado grau de complexidade e que exigem *expertise* em matéria contábil e fiscal ao cidadão deve ser feita com moderação e, sobretudo, acompanhada da devida orientação e assistência.

Descurando da lição centenária de Adam Smith, a Administração Tributária brasileira elabora regras complexas, sistemas de declaração de tributos difíceis de se compreender e deixa o contribuinte jogado a sua própria sorte para que descubra a forma correta de apurar os seus tributos. Com alertado no início do texto, não se está discutindo o valor do tributo a ser pago e sim como chegar ao montante correto. Algumas dificuldades enfrentadas pelos contribuintes podem ser explicadas. A repartição das competências tributárias traz consigo a multiplicidade de órgãos de fiscalização e, como consequência, um número exagerado de obrigações acessórias criadas por cada ente da federação. Em poucas palavras, pode-se dizer que a Administração Tributária, quando elabora a plêiade de obrigações acessórias, leva em consideração apenas um fator: como ficará mais fácil o trabalho de fiscalizar, descuidando que o destinatário da norma, por regra, tem pouca ou nenhuma familiaridade com a matéria fiscal.

Reside nesse ponto a grande questão suscitada neste trabalho: a privatização da gestão tributária não está representando um ônus excessivo para a sociedade brasileira? Afinal, qual o verdadeiro custo de conformidade às normas tributárias que determinam inúmeras obrigações acessórias? Esse é o desafio a ser enfrentado.

1.2 Identificação do chamado custo de conformidade

Como já sinalado, a carga tributária brasileira é sempre o primeiro alvo de críticas que são atribuídas ao sistema tributário brasileiro. No entanto, há um custo pesado e quase

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 220. O estudo elaborado pela *Cour des Comptes* francesa sustenta também a limitação da carga material das obrigações tributárias. FRANCE. Cour des comptes. **Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises**. Rapport public thématique. Cour des comptes. Paris, 2012. p. 31. Disponível em <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/124000097/0000.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

silencioso correspondente aos gastos necessários para que os contribuintes atendam às exigências legais e notadamente cumpram com as obrigações acessórias²⁵.

Esses custos correspondentes ao cumprimento da legislação tributária são chamados de custos de conformidade²⁶. Envolvem os custos do trabalho ou tempo despendido no cumprimento das obrigações tributárias, tais como o preenchimento de declarações, elaboração de planilhas e abastecimento de banco de dados, checagem e conferência de estoques, contagem de entradas e saída, registros contábeis, preenchimento de documentos, atendimento da fiscalização e dos *stakeholders*, contratação de assessoria, empresas de auditoria externa, remuneração de profissionais especializados dentro e fora da sociedade, além de treinamentos e cursos para buscar a atualização que é constante²⁷.

A pesquisa sobre o tema não é recente, podendo-se encontrar artigos científicos que já se debruçavam sobre o problema desde a início do século passado. Segundo Cedric Sandford, Michael Godwin e Peter Hardwick, pode-se identificar três fases de evolução do estudo dos custos de conformidade. A primeira fase tem início com uma pesquisa empírica desenvolvida em 1935 por Haig, que enviou formulário a 1.500 grandes empresas nos Estados Unidos, buscando identificar os custos de conformidade. A segunda fase, denominada de europeia, tem como pesquisadores representativos os próprios Sandford, Godwin e Hardwick, em 1973, que realizou questionário por telefone, via postal, estudo de casos e documentos. A terceira fase ocorre na década de 1980, quando se intensificam os estudos e aumenta-se o rigorismo científico na apuração dos dados.

Nesse período surgiram os primeiros dados que comparavam o custo de conformidade com a receita das empresas e/ou cotejavam o custo com o produto interno bruto do país.

²⁵ BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil**: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 14. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/pt-br.php>. Acesso em: 10 jan. 2018.

²⁶ SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and compliance costs of taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989. *Passim*.

²⁷ MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação**: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado – FEAACS, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. p. 39. Disponível em: http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/glavany_lima_maia_2007.pdf. Acesso em: 10 jan. 2018.

INCIDÊNCIA DE CUSTOS DE TRIBUTOS						
PAÍS	CUSTOS ADMINISTRATIVOS		CUSTOS DE CONFORMIDADE		CUSTOS DE TRIBUTOS	
	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB
Reino Unido	1,2	0,5	2,5	1,0	3,7	1,5
Austrália	1,1	0,2	12,1	2,1	13,2	2,3
Nova Zelândia	ND	0,5	ND	2,5	ND	3,0
Holanda	ND	ND	4,0	1,5	ND	ND
Suécia	0,7	0,3	1,3	0,7	2,0	1,0
Estados Unidos (1)	ND	ND	3,2	ND	ND	ND
Espanha (2)	ND	ND	3,3	ND	ND	ND
Canadá (2)	1,3	ND	0,7	ND	2,0	ND
Alemanha	ND	0,6	ND	2,7	ND	3,3
Argentina	ND	ND	ND	1,3	ND	ND
França	ND	1,5	ND	ND	ND	ND
Israel	ND	0,5	ND	1,1	ND	1,6
Suíça	ND	0,7	ND	ND	ND	ND

(1) Só imposto de renda federal e estadual de pessoas jurídicas
(2) Só imposto de renda pessoas físicas

Fonte: Bertolucci e Nascimento, 2002²⁸

Num dos poucos estudos desenvolvidos no Brasil sobre o tema, foi possível apresentar os primeiros números sobre o custo de conformidade brasileiro:

