

## PARECER Nº , DE 2019

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 354, de 2012 – Complementar, da Senadora Kátia Abreu, que *altera os arts. 113 e 115 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) para dispor que as obrigações tributárias acessórias decorrem da lei e dá outras providências.*



SF/19185.96692-75

Relator: Senador **ORIOVISTO GUIMARÃES**

### I – RELATÓRIO

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 354, de 2012 – Complementar, da Senadora Kátia Abreu, altera o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), para substituir a expressão “legislação tributária” pela palavra “lei”, de maneira que as obrigações tributárias acessórias apenas possam ser instituídas por meio dessa espécie normativa.

A alteração pretendida no art. 115 caminha na mesma direção, ao substituir a expressão “legislação aplicável” pela palavra “lei”, para tornar mais difícil a determinação de novos fatos geradores de obrigação tributária acessória.

O art. 2º revoga o inciso VI do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.715, de 22 de novembro de 1979, e o art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. O primeiro dispositivo dispõe que a prova de quitação de tributos, multas e outros encargos fiscais, cuja administração seja da competência do Ministério da Fazenda, atual Ministério da Economia, será exigida nas hipóteses estabelecidas pelo Poder Executivo. O segundo, que compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

A norma, caso aprovada, entrará em vigor na data de sua publicação.

A autora do projeto expõe que a atual redação do art. 113, § 2º, do CTN dá ampla liberdade para que a administração imponha obrigações tributárias acessórias (inscrição em cadastros, manutenção de livros e entrega de declarações), em confronto com o princípio da legalidade estrita enunciado na Constituição Federal. Isso porque o dispositivo estabelece que obrigação tributária acessória decorre da “legislação tributária”, que, nos termos do art. 96 do CTN, compreende não apenas as leis, mas também os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. São normas complementares, de acordo com o art. 100, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões de órgãos de julgamento, os convênios entre os órgãos fiscais e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

A justificação ainda alerta para o fato de que os fiscos dos entes federados vêm criando obrigações acessórias de maneira indiscriminada, as quais, caso descumpridas, geram multas severas que podem até mesmo inviabilizar a atividade econômica do contribuinte, principalmente das pequenas empresas, menos aptas a manter o custoso e complexo aparato de acompanhamento da legislação fiscal brasileira. Tal fato leva à insegurança do contribuinte.

Não foram apresentadas emendas à proposição.

## II – ANÁLISE

Nos termos do art. 99, inciso IV, do Regimento Interno do Senado Federal, compete à Comissão de Assuntos Econômicos opinar sobre proposições pertinentes a tributos, como é o caso.

O PLS nº 354, de 2012 – Complementar, coaduna-se com os parâmetros constitucionais aplicáveis, quer no tocante à legitimidade da iniciativa parlamentar no processo legislativo (art. 61, *caput*, da Constituição Federal), quer quanto à competência da União e do Congresso Nacional para legislar sobre a matéria (arts. 24, inciso I; 48, *caput* e inciso I, da Constituição).

No tocante à juridicidade, a proposição se afigura correta. Vejamos. O meio eleito para o alcance dos objetivos pretendidos – normatização via edição de lei complementar – é o adequado. A matéria nela



tratada inova o ordenamento jurídico. O PLS também possui o atributo da generalidade, aplicando-se a todas as situações de fato que se insiram na hipótese legal. Finalmente, se revela compatível com os princípios diretores do sistema de direito pátrio.

A tramitação do PLS observou o regimento interno desta Casa e, no que tange à técnica legislativa, foram respeitadas as regras para a elaboração e alteração de normas dispostas na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que *dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis*. São necessários, apenas, ajustes na sua ementa, consistentes na inclusão de vírgula após a expressão “(Código Tributário Nacional)” e a retirada da expressão “e dá outras providências”, efetuados pela emenda de redação apresentada ao final.

Acreditamos que o objetivo da proposição, de garantir segurança jurídica ao contribuinte e diminuir a burocracia e a complexidade tributárias, é muito bem-vindo.

Adam Smith já lecionava que, em um bom sistema fiscal, devem ser encontradas quatro características: **(i)** a qualidade ou justiça (capacidade), pois todos os súditos do Estado devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção à renda que usufruem; **(ii)** a certeza, pois todo o imposto que o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. Assim, o tempo, o modo, o valor do pagamento devem ser claros e simples para o contribuinte, caso contrário fica-se sob a alçada do “cobrador” de impostos. A incerteza da tributação estimula a insolvência e favorece a corrupção; **(iii)** a comodidade, uma vez que todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais adequado para o contribuinte pagar; **(iv)** a economicidade, ou seja, o imposto deve ser pensado de forma que exija o mínimo esforço econômico do contribuinte, ao mesmo tempo em que gera o máximo proveito para o Estado (*Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. V. II. 3. ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 485-488). Essa máxima de Adam Smith reflete a ideia de “produtividade” da tributação.

