

Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira

Rafael Pandolfo*

Resumo: O presente artigo tem como objetivo a identificação e a análise dos eixos temáticos que devem ser enfrentados por qualquer proposta de reforma tributária comprometida com o desenvolvimento de um ambiente economicamente fértil no Brasil. Para cumprir esse desiderato, o artigo foi dividido em cinco tópicos, focados na análise do atual modelo brasileiro de tributação, suas vicissitudes e principais problemas, bem como nas vantagens trazidas pela adoção de um modelo mais simples de tributação do valor agregado. A abordagem busca contextualizar as variáveis que atingem cada eixo.

Palavras-chave: Reforma tributária brasileira. Desafios. Modelos. Desenvolvimento.

Introdução

A análise de um tema denso e palpitante, como a reforma do sistema tributário brasileiro, é sempre desafiadora. Após muita reflexão, entende-se que a melhor maneira de iniciar a abordagem é identificar os principais eixos tributários que atravancam nossa economia e precisam ser enfrentados por qualquer proposta de reforma comprometida com o desenvolvimento de um ambiente economicamente fértil, gerador de empregos e desenvolvimento.

Assim, o presente artigo está dividido em cinco tópicos que, de maneira alguma, exaurem os problemas encontrados em nosso sistema tributário. Nesse sentido, ainda que toda seleção seja arbitrária, considera-se, na eleição dos eixos, não apenas sua amplitude, como também sua relevância para as empresas, para o fisco e para as entidades empresariais das quais se participa.

O primeiro tópico analisa o modelo atual de tributação de bens e serviços no Brasil e suas vicissitudes, bem como as vantagens de um modelo mais simples de tributação do valor agregado. Já o segundo enfrenta o vultoso estoque de dívida ativa, seu baixo índice de realização e a necessidade de adoção de novos instrumentos (como a transação) já utilizados noutros países. O terceiro, por sua vez, aborda a insegurança jurídica decorrente das divergentes interpretações atribuídas à legislação tributária pelos órgãos aplicadores (administrativos e judiciais). O quarto analisa as virtudes e as vicissitudes dos três grandes

* Advogado. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários no Rio Grande do Sul (IBET/RS). Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB-RS. Consultor da FECOMÉRCIO-RS. Integrante do Conselho de Assuntos Técnicos, Tributários e Legais (CONTEC) da FIERGS. E-mail: pandolfo@rpandolfo.adv.br

modelos correntes de tributação (da renda, do patrimônio e do consumo) e sua maior ou menor afinidade com o estágio atual da economia brasileira. Por fim, o quinto tópico repisa o excessivo número de obrigações instrumentais (acessórias) no Brasil.

Compreender os problemas do sistema vigente é fundamental para que se possa vislumbrar as consequências que cada opção futuramente adotada pelo legislador poderá desencadear. Afinal, toda jogada é errada quando não se entende o significado das cartas na mesa.

1 Tributação do valor agregado

O valor agregado, ou EVA (*Economic Value Added*), pode ser definido como o proveito gerado por uma empresa depois de subtraídos os custos inerentes ao seu funcionamento e os do capital nela investido¹. Noutros termos, é o valor incorporado aos bens e serviços por um agente econômico ao longo dos respectivos ciclos econômicos².

A tributação do valor agregado, por sua vez, equivale à instituição de tributos sobre as diversas etapas do processo econômico (produção, distribuição e venda ao consumidor final) na proporção em que cada uma dessas etapas incorpora, agrega ou adiciona valor aos bens e serviços³. Esse modelo de tributação é, em geral, caracterizado por um regime não cumulativo do tipo financeiro, no qual os créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo redimensionam o valor devido pelo contribuinte⁴.

¹ Cf. SOARES, Ana Catarina Pereira. **EVA (Economic Value Added) VS indicadores financeiros tradicionais**. 2014. 54f. Relatório de Estágio (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Added.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

² Cf. PEREIRA, João Arami Martins. **Um estudo sobre valor adicionado e suas dificuldades de acompanhamento no Município** – o Caso de Ijuí/RS. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil_do_municipio_r3h2l.pdf. Acesso em: 04 mar. 2018.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro. Acesso em: 04 mar. 2018.

⁴ Destaque-se que, embora o imposto sobre vendas no varejo (*Retail Sales Tax*) também corresponda a um tributo sobre o consumo, sua sistemática apresenta grandes diferenças em face da tributação sobre o valor agregado. Em linhas gerais, trata-se de um tributo cuja base de cálculo é o preço de venda do produto, cobrado em etapa única, ou seja, nas vendas no varejo. Tendo em vista que nem todas as vendas no varejo são destinadas ao consumidor final, a sistemática desses tributos gera efeitos cumulativos, o que permite a ocorrência de distorções econômicas. Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 1, p. 28-47, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4458/2773>. Acesso em: 04 mar. 2018; CABALTICA, Benedict C. **Comparing the value-added tax to de retail sales tax**. *The Tax adviser*. 01 set.

Conforme destaca Misabel Abreu Machado Derzi⁵, parte da doutrina internacional entende a tributação do valor agregado como uma tributação sobre o consumo, tendo em vista que essa oneração não incide sobre a força econômica dos agentes produtores, mas sobre a força econômica do consumidor, quem de fato suporta o tributo.

A tributação do consumo de bens e serviços no Brasil está sujeita a diversos tributos, a saber: o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS. Ao contrário do IVA, as sistemáticas de apuração desses tributos são destituídas de neutralidade por não aplicarem uma não cumulatividade ampla do tipo financeiro. A legislação infraconstitucional brasileira impõe diversas restrições ao aproveitamento de créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo, o que acaba liberando resíduos tributários ao longo da cadeia⁶.

A tributação sobre bens e serviços representou, em 2016, 40% do total de tributos recolhidos aos cofres públicos⁷. O peso evidenciado pela arrecadação incidente sobre a circulação e o consumo de bens e serviços é proporcional à complexidade dos regimes jurídicos tributários a eles aplicados, instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios⁸.