CUSTOS DE CONFORMIDADE DAS COMPANHIAS ABERTAS					
Incidência sobre o PIB					
Descrição	Categorias de receita bruta (Milhões de reais)				
	Até 100	De 100 a 1.000	De 1.000 a 5.000	De 5.000 a 15.000	Todas as empresas
Receita Bruta total da categoria	154	3.736	19.631	24.610	48.131
Custos internos de conformidade	2,0	19,6	76,5	25,3	123,5
Custos externos de conformidade	0,5	5,7	18,3	8,3	32,9
Custos totais de conformidade	2,5	25,3	94,8	33,6	156,4
Economia prevista em caso de estabilidade de normas (%)	2,74%	9,27%	14,72%	27,28%	16,35%
Valor adicionado FIBGE	14.240	54.215	70.918	80.764	147.362
Valor da produção FIBGE	49.964	150.951	183.381	141.571	341.787
Relação valor da produção – Valor adicionado	3,51	2,78	2,59	1,75	2,32
Custos de Conformidade sobre receita bruta (%)	1,66%	0,68%	0,48%	0,14%	0,32%
Custos de Conformidade sobre o valor adicionado (PIB) (%)	5,82%	1,88%	1,25%	0,24%	0,75%
Parcela do PIB correspondente aos Custos de Conformidade	55.928.982	18.098.247	12.006.167	2.303.771	7.239.637

Fonte: Bertolucci e Nascimento, 2002²⁹

Os dados apresentados remontam ao ano de 2001 e indicam que, em média, o custo de conformidade do Brasil pairava em torno de 0,75%. Naquela data, quando foram utilizados os dados de 1999, chegou-se ao valor de R\$ 7,2 bilhões gastos em conformidade.

É certo que esse custo aumentou significativamente nos últimos anos, especialmente com a criação de novos regimes de tributação e novas obrigações acessórias. De qualquer modo, admitindo o percentual apresentado em 2001 e aplicando sobre o produto interno bruto apurado em 2017 (correspondente a R\$ 1,595 trilhão), chega-se à espantosa cifra de

²⁸ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo e NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002. p. 58.

²⁹ Ibid., p. 63.

R\$ 11.962.500.000,00. São R\$ 11,9 bilhões jogados no ralo, pois não servem para produzir absolutamente nada. É inconcebível que um país que almeje se tornar desenvolvido e pretenda oferecer melhores condições aos empreendedores e mais oportunidades de trabalho dê-se ao luxo de desperdiçar R\$ 11,9 bilhões em tarefas inúteis.

A crescente complexidade para se conformar à legislação tributária passou a ser estudada e mensurada pelos países desenvolvidos, de modo que as Administrações Tributárias ciosas de suas responsabilidades passaram a adotar medidas para simplificar o cumprimento das obrigações ou oferecer condições para que os contribuintes pudessem cumpri-las. Resulta desse contexto inadiável identificar o que os países desenvolvidos, e sobretudo aqueles que possuem um custo de conformidade mais baixo, têm feito para que o modelo possa ser estudado e aproveitado, guardadas as devidas adaptações ao sistema tributário pátrio.

1.3 Um estudo comparado do custo de conformidade tributária

Como forma de proceder ao estudo comparado, é necessário utilizar dados de referência para comparar sistemas tributários distintos, economias e culturas diferentes, sob pena de se fazer comparações inadequadas. Por esse motivo, adota-se para efeito de comparação dois estudos desenvolvidos por entidades respeitadas e que comungaram esforços para a elaboração de seus dados. São o relatório do Banco Mundial chamado *Doing Business* e o relatório da firma de auditoria *Pricewaterhousecoopers LLC (PWC)* denominado *Paying Taxes 2018*. Em ambos os estudos, são cotejados mais de 190 países e comparados a partir das mesmas premissas para que as amostras possam ser equiparadas.

No caso do Banco Mundial, o relatório *Doing Business*³⁰ teve início em 2002 e vem sendo reeditado ano após ano. O trabalho captura inúmeras importantes dimensões do ambiente regulatório que envolvem o custo de abertura de um negócio, habilitação para construir, obtenção de eletricidade, registro de propriedade, obtenção de crédito, proteção dos investidores minoritários, negociação além das fronteiras, garantia aos contratos, resolução de insolvência e, principalmente, o pagamento de tributos.

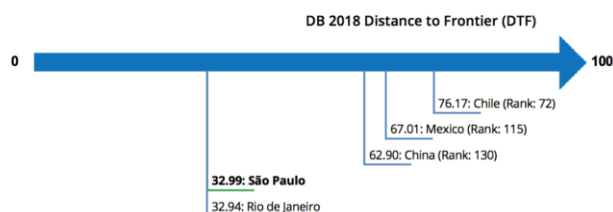
Nesse quesito, o relatório do Banco Mundial mede quanto em tributos uma empresa média deveria pagar ou reter em um determinado ano, assim como medir os custos administrativos para o pagamento dos tributos.