Modernamente, esses postulados são traduzidos como os princípios da equidade, da eficiência econômica e da simplicidade, que devem ser buscados em qualquer sistema tributário ou reforma fiscal.



Com base nesses princípios, resta patente que a complexidade da legislação tributária de um determinado Estado é um dos fatores que pode vir a tornar o sistema pouco eficiente.

Percebe-se, então, que a simplicidade do sistema de tributação, que caminha de braços dados com a eficiência e a transparência tributárias, precisa ser meta constante. Nesse sentido, a busca pela simplicidade deve permear toda a decisão envolvendo política tributária.

No caso brasileiro, temos condições de analisar empiricamente as consequências da falta de simplicidade. Basta atentar para a nossa legislação, repleta de tributos distribuídos em três esferas governamentais, alguns com a mesma base de cálculo, permeada de obrigações acessórias, de regras de exceção, de regimes especiais, de isenções as mais diversas, de alíquotas zero, etc., que impedem os contribuintes de terem a necessária segurança sobre a correção dos tributos que recolhem.

O Brasil é o país em que o custo para o cálculo dos tributos pelas empresas se encontra em patamar mais elevado. Estudo conjunto da *PricewaterhouseCoopers* e do Banco Mundial (*Paying Taxes 2019*), que analisou a estrutura tributária de cento e noventa países, classificou o Brasil como o que demanda do contribuinte o maior número de horas anuais para o cumprimento de suas obrigações tributárias: **1.958**, ou seja, **8,2 vezes** a média mundial. Apenas para se ter uma ideia, no segundo país mais mal colocado, Bolívia, gasta-se 1.025 horas por ano, e na Suíça e no Reino Unido os contribuintes gastam apenas 63 e 105 horas por ano, respectivamente. O mesmo estudo classificou o Brasil em 184º lugar, entre 189 países, relativamente à facilidade de pagamento de impostos.

Dito isso, não é difícil concluir que o sistema tributário brasileiro é de péssima qualidade, não apenas em virtude da desarrazoada carga tributária (absoluta e relativa), mas também por não observar os princípios básicos acima indicados, mormente a simplicidade. Os vários tributos nas três esferas da federação e a grande quantidade de obrigações acessórias certamente contribuem para piorar o panorama.

Portanto, qualquer tentativa de melhorar a tributação pátria passa, necessariamente, pela busca da simplificação.

Nesse quadro, o PLS nº 354, de 2012 – Complementar, tem condições de provocar uma boa discussão sobre o tema. Apesar de a facilidade de instituição de obrigações acessórias não ser a única culpada



pelas mazelas de nosso sistema tributário, certo é que contribui consideravelmente para elas.

A exigência de lei ordinária para a fixação de obrigações acessórias trará maior previsibilidade e segurança para as relações fisco-contribuinte, certamente.

Contudo, é necessário fazer uma ressalva. Atualmente, a instituição de obrigações acessórias por meio de normas infralegais é regra e, portanto, constitui instrumento essencial para o funcionamento das administrações tributárias, razão pela qual o impacto da aprovação do projeto em comento será relevante e deve ser considerado. Dessa forma, a vigência imediata da lei complementar objeto da conversão da proposição não parece estar adequada e deve ser alterada, de maneira a conceder maior prazo para que os fiscos se adaptem à nova realidade.

### **III – VOTO**

Diante do exposto, votamos pela **aprovação** do Projeto de Lei do Senado nº 354, de 2012 – Complementar, com as seguintes emendas:

#### **EMENDA Nº - CAE**

Dê-se a seguinte redação à ementa do Projeto de Lei do Senado nº 354, de 2012 – Complementar:

Altera os arts. 113 e 115 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para dispor que as obrigações tributárias acessórias decorrem da lei.

#### **EMENDA Nº - CAE**

Dê-se a seguinte redação ao art. 3º do Projeto de Lei do Senado nº 354, de 2012 – Complementar:

**Art. 3º** Esta Lei Complementar entra em vigor 180 (cento e oitenta) dias após a sua publicação.

Sala da Comissão,



, Presidente

, Relator



SF/19185.96692-75