Além de impor um excesso de obrigações acessórias e mascarar a alíquota efetiva sobre o consumo, a pluritributação – característica do atual modelo brasileiro – gera conflitos de competência entre os diversos entes federativos. Afinal, num contexto em que se admite a tributação de bens e serviços pelas diferentes pessoas políticas que compõem a Federação, não é difícil imaginar a invasão, por um desses atores, da área constitucionalmente destinada à outra.

Um exemplo recente dos problemas gerados pela pluritributação diz respeito à chamada “industrialização por encomenda”. Trata-se de operação na qual um estabelecimento remete insumos para que outro realize a industrialização por conta e ordem do encomendante. No

2008. Disponível em: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2008/sep/comparingthevalue-addedtaxtotheretailsalestax.html>. Acesso em: 04 mar. 2018.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro. Acesso em: 04 mar. 2018.

⁶ Ibid., p. 64.

⁷ WATANABE, Marta. Carga tributária sobe e atinge 33,6% do PIB. **Valor Econômico**, São Paulo, p. A3, 10, 11, 12 mar. 2018.

⁸ No presente tópico não se ignora a existência de críticas quanto ao caráter regressivo do atual modelo de tributação adotado no Brasil, sobre o consumo. Contudo, em face da afinidade da questão com outros temas a serem abordados, optou-se por tratar dessa regressividade junto ao quarto tópico deste artigo.

juízo do REsp nº 1.092.206/SP⁹, em sede de recurso repetitivo, a Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento de que a tributação da prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, é de competência dos Municípios e estaria sujeita à incidência do ISS. Contudo, em 2011, ao apreciar o mesmo tema na ADI 4389 MC¹⁰, o STF reconheceu que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

A eterna disputa entre os Estados de origem e os de destino pela arrecadação nas operações estaduais; a concessão de questionáveis benefícios pelos Estados justamente nessas operações (guerra fiscal); a coexistência de diversos regimes de apuração do mesmo tributo (monofásico, *ad rem*, cumulativo, não cumulativo); as discussões acerca da complementação do imposto ou sua restituição, nos casos de substituição tributária; e a existência de desonerações que acabam não atingindo os menos afortunados constituem elementos que, somados à pluritributação, complementam um cenário que clama por um regime de tributação do consumo mais simples, racional, previsível, leve e justo. Esse modelo parece ser a tributação do valor agregado.

Em substituição aos diversos tributos que se sobrepõem ao longo das etapas da cadeia de consumo, um novo imposto sobre o valor agregado (IVA), não cumulativo, concentraria, em apenas um ou dois tributos, toda a arrecadação sobre circulação/venda de bens e serviços. Além de reduzir o atual excesso de obrigações acessórias, esse novo modelo resolveria as tortuosas questões que envolvem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios. Consequentemente, a instituição do IVA culminaria na diminuição do número de demandas administrativas e judiciais, na medida em que reduziria as áreas de tensão e incerteza hoje existentes.

O Brasil não seria pioneiro nessa implementação. Conforme publicado no *International VAT/GST Guidelines* (OCDE), em 2016, o imposto sobre o IVA era adotado por 165 países, entre os quais se incluíam não só grandes economias do mundo – como Alemanha, China e Reino Unido –, mas também países do MERCOSUL (Argentina e Uruguai, por exemplo).

Diferentemente do que possa parecer até aqui, a instituição de um modelo de tributação do valor agregado não corresponde a um bloco normativo, cuja adoção ocorreria por adesão. Embora compartilhem elementos em comum, cada uma das economias mencionadas

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2009.

¹⁰ Id. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de abril de 2011

anteriormente possui um sistema de tributação distinto, fruto do processo político de cada país. No Brasil, não poderia ser diferente.

Diversas propostas de reformulação do modelo de tributação de bens e serviços vigente têm sido ventiladas no âmbito político brasileiro. Dentre elas destacam-se a defendida pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PEC n.º 31/2007) e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF. Ainda que ambas contenham a instituição de um tributo nos moldes do IVA, observam-se, entre elas, sensíveis diferenças, principalmente quanto à configuração das competências dos entes tributantes, tema de suma relevância.

De maneira bem simplificada e no que diz respeito ao ponto ora abordado, a proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Hauly propõe a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, COFINS, Salário-Educação, todos de competência da União; do ICMS, de competência dos Estados; e do ISS, de competência dos Municípios. Em substituição a esses tributos, propõe a criação da Contribuição Social sobre Operações e Movimentações Financeiras, do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e do Imposto Seletivo. Ainda segundo a proposta defendida por Hauly, o IVA seria não cumulativo, com concessão de crédito financeiro, ou seja, tudo que a empresa adquirisse geraria crédito. Para solucionar as questões envolvendo conflitos de competência, estabelece que a arrecadação do IVA fique a cargo de um “Superfisco”, órgão que agregaria todos os Fiscos Estaduais, cuja competência seria partilhada entre Estados e Distrito Federal.

O cerne da proposta formulada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)¹¹ consiste na substituição do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse tributo seria caracterizado pela não cumulatividade ampla – regime de crédito financeiro –, isto é, o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços geraria crédito. A sua principal novidade estaria no padrão de transição, tanto para as empresas (substituição progressiva dos cinco tributos atuais pelo IBS ao longo de dez anos), como para a distribuição federativa da receita do IBS (transição em cinquenta anos). Tal modelo de transição, além de não afetar a carga tributária, permitiria minimizar muitas das resistências encontradas em projetos anteriores de reforma.

Como se observa, a relevância do tópico intencionalmente escolhido para abrir o presente artigo faz com que ele deva estar na pauta de qualquer reforma tributária. Há boas propostas na mesa. O modelo ao final adotado precisará enfrentar e solucionar todos os

¹¹ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Nota técnica n. 1. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

entraves e problemas aqui apontados, que há tempos fustigam os agentes econômicos no Brasil.