³⁰ WORLD BANK GROUP. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~//media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

A comparação do custo de conformidade tributária no Brasil é ilustrada pelo Relatório da seguinte forma:

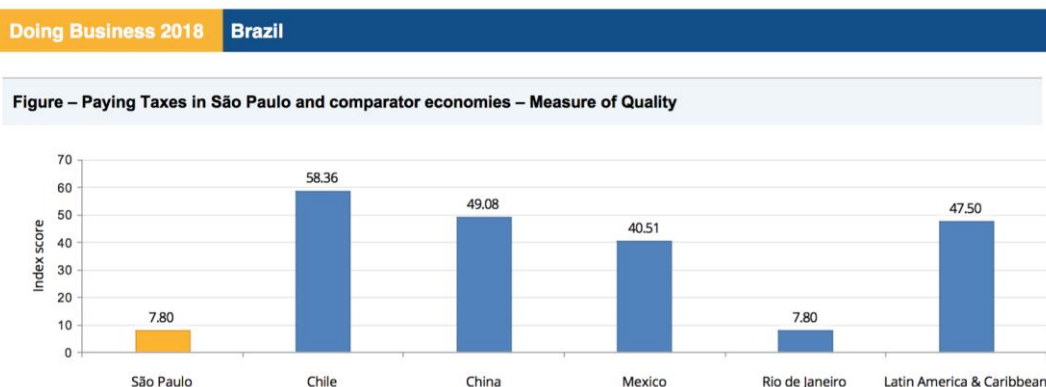
Doing Business 2018		Brazil			
Paying Taxes - São Paulo					
Indicator	São Paulo	Latin America & Caribbean	OECD high income	Overall Best Performer	
Payments (number per year)	10	28.0	10.9	3 (Hong Kong SAR, China)	
Time (hours per year)	1958	332.1	160.7	55 (Luxembourg)	
Total tax and contribution rate (% of profit)	68.0	46.6	40.1	18.47 (32 Economies)	
Postfiling index (0-100)	7.80	47.50	83.45	99.38 (Estonia)	

Figure – Paying Taxes in Brazil and comparator economies – Ranking and DTF



A figura mostra o número de pagamentos por ano, tempo despendido, percentual total de tributos recolhidos e a posição do país no quesito de preenchimento e envio de declaração. Em todos os quesitos o Brasil ocupa posição muito inferior a todos os países desenvolvidos.

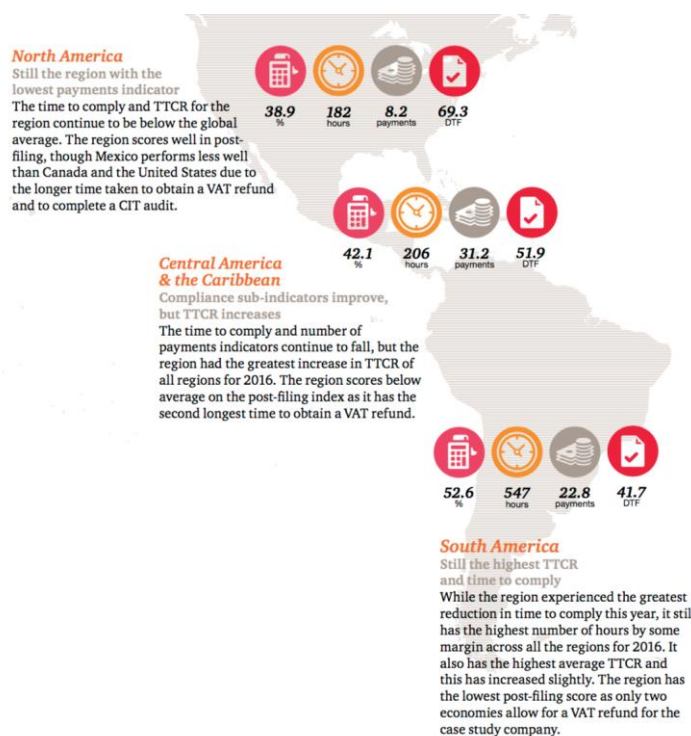
Quando se mede a qualidade do pagamento dos tributos no Brasil, em comparação com outros países do mundo, o Brasil ocupa uma posição vexatória, inclusive em comparação com economias em desenvolvimento:



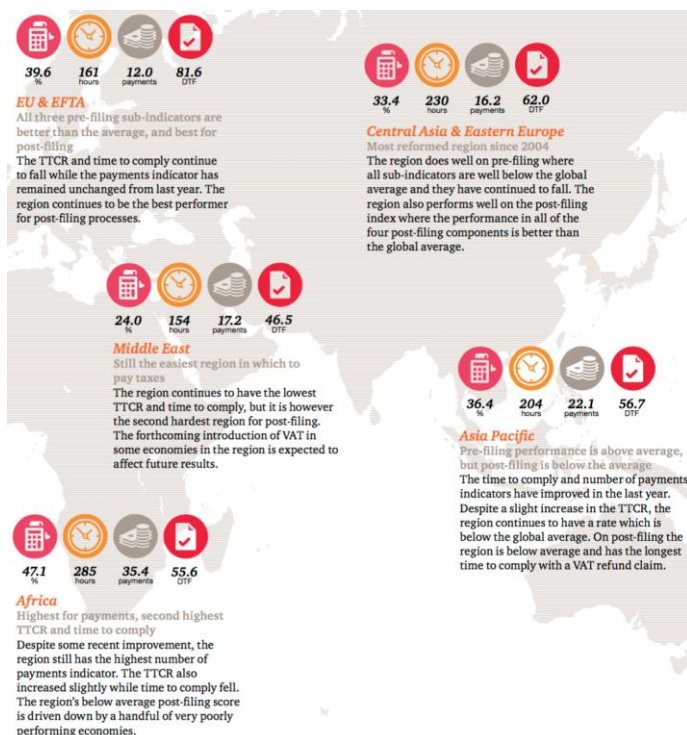
O Relatório destaca ainda o que os países que evoluíram nas estatísticas fizeram nos últimos anos para que fosse possível identificar medidas positivas a serem replicadas por outras nações.

Making it easier to pay taxes		
Introduced or enhanced electronic systems	Botswana; Brunei Darussalam; El Salvador; India; Indonesia; Kenya; Lithuania; Maldives; Morocco; New Zealand; Philippines; Rwanda; Saudi Arabia; Uruguay; Uzbekistan; Vietnam; Zambia	El Salvador mandated all business taxpayers to file their annual income tax return through one of the available electronic methods (DET software or online processing). The general online tax processing and payment system was also consolidated.
Reduced profit tax rate	Japan; Norway	Japan adopted the 2016 Tax Reform Bill on February 5, 2016, which reduced the corporate income tax rate at the national level from 25.5% to 23.9% for tax years beginning on or after April 1, 2015.
Reduced labor taxes and mandatory contributions	Belgium; France; Italy; Japan; Ukraine	Ukraine introduced in 2016 a flat rate of 22% for the Unified Social Contribution tax paid by employers, which replaced the previous differentiated rates ranging from 36.76% to 49.7%.
Reduce taxes other than profit and labor	The Bahamas; Indonesia; Thailand; Zambia	Indonesia reduced the statutory rate for capital gains tax from 5% to 2.5% in 2016.
Simplified tax compliance processes or decreased number of tax filings or payments	China; India; Italy; Nigeria; Mauritania; Palau; Ukraine	India introduced the Income Computation and Disclosure Standards (ICDS) in 2016 to standardize the methods of computing taxable income and other tax accounting standards. Data gathering became more automated in India due to the use of modern enterprise resource planning (ERP) software.
Introduced a risk-based tax audit selection system	El Salvador; Thailand	Thailand implemented a new automatic risk-based system for selecting companies for a tax audit in 2016. The system does not flag for a tax audit in cases of self-reporting an error or an underpayment of tax liability due.
Introduced time limits for processing VAT cash refunds	Senegal	Senegal mandated by law that value added tax refunds be paid within 90 days from the moment the tax authority receives the documents from the taxpayer and the request for value added tax credit refund must be taken into account by the administration within 30 days from the time the request has been submitted. These changes were applied in practice.

No relatório da PWC chamado *Paying Taxes*, o estudo apresentado pela renomada auditoria identifica o custo de conformidade por regiões do mundo:



Na comparação do continente americano, fica estampada a diferença dos dados obtidos na América do Norte em relação à América Central e do Sul. Na comparação com os demais continentes, é possível perceber que as médias encontradas são bem inferiores aos dados apurados no Brasil.



No relatório da PWC, é dado destaque para as iniciativas que fizeram a diferença no período examinado. Chama a atenção o caso de El Salvador, que passou a exigir de todas as empresas que submetessem seus pedidos de restituição de forma eletrônica e os pagamentos por meio eletrônico correspondem à maioria dos casos³¹.

Para se citar o impacto do uso da tecnologia, a Agência Tributária sueca divulgou o resultado da implantação da nota fiscal eletrônica em 2013, que resultou num incremento na arrecadação do IVA no patamar de EUR 300 milhões por ano³².

A *Her Majesty Revenue and Customs* (HMRC), administração tributária do Reino Unido, investiu o equivalente a £ 718 milhões em Tecnologia da Informação³³. Uma das medidas destacáveis é o desenvolvimento de um programa para tornar as obrigações tributárias mais fáceis, rápidas e simples. Esse programa está ainda em desenvolvimento e a implantação completa está prevista para 2020; porém, transformar a HMRC numa administração tributária digital já está ajudando a reduzir o custo de conformidade para os

³¹ WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button. Acesso em: 10 jan. 2018.

³² OCDE. **Tax Administration 2017**: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies. Paris: OCDE Publishing. p. 61. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 jan. 2018.

³³ GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

contribuintes³⁴. Um aspecto importante a ser destacado é a disponibilização pública do API, de modo a possibilitar que contribuinte e terceiros possam desenvolver produtos integrados com o novo aplicativo da administração britânica³⁵.

Num projeto piloto desenvolvido pela Nova Zelândia, em 2015, a *New Zealand Inland Revenue* experimentou integrar o sistema da administração com o de contabilidade de dois desenvolvedores que representavam 75% do mercado de *softwares*. A integração permitiu que diretamente do sistema de contabilidade fosse possível encaminhar as transmissões de declarações do imposto sobre bens e serviços (*Goods and Service Tax – GST*). Numa pesquisa entre os contribuintes que aderiram ao projeto, 64% dos participantes declararam que a integração promoveu uma redução de seus custos e 76% concordaram que o projeto tornou mais fácil e seguro o cumprimento das obrigações acessórias³⁶.

Em 2016, a Suécia desenvolveu recursos para prevenir fraudes relacionadas com o pagamento de tributos. A ação foi desenvolvida para mapear, prevenir e suspender utilização indevida de pedidos de restituição e/ou compensação de tributos, integrando outras agências suecas além da *Swedish Tax Agency*³⁷. A Austrália, de seu turno, desenvolveu um modelo analítico de avaliação dos riscos de conformidade dos contribuintes. Segundo a *Australian Tax Office* (ATO), o modelo *Nearest Neighbour* possibilitou à ATO comparar pedidos de deduções dos contribuintes com aqueles em condições similares e envolvendo valores semelhantes. Em essência, esse trabalho propiciou informações com o perfil de risco que autoriza a ATO a identificar os pedidos mais recorrentes e demandados, facilitando o trabalho da Administração Tributária australiana na atividade de esclarecimento e atendimento do contribuinte³⁸.

Outro país referência no *ranking* elaborado pelo Banco Mundial é a Dinamarca. A Administração Tributária dinamarquesa (SKAT) possui um atendimento ao cidadão, às empresas e aos imigrantes muito amigável e de fácil compreensão³⁹. A agência dinamarquesa

³⁴ GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

³⁵ OCDE. **Tax Administration 2017: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies**. Paris: OCDE Publishing. p. 73. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 jan. 2018.