2 O problema da realização do crédito tributário

O aumento vertiginoso do estoque de dívida ativa está ligado a vários fatores, por exemplo, os processos recessivos recorrentes da economia brasileira; as altas taxas de juros (decorrentes da instabilidade antes referida) aplicadas sobre os tributos não recolhidos tempestivamente; a instabilidade interpretativa da legislação tributária; e a penalização exacerbada aplicada pela Administração mesmo em casos de mera divergência interpretativa (multas de ofício que variam de 75% a 225%).

Metaforicamente, é como se o contribuinte estivesse, ao lado dos demais, permanentemente nadando contra uma correnteza forte. Quando se nada no limite, uma parada de alguns minutos faz com que se fique definitivamente atrás da linha da “regularidade”, na qual todos se encontram. Agora, imaginem se esse mesmo nadador (ou contribuinte), que não conseguiu acompanhar os demais em virtude do seu atraso, tivesse que continuar os próximos 1.000 metros com um peso de 5 kg amarrado a sua cintura. A metáfora explica grande parte dos problemas ligados à constituição do estoque atual de dívida ativa.

Não fosse isso suficiente, a utilização quase exclusiva da execução fiscal como ferramenta de realização do crédito tributário dificulta o escoamento precisamente desse estoque de crédito, que resulta no esqueleto hoje existente.

Nesse contexto, a utilização de institutos como a transação tributária soa como novidade, embora a ferramenta esteja presente em nosso Código Tributário Nacional desde 1966. Vigente há 52 anos, a transação foi pouco ou nunca utilizada. Segundo o artigo 156, inciso III, do CTN, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária podem, nas condições legalmente estabelecidas, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Até hoje não existe lei federal que regulamente a transação¹².

¹² O PL 5.082/09 pretende regulamentar a matéria no âmbito federal. Há, por outro lado, leis estaduais e municipais que já autorizam Estados e Municípios a realizarem transações de débitos tributários de suas respectivas competências. A título de exemplo, cabe mencionar a Lei nº 12.218/11 do Estado da Bahia (RMS 40.536/BA) e a Lei Complementar Municipal nº 31/03 do Município de Jauru/MT. As transações previstas em ambas as legislações foram discutidas no âmbito do STJ no curso dos RMS 40.536/BA e REsp nº 929.121/MT, respectivamente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 40536**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de dezembro de 13. Id. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929121**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de maio de 2008.

A transação tributária encontra oposição em parte da doutrina. Entre outras críticas, uma parcela da comunidade acadêmica entende que, por se tratar de atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º do CTN), o direito ao crédito tributário é indisponível, razão pela qual não poderia ser objeto de transação. Alinham-se a essa corrente Eurico de Santi¹³ e Eduardo Marcial Jardim¹⁴. Por outro lado, há doutrinadores que sustentam a aplicabilidade do instituto da transação em matéria tributária em face do princípio da eficiência administrativa, em oposição à ineficiência e aos altos custos dos procedimentos de execução fiscal. Essa é a posição, dentre outros, de Hugo de Brito Machado¹⁵ e de Heleno Taveira Torres¹⁶.

O debate em torno da regulamentação da transação em matéria tributária foi recentemente reaceso com a entrada em vigor do Código de Processo Civil, de 2015. Conforme dispõe o artigo 3º, parágrafo 2º, do novo diploma processual, é dever do Estado, sempre que possível, promover a solução consensual dos conflitos de modo a priorizar a autocomposição entre as partes. Não fosse suficiente, o tema ganhou renovada relevância em meio ao cenário recessivo experimentado pela economia brasileira nos últimos anos. Em face das quedas consecutivas de arrecadação observadas entre 2014 e 2017¹⁷, os pífios resultados de arrecadação obtidos por meio dos procedimentos administrativos e judiciais, bem como seus altos custos para os cofres públicos, trouxeram à tona a grave deficiência dos atuais métodos adotados pela União para realização de sua dívida ativa.

Para ilustrar, verifica-se essa ineficiência de forma mais clara a partir dos dados da arrecadação. Em 2017, do total de autuações efetuadas pelo Fisco, apenas 14,06% foram pagas ou parceladas. O montante arrecadado por meio das autuações realizadas correspondeu a apenas 0,47% do total de créditos lançados no mesmo ano. Esses números retratam o

¹³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/docs/desanti.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2018.

¹⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2006.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário. **Consultor Jurídico**, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>. Acesso em: 18 fev. 2018.

¹⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Arrecadação das receitas administradas pela RFB**. Período: 1995 a 2017. ReceitaData. Brasília, 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 18 fev. 2018.

fracasso da política de autuação como forma de compelir os contribuintes ao cumprimento das obrigações tributárias¹⁸.

As execuções fiscais ajuizadas para realização desses créditos estocados também apresentam números alarmantes. Segundo estudos promovidos pelo IPEA, o custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal brasileira, em 2011, era de R\$ 5.606,67, ou seja, R\$ 8.123,31 em valores atualizados (IPCA)¹⁹. Contudo, do total de execuções fiscais analisadas na Justiça Federal, em apenas 15% se verificou a ocorrência de penhora de bens. Em 2,6% alcançou-se a fase de leilão e, por fim, em apenas 0,2% do total das execuções se obteve a satisfação do crédito perseguido²⁰.

Além da alta taxa de juros²¹, o crescimento exponencial do crédito fazendário é fruto das altas penalidades aplicadas pela fiscalização, estimuladas por políticas como a do “bônus de eficiência”, calculado sobre multas aplicadas aos contribuintes²². Segundo o balanço da Receita Federal, o valor total das multas lançadas contra pessoas jurídicas no primeiro semestre de 2016 atingiu 85,5 milhões de reais. Já no primeiro semestre de 2017, após a entrada em vigor do “bônus de eficiência”, o valor saltou para 185,5 milhões de reais, ou seja, um acréscimo de 116,9%²³.

A consequência do crescimento vertiginoso dos créditos tributários devidos pelos contribuintes é o surgimento da “cultura dos parcelamentos”. Para compensar o aumento desproporcional dos débitos fiscais frente à capacidade de pagamento dos agentes, a União promove programas especiais de parcelamento – nos últimos 16 anos, foram criados aproximadamente trinta deles, segundo dados da Receita Federal²⁴. Em outras palavras, o que se observa é a adoção de medidas extraordinárias para corrigir o excesso.

¹⁸ BRASL. Secretaria da Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf. Acesso em: 05 mar. 2018.

¹⁹ IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA n.º 127. Brasília, 2012. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 19 fev. 2018.

²⁰ Id. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. p. 33. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf. Acesso em: 18 fev. 2018.

²¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, 2017. p. 10. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2018.

²² Trata-se da Medida Provisória nº 765, posteriormente convertida na Lei nº 13.464/17.

²³ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Balanço da Fiscalização 2017**. 1º Semestre. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/arquivos-e-imagens/resultado-da-fiscalizacao-1o-semester-2017.pdf/view>. Acesso em: 25 fev. 2018.

²⁴ Id. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Op. cit., p. 01.

Esse cenário de ineficiência dos instrumentos de realização da dívida ativa e de distorções dos seus critérios de apuração traz à tona a discussão sobre a utilização de medidas alternativas à resolução de litígios em matéria tributária. A introdução de tais medidas não é inédita na experiência tributária brasileira. Recentemente, por meio da Portaria nº 32/2018, o Fisco regulamentou a dação em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União, forma de extinção do crédito tributário instituída pela Lei Complementar nº 104/2001 e pela Lei nº 13.259/2016. Trata-se de um mecanismo alternativo de solução de conflitos que visa reduzir o volume de recursos administrativos e execuções fiscais no âmbito dos Tribunais Administrativos e do Poder Judiciário.

Assim como a mencionada dação em pagamento, a transação tributária também se apresenta como um instituto capaz de contribuir para a superação desses entraves à arrecadação, pois, além de já prevista no ordenamento brasileiro, segue um caminho trilhado com sucesso noutros países.

Na Itália, existem registros de transação tributária entre a Fazenda Pública e os contribuintes desde 1907. Embora tais mecanismos tenham sido praticamente abolidos na década de 1970, houve paulatino aumento da participação dos contribuintes na resolução de litígios tributários a partir das reformas tributárias iniciadas em 1994²⁵. Atualmente, *L'Agenzia delle Entrate* prevê diversos instrumentos administrativos de composição de conflitos entre o Fisco e os contribuintes²⁶. Ao analisar a experiência italiana nessa matéria, a PGFN expediu o Ofício nº 624/PGFN-PG, demonstrando que, no ano de 2005, 40% das ações judiciais na Itália foram extintas por decorrência de alguma das espécies de transação tributária²⁷.

Segundo relatório anual elaborado, em 2016, pelo *Taxpayer advocate service (TAS)*, as medidas alternativas de resolução de conflito em matéria tributária (*alternative dispute resolution – ADR*) são adotadas por autoridades fiscais de diversos países, como Hong Kong, Austrália e Reino Unido. Dados do Reino Unido indicam que a resolução de demandas por meio de medidas alternativas é sete vezes mais rápida que as realizadas por meio de decisões

²⁵ PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. p. 89. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/178711/347917.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 fev. 2018.

²⁶ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Contenzioso+e+strumenti+deflativi/?page=accertregolarizzazioniint>. Acesso em: 19 fev. 2018.

²⁷ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624/PGFN-PG**. 14 de março de 2007 Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 19 fev. 2018.

tradicionais e que 58% por cento dos casos em que se utilizaram tais medidas foram totalmente resolvidos²⁸. Apesar de seu inequívoco potencial para mitigar as ineficiências arrecadatórias expostas até aqui, a implementação da transação e de outras ferramentas alternativas à vetusta, cara e ineficiente execução fiscal demandará a fixação de parâmetros interpretativos objetivos e transparentes. Essa condição é inarredável para que sejam respeitadas a isonomia, a transparência e a moralidade.

3 A aplicação da lei tributária e a insegurança jurídica

O crescimento econômico, caracterizado pelo aumento da riqueza do país e pela melhoria dos índices de desenvolvimento humano de seus cidadãos, é o resultado de um conjunto de fatores sociais, políticos, jurídicos e econômicos. Um desses fatores é a segurança jurídica estendida aos agentes econômicos e aos cidadãos no desenvolvimento dos seus projetos de vida e empresariais. A decisão de investimento ou de abertura de novos negócios é frontalmente afetada pela existência de regras claras, estáveis, cujo sentido comum é respeitado.

A segurança jurídica corresponde à proteção da confiança depositada na ordem estabelecida²⁹. Além de ser pressuposto inerente ao Estado de Direito, é pedra de toque para o normal funcionamento da economia. A confiança dela decorrente está diretamente ligada à racionalidade comunicativa, definida por Jürgen Habermas³⁰ como a capacidade unificadora do discurso direcionado a um entendimento que garanta aos interlocutores um universo intersubjetivamente compartilhado, possibilitando um horizonte objetivo ao qual todos possam se referir. Nesse sentido, na lição de Napoleão Nunes Maia Filho³¹, a função judicial no macrosistema estatal destina-se a preservar a estabilidade das relações jurídico-sociais, tornando previsíveis as soluções de conflitos. Logo, a racionalidade na edição e na aplicação das normas pelo Estado é pré-requisito para a segurança jurídica, sem a qual a compreensão das obrigações e das regras do jogo fica comprometida.

²⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal revenue service. National taxpayer advocate. **2016 Annual report to Congress**. Washington, 2016, v. 3. p. 146. Disponível em: https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf. Acesso em: 19 fev. 2018.

²⁹ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judiciais**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 89-90.

³⁰ HABERMAS, Jürgen. **Teoria da racionalidade e teoria da linguagem**. Obras escolhidas de Jürgen Habermas. Tradução de Lumir Nahodil. Lisboa: Edições 70, 2010. v. 2. p. 101.

³¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas**. Fortaleza: Impreco, 2015. p. 233.