³⁶ INLAND REVENUE. **Our corporate strategy – external collaboration**. Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/resources/d/a/da83293b-e67e-404d-b7b8-d02f6776edf2/corp-strategy-external-collab.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

³⁷ OCDE, op. cit., p. 57.

³⁸ Ibid., p. 57.

³⁹ SKAT.DK. **Seus assuntos fiscais dinamarqueses**. Disponível em: http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik_navn=footer_da. Acesso em: 10 jan. 2018.

possui um sistema chamado e-TAX (*SKAT self-service facility – TastSelv*). Trata-se de um sistema *on-line*, com o qual o próprio contribuinte pode contar para apurar o imposto a pagar. A característica fundamental é que a maior parte das informações são transmitidas automaticamente para a SKAT, de modo que, ao realizar o cadastro e obter o nome do usuário e senha, o contribuinte já sabe através do sistema qual o imposto que será pago⁴⁰. Esse modelo de declaração está sendo, de certa forma, implantado pela Receita Federal do Brasil, quando oferece a chamada declaração pré-preenchida, também chamada de rascunho. No entanto, as informações oferecidas não são precisas, nem confiáveis. O contribuinte deve manter todos os seus documentos do ano-base, sob pena de ser autuado ainda que tenha se valido da declaração pré-preenchida, segundo informa a própria Receita Federal⁴¹.

Enquanto os países referidos oferecem estruturas aparelhadas e serviços confiáveis aos seus cidadãos, no Brasil o contribuinte é lançado a sua própria sorte e, caso não tenha realizado todas as obrigações acessórias corretamente, será severamente penalizado com a cominação de multa.

Para ilustrar a diferença da implantação da tecnologia da informação no Brasil é emblemático examinar o caso do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Instituído pelo Decreto nº 6.022, em 2007, o sistema foi concebido como um avanço tecnológico e um passo importante para a simplificação das obrigações tributárias acessórias. No entanto, a prática demonstra que a promessa não foi cumprida. Ao invés de unificar obrigações e declarações, a transição para a escrituração trouxe novas obrigações mais complexas e com o complicador da incomunicabilidade das tecnologias. Para ilustrar a complexidade, repare o rol de obrigações acessórias paralelas à escrituração digital e os módulos que precisam ser conciliados por um profissional experiente da área de informática:

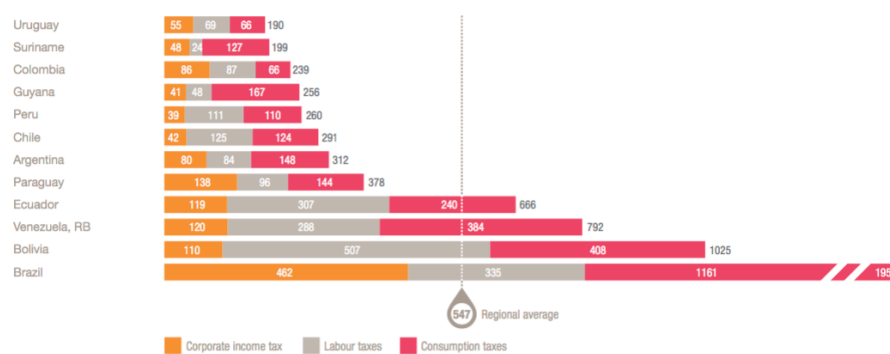
⁴⁰ SKAT.DK. **Tax information pay**. Disponível em: <http://skat.dk/getfile.aspx?id=130346>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴¹ Segundo declaração constante no site da Receita Federal: “É de inteira responsabilidade do contribuinte a verificação da correção de todos os dados pré-preenchidos na declaração, devendo realizar as alterações, inclusões e exclusões das informações necessárias, se for o caso”. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física**. Publicado em 22/05/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirpf/declaracao-pre-preenchida>. Acesso em: 10 jan. 2018.



O manual oferecido pela Receita Federal para a realização da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), editado através do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 84/2017, tem 575 páginas⁴². O manual da Escrituração Contábil Digital (ECD), divulgado por meio do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 34/2016, tem 446 páginas⁴³. O resultado não poderia ser diferente. O tempo gasto com o cumprimento das obrigações tributárias na América do Sul tem o Brasil como o mais mal colocado entre todos os sul-americanos, alcançando a expressiva soma de 1.958 horas para atendimento de todas as obrigações acessórias:

Figure 59: Time to comply (hours) in South America



Source: Paying Taxes 2018 data

⁴² BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute 4 da escrituração contábil fiscal (ECF)**. Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017\(\).pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017().pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴³ Id. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD)**. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf. Acesso em: 10 jan. 2018.

Esses dados demonstram a deterioração do sistema tributário brasileiro, que, além de regressivo e oneroso, possui um elemento que drena energia e recursos do brasileiro que é o tempo gasto para promover a conformidade tributária. Como fica estampado no gráfico acima, o Brasil consome 1.958 horas para dar cumprimento às obrigações tributárias, o que não encontra precedente em nenhum país desenvolvido, nem em países em desenvolvimento.

2 A proposta de um sistema tributário menos complexo

Segundo os dados ofertados pelo Pricewaterhousecoopers LLC, a média geral de tributos dentre os países comparados é de 41,6%, o tempo médio para cumprimento das obrigações tributárias é de 244 horas e o número médio de pagamentos no ano corresponde a 24,2⁴⁴.

O Brasil, segundo dados apresentados pela mesma fonte, possui carga tributária de 68% sobre o resultado, impõe 1.958 horas para cumprimento das obrigações acessórias, exige a realização de 10 pagamentos ao longo do ano, o que atribui a nota de 7,8 de um total de 100 pontos para o quesito facilidade de lançamento e pedidos administrativos.