O atual contexto brasileiro, infelizmente, não pode ser identificado como ambiente juridicamente seguro, regado por comandos tributários, cujo conteúdo é compartilhado pelos agentes econômicos e pelos órgãos aplicadores do direito. As antinomias e incoerências decorrentes da atribuição, por esses órgãos, de sentido aos enunciados normativos dificultam o estabelecimento de unidade e coerência ao ordenamento tributário.

Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a interpretação dos enunciados tributários vigentes acabou gerando, no plano federal, a coexistência de três sistemas tributários distintos, a saber: i) o erigido pela Receita Federal (RFB) através dos seus atos normativos e autos de infração; ii) o definido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e iii) o fixado pelo Poder Judiciário (item que poderia ainda ser dividido em STJ e STF)³².

Relatório elaborado pelo CARF³³ referente às decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016 revela que foram julgados 7.821 recursos nesse período, dos quais o contribuinte restou favorecido em 52,4% das decisões. Em outras palavras, mais da metade dos autos de infração lavrados pela Fazenda foram reformados, em algum ponto, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

As incoerências não ocorrem apenas entre os órgãos da Administração. Verificam-se também divergências de interpretação da norma tributária entre a Administração e o Poder Judiciário. Apenas para exemplificar, destaca-se a discordância relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado aos trabalhadores. A Receita Federal expediu, em 11/10/2013, a Solução de Consulta COSIT nº 15, através da qual determinou a inclusão do aviso prévio indenizado na base de cálculo da contribuição. No julgamento do Resp nº 1.230.957/RS (Recurso Repetitivo), ocorrido em fevereiro de 2014, entretanto, o STJ determinou a exclusão do aviso prévio da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Indiferente ao posicionamento adotado pelo STJ, em 04/04/2014, a Receita Federal proferiu a Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 1004, através da qual reafirmou o entendimento de que é devida a sua inclusão na base de cálculo.

Da mesma forma, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (março de 2017), o STF definiu que o ICMS não integra a receita bruta das empresas e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS e da COFINS. A RFB, por sua vez, mesmo após o julgamento acima

³² PANDOLFO, Rafael. Revoguem a legalidade tributária: a sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. **Jota**, 10 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/revoguem-a-legalidade-tributaria-10102017>. Acesso em: 06 mar. 2018.

³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF divulga Relatório das Decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-dezembro-de-2016>. Acesso em: 25 fev. 2018.

referido, expediu as Soluções de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.012 e 6.032³⁴, através das quais esclareceu que continuaria a exigir a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas exações. Nesse contexto, o CARF segue também não aplicando o *precedente* julgado pelo STF³⁵.

Esperava-se que, a partir da entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, as questões envolvendo divergências interpretativas entre o Judiciário e a Administração fossem dissipadas. O novo diploma processual instituiu não apenas o dever de uniformização da jurisprudência (artigo 926), como ampliou a eficácia normativa dos precedentes judiciais (artigo 927). As inovações processuais, ao que parece, não foram capazes de evitar nova divergência jurisprudencial em matéria tributária entre o STF, a RFB e o CARF.

A volatilidade de alguns posicionamentos no próprio Judiciário também compromete a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes. A oscilação do STF quanto ao direito de créditos de IPI pela aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero é a demonstração clara desse quadro. Tendo decidido favoravelmente ao contribuinte em 2002³⁶, o STF, num intervalo de apenas cinco anos, reverteu seu posicionamento ao enfrentar os embargos declaratórios opostos pela Fazenda³⁷. O Pleno da Corte ainda rejeitou, por maioria, a proposta de modulação de efeitos da decisão. A guinada interpretativa agravada pela ausência de modulação de efeitos frustrou a expectativa de inúmeros contribuintes que, com base no entendimento do próprio tribunal, faziam uso dos referidos créditos de IPI alíquota zero³⁸.

³⁴ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.012**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivo Binario=43618>. Acesso em: 09 mar. 2018; Id. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.032**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivo Binario=38090>. Acesso em: 09 mar. 2018.

³⁵ Cf. Acórdãos CARF n.º 3201-003.375 (08/03/2018); n.º 3302-004.909 (21/02/2018); n.º 3201-003.404 (07/03/2018).

³⁶ No Supremo Tribunal Federal, são as decisões: RE nº 350.446/PR; 353.668/PR; 357.277/RS e 358.493/SC.

³⁷ No Supremo Tribunal Federal, são os embargos: RE nº 370.682/SC; e 353.657/PR.

³⁸ No que toca ao julgamento referente ao crédito de IPI sobre produtos sujeitos à alíquota zero, algumas peculiaridades do caso merecem nota. Por decorrência de sucessivos embargos declaratórios interpostos pela Fazenda Nacional, o acórdão favorável aos contribuintes proferido em 2002 no âmbito dos Recursos Extraordinários nº 350.446, nº 353.668-1, nº 357.277-6 e nº 358.493-6 não havia transitado em julgado na ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 353.657 e nº 370.682. Por essa razão, a maioria dos ministros entendeu que a ausência de coisa julgada das decisões favoráveis aos contribuintes não representaria violação da segurança jurídica capaz de ensejar a modulação dos efeitos da decisão. Contudo, a controvérsia maior consistiu no fato de os embargos declaratórios – sobretudo em matéria exclusivamente jurídica analisada pelo Plenário do STF, sobre a qual não se pode falar em equívoco de premissa de fato – serem destituídos de efeitos infringentes, de modo que havia a confiança dos contribuintes na estabilidade da primeira decisão proferida. Nessa perspectiva, a mudança de posicionamento do STF frustrou de forma inequívoca a confiança dos contribuintes na decisão proferida pela Corte. Cf. PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judiciais**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 223-224.

As alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/18 revelam um novo e alvissareiro horizonte. O artigo 24 da LINDB estabelece que a revisão, nas esferas administrativas ou judicial, dos atos praticados pelos contribuintes deve levar em consideração as *orientações gerais da época*, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, seja o ato declarado inválido.

O dispositivo acima referido coíbe a desconstituição de situações jurídicas já consolidadas quando houver posterior alteração de orientação jurisprudencial ou administrativa, de modo a privilegiar a confiança dos cidadãos depositada na interpretação dominante à época da constituição dos atos jurídicos.