Esse cenário precisa ser revertido urgentemente, sob pena de se continuar secando gelo com medidas cosméticas como foram as adotadas até o momento pelas autoridades responsáveis.

2.1 Premissas básicas a serem observadas em eventual projeto de reforma

No estudo elaborado pela OCDE, denominado *Tax Administration 2017*, os principais desafios a serem enfrentados pelas Administrações Tributárias ao redor do mundo envolvem estarem preparadas para um mundo globalmente conectado, tecnologicamente habilitado, colaborativo e integrado, com informações e dados coordenados, gerência de conformidade e melhor orientação aos contribuintes. Por óbvio que tais premissas passam pela capacitação do quadro técnico de servidores⁴⁵.

⁴⁴ WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴⁵ OCDE. **Tax Administration 2017**: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies. Paris: OCDE Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 jan. 2018.

Como refere o relatório da PWC, revisitando diretrizes lançadas há séculos por Adam Smith, um bom sistema tributário deve assegurar que os tributos sejam proporcionais e certos (não arbitrários) e que o método de pagamento seja conveniente para os contribuintes⁴⁶.

O Sistema Tributário simples e com regras claras é a chave para buscar a melhor conformidade dos contribuintes, seja porque será fácil de compreender os tributos e mais difícil de se observar a deserção das obrigações acessórias. A simplicidade das obrigações acessórias evita a saída do contribuinte para a informalidade, atrai investidores e reduz o espaço para corrupção⁴⁷.

Sobre a deserção, um interessante estudo empírico desenvolvido na Dinamarca apurou que um ponto fundamental para a tomada de decisão do contribuinte em declarar corretamente seus rendimentos está no cruzamento de dados com informações prestadas por terceiros⁴⁸, o que conduz para a premissa de utilização de informações prestadas pelo responsável tributário que muitas vezes possui melhor capacidade colaborativa⁴⁹.

Essa premissa conduz para a seguinte: um sistema tributário racional e simplificado passa pelo uso massivo da tecnologia da informação⁵⁰. Desde o relatório do Banco Mundial de 2016 (*Doing Business*), a questão da utilização intensiva de tecnologia da informação no âmbito da tributação é considerada um ponto-chave para a superação de um entrave correspondente ao elevado custo de conformidade do Brasil.

O uso intensivo da tecnologia em prol de um relacionamento mais simplificado entre o contribuinte e o Fisco, além de diminuir custos, reduz o tempo despendido com o cumprimento da legislação tributária, como demonstra o relatório da PWC em relação aos países que adotaram medidas inovadoras no que diz respeito ao uso da tecnologia:

⁴⁶ WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴⁷ Id. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴⁸ KLEVEN, Henrik J.; KNUDSEN, Martin; KREINER, Klaus Thustrup; PEDERSEN, Soren; SAEZ, Emmanuel. **An experimental evaluation of tax evasion and tax enforcement in Denmark**. Disponível em: <https://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Henrik.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

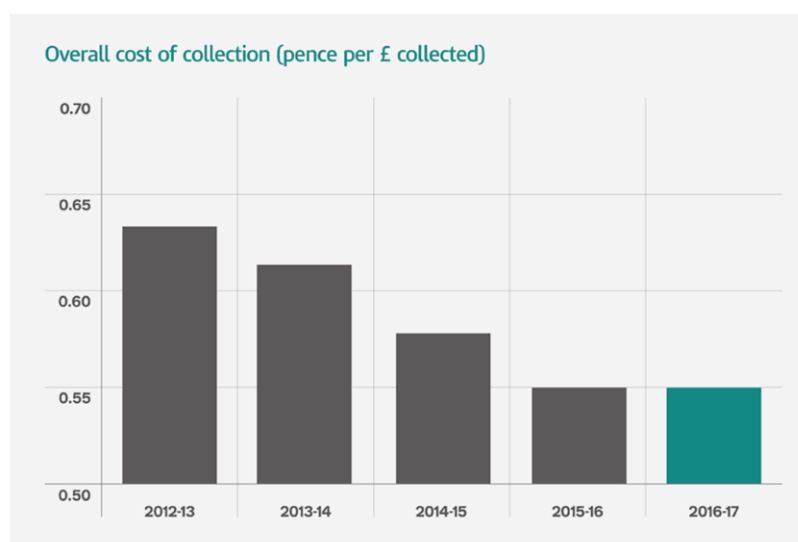
⁵⁰ JAMES, Sebastian. **A handbook for tax simplification**. Washington: International Finance Corporation, 2009. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/pdf/588150WP0FIAS110BOX353820B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.



Seguindo a trilha é preciso falar de eficiência. Trata-se de conceito caro para a economia e que, numa perspectiva de reforma do sistema vigente, deveria se constituir em diretriz fundamental⁵¹. Perseguir a eficiência é um princípio básico da Administração Pública no Brasil, segundo prescreve o artigo 37, *caput*, da Constituição. No entanto, a eficiência dos serviços públicos é pouco medida ou, como é o caso da Administração Tributária brasileira, praticamente não possui mensuração alguma. Resultado parece óbvio: não há transparência da atividade de arrecadação e não se sabe quais os aspectos que poderiam ser aperfeiçoados.