O parágrafo único do artigo 24 esclarece que a proteção se aplica aos casos em que havia *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*, legitimando o ato praticado pelos contribuintes. Da mesma forma, o dispositivo confere guarida à conduta do contribuinte, tutelada por práticas administrativas reiteradas e de amplo conhecimento público.

Como visto, a segurança jurídica dos agentes econômicos figura como um dos elementos indispensáveis à retomada do crescimento, pois promove a confiança necessária ao planejamento e execução das diversas etapas da atividade econômica. A coexistência de diferentes compreensões sobre o alcance dos comandos tributários e, sobretudo, a inflexibilidade dos órgãos da Administração ao posicionamento consagrado nos precedentes proferidos pelas Cortes Superiores desestabilizam o próprio sistema.

Talvez esse seja um dos maiores desafios na construção de um novo sistema tributário. Além de mudar as regras de tributação, a coerência interna dos órgãos de interpretação precisará ser aperfeiçoada. O direito tributário não pode mais ser aplicado por diferentes ilhas interpretativas, mas precisa constituir um único arquipélago.

4 Tributação da renda, do patrimônio e do consumo: qual o caminho?

Outro grande desafio a ser enfrentado pelas propostas de reforma tributária é a escolha da base econômica – renda, patrimônio ou consumo – que servirá de matriz da arrecadação fiscal brasileira. Não se trata, evidentemente, de excluir do sistema tributário qualquer uma das referidas grandezas econômicas, mas, sim, ponderar cada um dos elementos que constituem a equação fiscal-arrecadatória nacional. Na busca pelo melhor arranjo, os países, em geral, embora utilizem as três bases econômicas há pouco referidas, elegem uma delas como a matriz da arrecadação tributária.

Para ilustrar como algumas economias estruturam seu modelo arrecadatário, basta observar o levantamento realizado pela OCDE³⁹ referente ao ano de 2016. Nessa pesquisa, apurou-se que, nos Estados Unidos da América, a arrecadação global correspondeu a 26% do PIB, preponderando, com 48% do total arrecadado, a tributação sobre a renda. Já na Alemanha, o valor arrecadado, em relação ao PIB, foi de 37,60%, sendo 37,50% desse montante decorrente de contribuições para a seguridade social.

A tributação sobre bens e serviços no Brasil, em 2015, alcançou o total de 41,25% do total arrecadado. Diferentemente da receita fiscal nos Estados Unidos e na Alemanha, o modelo brasileiro é caracterizado pela prevalência da tributação sobre o consumo⁴⁰. A predominância desse tipo de tributo na composição total de receitas fiscais não é uma particularidade brasileira e está presente também noutros países da América do Sul. Em 2015, 47,35% do total da arrecadação fiscal argentina e 55,86% da paraguaia foram oriundas da tributação sobre bens e serviços⁴¹. No Chile, por sua vez, em 2016, 54,41% de sua receita fiscal decorreu da mesma modalidade de tributação⁴².

As maiores críticas ao atual modelo adotado no Brasil decorrem do seu caráter regressivo, que impõe uma distribuição desigual da carga tributária entre as diversas classes sociais. Conforme dados levantados pelo IPEA⁴³ referentes ao ano de 2004, enquanto uma pessoa que ganhava dois salários-mínimos comprometia 48,8% de sua renda com pagamento de tributos, as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos comprometiam 26,3%. Entre os anos de 1996 e 2003, a carga tributária total aumentou em 20,6% para as famílias com renda até dois salários-mínimos, enquanto que para as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos o aumento foi de 8,4%⁴⁴.

Uma das propostas para mitigar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo é redução dos impostos sobre alimentos, tendo em vista que as famílias de baixa renda destinam uma maior parcela de seu orçamento doméstico para o consumo de bens e serviços de

³⁹ OECD. **Revenue statistics: 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

⁴⁰ Id. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2015**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/americas-latino-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

⁴¹ Ibidem, s/p.

⁴² Id. **Revenue statistics: 1965-2016**, op. cit.

⁴³ IPEA. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Organização de Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro. Brasília: IPEA, 2010.

⁴⁴ Ibid., p. 137-138.

primeira necessidade⁴⁵. Em outras palavras, trata-se de uma medida que visa reduzir as distorções da tributação sobre o consumo a partir de instrumentos de seletividade em observância do princípio da capacidade contributiva dos agentes. Contudo, tais mecanismos de redistribuição da carga tributária sofrem diversas críticas, pois, além do instrumento da seletividade já estar previsto na Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, e artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, ambos da CF), a redução geral dos impostos sobre bens de primeira necessidade sem a verificação dos efeitos desejados não eliminaria a iniquidade tributária na distribuição da carga, já que tais produtos também são consumidos pelas demais classes sociais.

Outro estudo elaborado pelo IPEA propõe uma reforma tributária que contemple duas dimensões: por um lado, elimine isenções sobre dividendos distribuídos a pessoas físicas e, por outro, reduza a taxação sobre o lucro das empresas e sobre bens e serviços⁴⁶. A proposta reduziria a participação dos tributos sobre o consumo e aumentaria a carga tributária sobre o rendimento.

Embora seja um modelo adotado em alguns países desenvolvidos⁴⁷, essa proposta não é imune a críticas, pois não considera os efeitos negativos que a tributação dos dividendos pode causar nos países em desenvolvimento, dentre os quais se destacam: i) o aumento da informalidade devido à oneração excessiva dos dividendos distribuídos pelas pequenas e médias empresas, optantes pelo Simples ou pelo lucro presumido; ii) a queda imediata da arrecadação como corolário da informalidade; iii) a incompatibilidade da proposta frente às limitações à dedutibilidade das despesas suportadas pelos contribuintes (IRPF); e iv) os efeitos sobre o mercado acionário brasileiro, em virtude da diminuição do retorno recebido pelo investidor no creditamento dos dividendos pagos por ações.

A proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Haully segue a mesma linha das conclusões elaboradas na pesquisa do IPEA. O texto da PEC nº 31/2007⁴⁸ propõe uma aproximação do sistema brasileiro ao europeu, de modo a aumentar o peso da tributação sobre

⁴⁵ PAYERAS-PINTOS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico – PPE**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, ago. 2010. p. 176.

⁴⁶ GOBERRI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão 2190. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. p. 29.

⁴⁷ OECD. **Revenue statistics: 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

⁴⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Brasília, s/d. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-haully>. Acesso em: 28 fev. 2018.

a renda na composição da receita fiscal e reduzir a alíquota do futuro “IVA” para valores compatíveis com a média de países desenvolvidos.

É pertinente ainda trazer ao debate outra proposta elaborada com o intuito de mitigar o efeito da regressividade dos modelos de tributação sobre o consumo. Trata-se da tributação personalizada do consumo, instrumento já experimentado em países como Canadá e Japão⁴⁹. Diferentemente da primeira proposta aqui exposta, cujo cerne consistia em reduzir a tributação sobre os bens de primeira necessidade, a tributação personalizada do consumo estaria centrada nos consumidores socialmente menos favorecidos que, devidamente cadastrados, não se sujeitariam à tributação. Os principais obstáculos à proposta estão ligados às dificuldades de implementação, na medida em que seriam necessários grandes aportes tecnológicos para operacionalizar com eficiência esse novo instrumento de arrecadação⁵⁰.

5 Obrigações acessórias no Brasil e em outros países

A velocidade do crescimento econômico está também ligada à eliminação dos entraves burocráticos que condicionam o regular exercício da livre iniciativa. Nessa perspectiva, a ideia contida na expressão “custo Brasil” remete a toda a ordem de encargos que uma empresa deve arcar para realizar negócios no país. Para os fins de quantificação desses ônus, consideram-se, entre outros, gastos com infraestrutura de transportes, mão de obra, regime regulatório e sistema tributário.

Estudos da FIESP⁵¹ relacionados à competitividade da política industrial brasileira implementada pelo poder público analisaram o custo na indústria de transformação nacional a partir dos seguintes critérios: i) custos de serviços *non tradables*; ii) custos extras de serviços a funcionários; iii) custos da infraestrutura logística; iv) custos de energia e matérias-primas; v) custos de capital de giro; e vi) custos com tributação (carga e burocracia).

Quando comparados esses seis componentes com os dos principais parceiros comerciais do Brasil no ano de 2013, verifica-se que os entraves brasileiros geraram um acréscimo médio

⁴⁹ BARREIX, Alberto; BÈS, Matín; ROCA, Jerónimo. **El IVA personalizado**: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), 2010. p. 23-25. Disponível em: https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BID_Eurosocia_l_IEF_2010_doc.pdf. Acesso em: 28 fev. 2018.

⁵⁰ Ibidem. p. 44-45.

⁵¹ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. p. 24. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

aos preços de produtos da indústria de transformação de 23,4% em relação aos importados⁵². Segundo esse levantamento⁵³, a maior parte do custo Brasil decorreu das despesas com a burocracia e a carga tributária. Os encargos tributários, em particular, representaram 13,8% do dito acréscimo ao preço dos produtos, ou seja, 58,97% (dos 23,4%) do custo Brasil sobre a indústria de transformação em 2013 decorreram da carga e burocracia tributária.

Segundo o *ranking* elaborado pelo Banco Mundial, que analisa, entre outros critérios, o tempo e as despesas totais gastos para que uma empresa siga todos os regulamentos tributários, o Brasil ocupa a 184ª posição de um universo de 190 países analisados. Enquanto no Qatar, o primeiro colocado, as empresas gastam 41 horas por ano para observar essas exigências tributárias, no Brasil, se gasta em média 1.958 horas por ano para atender ao Fisco⁵⁴. Segundo o relatório *Paying taxes 2018* do Banco Mundial⁵⁵, o tempo gasto por empresas no Brasil para cumprir essas obrigações é 8,2 vezes maior que a média mundial e 3,57 vezes maior que a média regional⁵⁶, quando comparado com países da América do Sul

Quando se trata de eficiência do sistema tributário, o Brasil supera apenas seis países: República do Congo (185ª), Bolívia (186ª), República da África Central (187ª), Chade (188ª), Venezuela (189ª) e Somália (190ª)⁵⁷. Contudo, segundo os dados analisados, não há nenhum país no mundo que exceda o Brasil no tempo exigido para o cumprimento da legislação tributária.

Aqui, os deveres instrumentais variam quanto à periodicidade e quanto à amplitude (declaração por empresa ou declaração por estabelecimento). Os principais deveres são os seguintes: ECF (Escrituração Contábil Fiscal), anual e única por empresa; ECD (Escrituração Contábil Digital), anual e única por empresa; DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), anual e única por empresa; EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital de Contribuições), mensal e única por empresa; EFD ICMS/IPI (Escrituração Digital de ICMS e IPI), mensal e por estabelecimento; e-Social, mensal e por estabelecimento; GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social), mensal e por estabelecimento

⁵² FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. p. 50. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

⁵³ *Ibid.*, p. 73.

⁵⁴ BANCO MUNDIAL. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Washington, 2018. p. 149 e 187. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2018.

⁵⁵ *Id.* **Paying taxes 2018**. Washington, 2018. p. 10. 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: 02 mar. 2018.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 82.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 92.

(substituída pela DCTFweb); DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais), mensal e por empresa; declarações estaduais (ICMS) e declarações municipais (ISS).

Uma proposta de reforma do sistema de obrigações acessórias deve levar em conta invariavelmente a alocação de investimentos. O Reino Unido, por exemplo, através de relatório divulgado pela *Her Majesty Revenue and Customs*, o serviço de tributação britânico, informou que, só no ano de 2016, investiu o equivalente a 718 milhões de libras em Tecnologia da Informação, com o foco principal no desenvolvimento de um programa voltado à agilidade no atendimento das obrigações acessórias⁵⁸.

A adoção de uma proposta de tributação do valor agregado, conforme referido no primeiro tópico, tende a diminuir o peso das obrigações acessórias. Menos tributos, menos deveres instrumentais. Essa, pelo menos, parece ser a lógica, mas não será suficiente. Será preciso ainda concentrar e reduzir o número de deveres instrumentais que representam um significativo custo para as empresas brasileiras.

Conclusão

O estudo em tela traz à luz alguns dos principais problemas relativos ao modelo de tributação brasileiro, dentre os quais, elencam-se: i) uma tributação focada na taxação do consumo, com alto índice de regressividade; ii) a baixa eficiência dos atuais instrumentos de realização da dívida ativa, ao lado das distorções dos seus critérios de apuração; iii) um contexto jurídico permeado de incertezas quanto ao conteúdo das normas que instituem obrigações tributárias, o que proporciona um elevado grau de litigiosidade; e iv) alto “custo Brasil” relativo a toda a ordem de encargos/obrigações acessórias que uma empresa deve arcar para realizar negócios no país.

A saída para esse complexo cenário parece estar relacionada: i) à adoção de um modelo de tributação do valor agregado que simplifique e racionalize o modelo atual; ii) à redução do número de obrigações acessórias; iii) à garantia de um contexto normativo de maior certeza quanto ao conteúdo das obrigações tributárias; e iv) implementação de mecanismos de uniformização de jurisprudência, semelhantes aos contidos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/18.

⁵⁸ O programa está previsto para ser concluído em 2020. O relatório completo da *Her Majesty Revenue and Customs* encontra-se no site oficial. 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: 02 mar. 2018.

Referências

BANCO MUNDIAL. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Washington, 2018.

Disponível em:

<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. **Paying taxes 2018**. Washington, 2018. Disponível em:

[https://www.pwc.com/gx/en/paying-](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)

[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](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: 02 mar. 2018.

BARREIX, Alberto; BÈS, Matín; ROCA, Jerónimo. **El IVA personalizado**: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), 2010. Disponível em:

https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BID_Eurosocial_IEF_2010_doc.pdf. Acesso em: 28 fev. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**.

Brasília, s/d. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/atividade-](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly)

[legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly). Acesso em: 28 fev. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF divulga Relatório das Decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em:

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-dezembro-de-2016>. Acesso em: 25 fev. 2018.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624/PGFN-PG**. 14 de março de 2007 Brasília, 2017. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Arrecadação das receitas administradas pela RFB**.

Período: 1995 a 2017. ReceitaData. Brasília, 2018. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 18 fev. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Balço da Fiscalização 2017**. 1º Semestre. Brasília, 2017. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/arquivos-e-imagens/resultado-da-fiscalizacao-1o-semester-2017.pdf/view>. Acesso em: 25 fev. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.012**. Brasília, 2017. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=43618>. Acesso em: 09 mar. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.032**. Brasília, 2015. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=38090>. Acesso em: 09 mar. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, 2017. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos->

e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf. Acesso em: 05 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 40536**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de dezembro de 13.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929121**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de maio de 2008.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **REsp 1092206/SP 2008/0220511-9**, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, data de julgamento: 11 mar. 2009, S1 - Primeira Seção, data de publicação: 20090323 DJe 23 mar. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de abril de 2011

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4389 MC**, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, data de julgamento: 13 abr. 2011, Tribunal Pleno, Processo Eletrônico DJe-098. data de divulgação: 24 mai. 2011, data de publicação: 25 mai. 2011. RDDT n. 191, 2011, p. 196-206; RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505.

CABALTICA, Benedict C. **Comparing the value-added tax to de retail sales tax**. The Tax adviser. 01 set. 2008. Disponível em: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2008/sep/comparingthevalue-addedtaxtotheretailsalestax.html>. Acesso em: 04 mar. 2018.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Nota técnica n. 1. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/docs/desanti.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro. Acesso em: 04 mar. 2018.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal revenue service. National taxpayer advocate. **2016 Annual report to Congress**. Washington, 2016, v. 3. p. 146. Disponível em:

https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf. Acesso em: 19 fev. 2018.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

GOBERRI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão 2190. Rio de Janeiro: Ipea, 2016.

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: 02 mar. 2018

HABERMAS, Jürgen. **Teoria da racionalidade e teoria da linguagem**. Obras escolhidas de Jürgen Habermas. Tradução de Lumir Nahodil. Lisboa: Edições 70, 2010. v. 2.

IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA n.º 127. Brasília, 2012. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf. Acesso em: 18 fev. 2018.

_____. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Organização de Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro. Brasília: IPEA, 2010.

ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Contenzioso+e+strumenti+deflativi/?page=accertregolarizzazioniint>. Acesso em: 19 fev. 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2006.

LIENBACHER, Georg. **Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer**. Band 71. Berlin: Walter de Gruyter, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas**. Fortaleza: Impreco, 2015.

OECD. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2015**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

_____. **Revenue statistics: 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judiciais**. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. Revoguem a legalidade tributária: a sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. **Jota**, 10 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/revoguem-a-legalidade-tributaria-10102017>. Acesso em: 06 mar. 2018.

PAYERAS-PINTOS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico – PPE**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, ago. 2010.

PEREIRA, João Arami Martins. **Um estudo sobre valor adicionado e suas dificuldades de acompanhamento no Município** – o Caso de Ijuí/RS. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil_do_municipio_r3h2l.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/178711/347917.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 fev. 2018.

SOARES, Ana Catarina Pereira. **EVA (Economic Value Added) VS indicadores financeiros tradicionais**. 2014. 54f. Relatório de Estágio (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: [https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Aded.pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Added.pdf). Acesso em: 04 mar. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário. **Consultor Jurídico**, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>. Acesso em: 18 fev. 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 1, p. 28-47, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4458/2773>. Acesso em: 04 mar. 2018.

WATANABE, Marta. Carga tributária sobe e atinge 33,6% do PIB. **Valor Econômico**, p. A3, 10, 11, 12 mar. 2018.