Para que se tenha uma comparação, a *Her Majesty Revenue and Customs*, serviço de tributação britânico, divulga relatório anual sobre as atividades desenvolvidas, tornando público os dados disponíveis. Para o exame da eficiência, a HMRC apresenta um quadro que acompanha o desempenho dos últimos anos:

Figure 10: Overall cost of collection (pence per £ collected)



O quadro demonstra que o custo de coletar tributos no Reino Unido vem diminuindo e no último relatório divulgado está em 0,55 centavos de libras. Significa dizer que a cada £ 100 recolhidos, a Administração Tributária despendeu £ 0,55. A curva decrescente do custo de

⁵¹ Para os economistas, atinge-se a eficiência em duas situações: (a) se não for possível produzir a mesma quantidade de produto final com menos insumo ou se não for possível produzir mais usando a mesma combinação de insumos. COOTER, Robert e ULEN, Thomas. **Law & economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2016. p. 12.

arrecadação é resultado da utilização de tecnologia essencial e a busca pela eficiência alocativa de recursos⁵².

A Receita Federal divulga em sua página oficial um Relatório de Prestação de Contas, onde demonstra os recursos administrados e algumas metas definidas pela administração. É emblemático que um objetivo estratégico denominado pela Receita Federal como “contribuir para a melhoria do ambiente de negócios e da competitividade do país” tenha sido deixada em branco, segundo informa o relatório da Receita Federal⁵³. O objetivo estratégico de simplificar o sistema tributário brasileiro também ficou sem definição de meta por alegadas “dificuldades metodológicas”⁵⁴. Dentre os mais variados índices de análise de desempenho criados pela própria Receita Federal, a maioria dos indicadores aponta o não cumprimento das metas, o que resulta no “semáforo indicar” vermelho⁵⁵.

Dentre os dados impressionantes do Relatório da Receita Federal está o índice de insucesso na recuperação do crédito superior a R\$ 1.000,00. Segundo informação prestada pela Receita Federal em colaboração com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o índice de insucesso corresponde a 81,03%. Equivale a dizer que a cada R\$ 100,00 de crédito, R\$ 81,03 perdem-se na ineficiência da cobrança. Esse dado é alarmante.

Portanto, um projeto de reforma deve se pautar pela simplificação do sistema tributário, notadamente no âmbito das obrigações tributárias acessórias, focando todos os esforços no destinatário final das normas que é o contribuinte. A utilização dos recursos tecnológicos, de seu turno, deve ser intensificada e norteada pela simplificação, interface amigável e responsividade dos aplicativos, mirando, vale repetir, no cidadão brasileiro médio. Todas essas medidas e outras que possam ser avaliadas devem levar em conta o primado da eficiência, alocando o dinheiro do contribuinte da melhor forma possível no desenvolvimento de programas e medidas administrativas.

2.2 Sumário de propostas a serem avaliadas em futuro projeto de reforma tributária

De todo o esforço empreendido até aqui, pode-se resumir algumas medidas, de forma bastante objetiva, com o intuito de contribuir para a melhora do ambiente de negócios no

⁵² GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Relatório de gestão**. Exercício de 2016. p. 228. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁵⁴ Ibid., p. 235.

⁵⁵ Ibid., p. 228-252.

Brasil. Dados os limites do ensaio, procurou-se identificar apenas e tão somente as obrigações acessórias.

Primeiramente, merece destacar o uso da tecnologia. De todas as experiências bem-sucedidas estudadas, o traço comum é a utilização produtiva de ferramentas tecnológicas em prol do contribuinte. Deve-se mudar completamente o enfoque do uso da tecnologia que hoje está a serviço apenas da praticidade tributária e não leva em consideração que o contribuinte brasileiro, em média, possui pouca instrução. O desenvolvimento de ferramentas e produtos de elevada capacidade tecnológica pode realizar em minutos o trabalho que algumas pessoas levariam dias. Isso representa economia nos custos da Administração Tributária e especialmente pode facilitar a atividade do contribuinte. Sugere-se ainda:

- nomear uma comissão encarregada de identificar todas as obrigações acessórias existentes, eventuais sobreimentos e retrabalhos impostos aos contribuintes para que seja remodelado por completo o regime de obrigações acessórias de forma coordenada e integrada com todos os entes da federação numa única plataforma;
- orientar a atividade da Administração Tributária com foco no contribuinte, desenvolvendo estrutura de atendimento, esclarecimento e orientação;
- campanhas de esclarecimento e educação sobre a tributação;
- utilização de ações de fiscalização educativas como forma de dar visibilidade ao trabalho da Administração Tributária e, ao mesmo tempo, educar o contribuinte;
- aprimorar os mecanismos de detecção de irregularidades e oferecer incentivos para a conformidade;
- simplificar as regras de conformidade e aumentar a orientação aos contribuintes;
- clarificar as obrigações dos contribuintes oferecendo suporte e orientações;
- dar extrema atenção para a facilitação da comunicação entre o contribuinte e a autoridade por meio de todo o tipo de comunicação;
- comunicação amigável e antecipada aos contribuintes, lembrando as datas e os compromissos que devem ser cumpridos;
- oferecer mecanismos e canais para que os problemas sejam corrigidos e as correções implementadas, incentivando a espontaneidade.

Conclusão

Em matéria de custo de conformidade tributária e processamento de obrigações acessórias o Brasil é o campeão de exigências, alcançando a expressiva soma de 1.958 horas para satisfazer a legislação tributária.

Estima-se, segundo estudos pesquisados, que o Brasil desperdice 0,75% do PIB nacional com o cumprimento de obrigações acessórias. Esse volume imenso de recursos poderia estar sendo alocado em atividades produtivas, geradoras de renda e emprego, mas infelizmente tem sido inutilizada com obrigações irracionais e caprichos da burocracia estatal.

Sugere-se a inspiração em modelos estrangeiros que utilizaram com êxito ferramentas tecnológicas com foco no atendimento ao contribuinte e não simplesmente na facilitação do trabalho do fisco. É preciso liberar o contribuinte de atribuições burocráticas, inúteis e muitas vezes duplicadas.

Sugere-se, ainda, utilizar a ideia exitosa do regime do SIMPLES para todos os demais contribuintes no que diz respeito à unificação do recolhimento dos tributos. O regime do SIMPLES não extingue os tributos previstos na Constituição. O SIMPLES apenas concentra a apuração em um único procedimento em favor do contribuinte, transferindo para a autoridade estatal a tarefa de dividir os valores e distribuir entre os entes da federação. Nesse sentido, é possível criar um portal do contribuinte brasileiro, oferecendo-lhe a opção de informar poucos dados e todos de fácil identificação e a partir do uso da tecnologia concentrar a arrecadação em uma única guia, tal como atualmente se faz com a DAS.

Espera-se que a sociedade perceba o equívoco e corrija o rumo, pois, como já disse Albert Einstein, “Insanidade é continuar fazendo sempre a mesma coisa e esperar resultados diferentes”.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANCE. Cour des Comptes. **Les relations de l’administration fiscale avec les particuliers et les entreprises**. Rapport public thématique. Cour des comptes. Paris, 2012. p. 31. Disponível em <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/124000097/0000.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BAUMOL, William. On Taxation and the control of externalities. *The American Economic Review*, Pittsburgh, v. 62, n. 3, p. 307-322, 1972.

BENJAMIN, Antonio Hermann V.; MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo e NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/pt-br.php>. Acesso em: 10 jan. 2018.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física**. Publicado em 22/05/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirpf/declaracao-pre-preenchida>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute 4 da escrituração contábil fiscal (ECF)**. Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017\(\).pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017().pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD)**. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Relatório de gestão**. Exercício de 2016. p. 228. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COOTER, Robert e ULEN, Thomas. **Law & economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2016.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel. Princípio da praticabilidade no Direito Tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. **Journal of Tax Research**, Australia, n. 64, 2003. Disponível em: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2003/4.html>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GUYTON, John; O'HARE, John F.; STRAVIANOS, Michael P.; TODER, Eric J. Estimating the compliance cost of the U.S Individual Income Tax. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LVI, n. 3, p. 673-688, set. 2003.

INLAND REVENUE. **Our corporate strategy** – external collaboration. Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/resources/d/a/da83293b-e67e-404d-b7b8-d02f6776edf2/corp-strategy-external-collab.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

JAMES, Sebastian. **A handbook for tax simplification**. Washington: International Finance Corporation, 2009. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/pdf/588150WP0FIAS110B0X353820B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

JOHNSTON, Kenneth S. **Corporations' federal income tax compliance costs**. Ohio: Columbus, 1963.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driving activity-based cost. **Harvard Business Review**, Brighton, Massachusetts, v. 82, n. 11, p. 131-138, nov. 2004.

KLEVEN, Henrik J.; KNUDSEN, Martin; KREINER, Klaus Thustrup; PEDERSEN, Soren; SAEZ, Emmanuel. **An experimental evaluation of tax evasion and tax enforcement in Denmark**. Disponível em: <https://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Henrik.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

LANG, Michael; OBERMAIR, Christine; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; WENINGER, Patrick. **Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community**. Boston: Wolters Kluwer, 2008.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Civitas**, Revista española de derecho financiero, n. 37, p. 81-94, 1983.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação**: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento. Dissertação (Mestrado em Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e

Secretariado – FEAACS), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/glavany_lima_maia_2007.pdf. Acesso em: 10 jan. 2018.

MANHIRE, J. T. Tax compliance as wicked system. **Florida Tax Review**, Gainesville, Florida, v. 18, n. 6, p. 235-274, 2016.

MARCUS, Rosemary *et al.* Income tax and compliance costs: how are they related? **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LXVI, n. 4, p. 833-854, dez. 2103.

MICHAELSEN, Robert H. e MESSIER, William F. Expert system in taxation. **The Journal of American Taxation Association**, Lakewood Ranch, Florida, p. 7-21, 1987.

MILLS, Lillian F. Corporate tax compliance and finance report. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. XLIX, v. 3, p. 421.436, 1996.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

OCDE. **Tax Administration 2017**: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies. Paris: OCDE Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 jan. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

POPE, Jeff. **The administrative and compliance costs of international taxation: an introduction for research students**. Disponível em: http://www.derecho.usmp.edu.pe/postgrado/maestrias/maestria_derecho_tributario/materiales/ciclo1/analisis_economico_impuestos/material/14_POPE_The_administration_and_compliance_costs_of_international_taxation.pdf. Acesso em: 10 jan. 2018.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and compliance costs of taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**. Exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHEPARD, Scott Andrew. A negative externality by any other name: using emissions caps as models for constraining dead-weight costs of regulation. **Administrative Law Review**, 66.2, p. 345-408, Spring 2014.

SKAT.DK. **Seus assuntos fiscais dinamarqueses**. Disponível em: http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik_navn=footer_da. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. **Tax information pay**. Disponível em: <http://skat.dk/getfile.aspx?id=130346>. Acesso em: 10 jan. 2018.

SLEMROD, Joel e SORUM, Nikki. The compliance cost of the U.S. individual income tax system. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. XXXVII, n. 4, p. 461-474, 1984.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Oxford: Clarendon Press, 1976. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris; WALPOLE, Michael; RITCHIE, Katherine. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LIII, n. 2, p. 229-252, 2000.

VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I.

WORLD BANK GROUP. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button. Acesso em: 10 jan. 2018.

XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do acto tributário**. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1974.

ZANELLATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as presunções no direito tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 451-478.